

Junio 2010

número 24

Cuenta con

**IGAE**

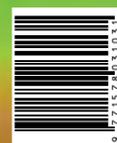
**En opinión de**  
Octavio Granado Martínez

**Análisis**

**El nuevo Plan General  
de Contabilidad Pública**

**La auditoría: más pronto que tarde,  
con normas internacionales**

**El desarrollo reglamentario de la  
Ley de acceso electrónico de los  
ciudadanos a los Servicios Públicos**



GOBIERNO  
DE ESPAÑA

MINISTERIO  
DE ECONOMÍA  
Y HACIENDA

**IGAE**  
INTERVENCIÓN GENERAL DE LA  
ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO

Vol. XII

Enero 2010

N.º 34

# REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO

## ARTÍCULOS

- CARA Y CRUZ DE LA POLÍTICA ECONÓMICA ESPAÑOLA:  
UN DISPOSITIVO PARA LA SALIDA DE LA CRISIS  
Andrés Fernández Díaz
- PROCESOS DE CORPORATIZACIÓN Y DECISIONES  
SOCIALMENTE RESPONSABLES EN EL ÁMBITO  
DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS  
José Manuel Prado Lorenzo  
Doroteo Martín Jiménez  
Isabel María García Sánchez
- LOS DERECHOS PROCLAMADOS EN LOS ESTATUTOS  
DE AUTONOMÍA Y LA IGUALDAD INTERTERRITORIAL  
Francisco López Menudo
- UTILIZACIÓN DE LA CAPACIDAD NORMATIVA EN LA  
FINANCIACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS  
María Victoria Campelo Martínez
- EL PRESUPUESTO DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN  
UN CONTEXTO DE DESCENTRALIZACIÓN ADMINISTRATIVA  
Cristina Herrero Sánchez  
Raquel Carrasco Pérez de Mendiola
- LA FINANCIACIÓN DE LAS OPERACIONES MILITARES DE LA  
UNIÓN EUROPEA Y SU CONTROL. EL MECANISMO ATHENA  
Ana Cossío Capdevila

## LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA

- TERCER CUATRIMESTRE DEL AÑO 2009  
Javier Medina Guijarro  
José Antonio Pajares Giménez

## PUBLICACIONES



**TRIBUNAL DE CUENTAS**

Para suscripciones dirigirse a: Marcial Pons Librero, S. L.  
C/ San Sotero, 6 - 28037 Madrid - Tel.: 91 304 33 03 - Fax: 91 327 23 67 - E-mail: revistas@marcialpons.es



La relevancia y el protagonismo de los que siempre ha disfrutado la Seguridad Social cobran una importancia especial en los últimos tiempos, donde la actual coyuntura económica a menudo da lugar a que las miradas se dirijan al actual sistema de Seguridad Social y su funcionamiento y se pregunten por su futuro. Por ello, desde Cuenta con IGAE se ha decidido abordar el sistema de Seguridad Social en nuestro país, para lo cual el número 24 de nuestra revista abre con una entrevista al Secretario de Estado de la Seguridad Social, D. Octavio Granado Martínez, que a lo largo de sus páginas nos explica cual es la situación financiera de la Seguridad Social así como las medidas que garantizarán la viabilidad del sistema y las fórmulas organizativas que considera más adecuadas para la mejor administración de los recursos del sistema. Por último, destaca la importancia de las funciones que desempeña la Intervención General de la Seguridad Social

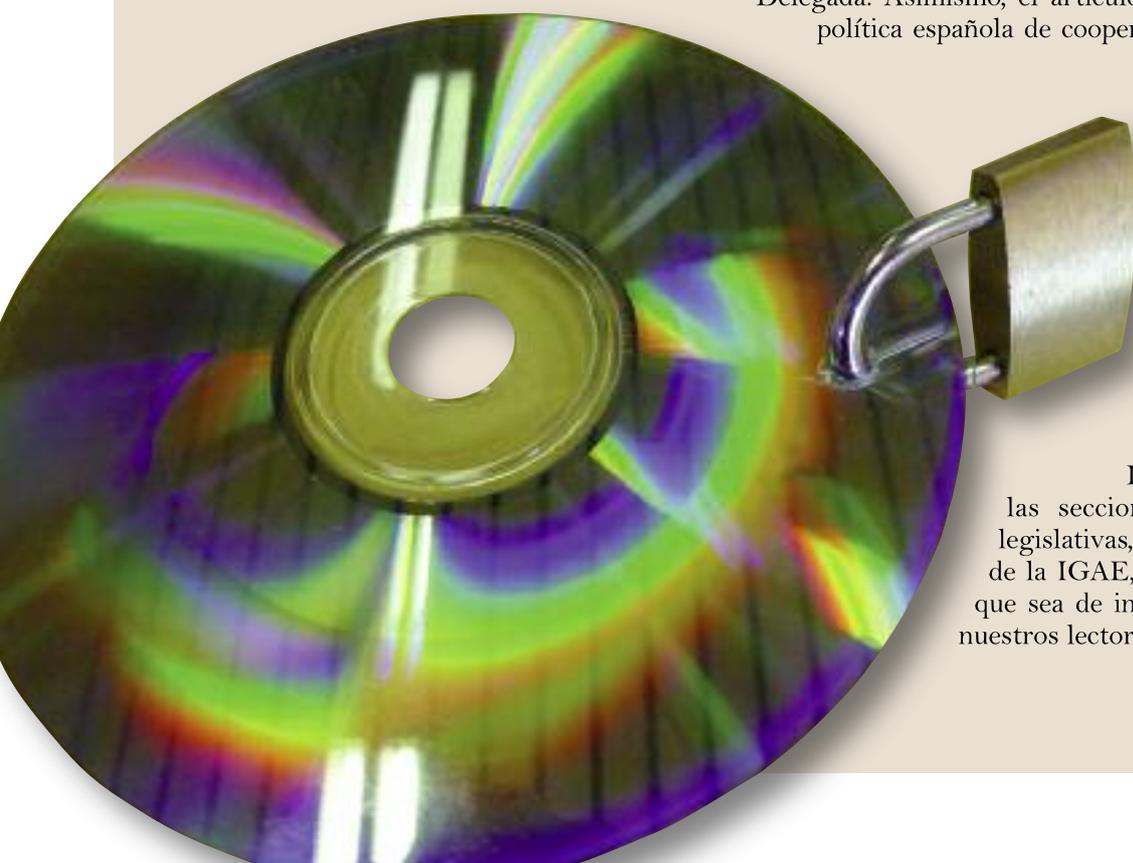
En la sección Análisis, Víctor Nicolás Bravo comenta los aspectos más significativos del nuevo Plan General de Contabilidad Pública, que fue aprobado el pasado mes de abril y que supone la armonización de los criterios contables aplicados por las distintas Administraciones Públicas, y la convergencia de dichos criterios con los incluidos en otros cuerpos normativos contables de referencia en el ámbito nacional e internacional. A continuación, Eva Castellanos Rufo realiza un interesante estudio de las normas internacionales de auditoría y de la relación de éstas con nuestras normas técnicas de auditoría, por las que se rige la actuación de los auditores privados en nuestro país, señalando los puntos de convergencia y las diferencias entre unas y otras. Por último, y con el objeto de ir avanzando en el camino de la administración electrónica, José Aurelio García Martín nos expone a lo largo de su artículo las cuestiones más destacables del Reglamento por el que se desarrolla parcialmente la Ley de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos.

La Dirección General de Presupuestos es uno de los centros directivos más relevantes no sólo dentro del Ministerio de Economía y Hacienda, sino en la Administración Central en general, ya que sus funciones van mucho más allá de la elaboración de los Presupuestos anuales, como así pone de manifiesto Fernando Rojas, el Director General de Presupuestos en la sección Entorno, donde repasa de forma clara y exhaustiva las funciones y actividades desarrolladas en la Dirección General.

M<sup>a</sup> Luisa Abril, en la IGAE de Puertas Adentro, nos aproxima a la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo y a su Intervención Delegada recorriendo la evolución que ha sufrido la AECID desde su creación hasta su reciente transformación en Agencia, con las consiguientes implicaciones que esta modificación ha supuesto para su Intervención Delegada. Asimismo, el artículo aborda la evolución de la política española de cooperación internacional para el

desarrollo en los últimos años, poniendo de manifiesto el protagonismo de la misma en nuestros días como muestran los fondos anualmente destinados a la cooperación internacional, el personal, o la estructura exterior con la que cuenta actualmente la AECID.

La revista incluye, además, las secciones habituales Novedades legislativas, Mundo Editorial y la Web de la IGAE, cuyo contenido esperamos que sea de interés y utilidad para todos nuestros lectores.



Nº 24 Junio 2010

## IGAE

(Intervención General  
de la Administración  
del Estado)

### Realización y coordinación:

Intervención General  
María de Molina, 50 • 28006 Madrid  
Tel: 91 536 70 00 • Fax: 91 536 75 70

### Consejo de Redacción:

#### Presidente:

José Alberto Pérez Pérez

#### Consejeros:

Juan Francisco Martín Seco  
José M<sup>º</sup> Sobrino Moreno  
Elena Montes Sánchez  
Pilar Seisdedos Espinosa  
José Manuel Aceituno Arenas  
Miguel Miaja Fol  
Marina Fernández Gil

### Edición y Distribución:

Subdirección General  
de Información, Documentación  
y Publicaciones

### Fotografía:

Material fotográfico cedido por:

José Ignacio Prieto Fernández-Layos  
(AECID) Ministerio de Trabajo  
e Inmigración

Cuenta con IGAE agradece a todos  
su colaboración

### Cuenta con IGAE Digital:

<http://www.pop.meh.es>

NIPO: 601-10-059-7  
ISSN: 1578-0317  
Depósito Legal: M-26.658-2001

### Diseño e impresión:

V.A. Impresores, S.A.  
Tel.: 91 806 00 36  
Fax: 91 806 00 69  
Avda. de la Industria, 41  
28760 Tres Cantos (MADRID)

4 **IGAE**



## En opinión de

Octavio Granado Martínez 5



## Análisis

El nuevo Plan General de Contabilidad  
Pública 9

La auditoría: más pronto que tarde,  
con normas internacionales 21

El desarrollo reglamentario de la Ley  
de acceso electrónico de los ciudadanos  
a los Servicios Públicos 33



## Entorno

La Dirección General de Presupuestos 42



## Novedades Legislativas

48



## Mundo Editorial

55



## La IGAE de Puertas Adentro

La Intervención Delegada en la  
Agencia Española de Cooperación  
Internacional para el Desarrollo 57



## La Web de la IGAE

65

P.V.P.: 7,00 € ejemplar I.V.A. incluido

P.V.P.: 19,00 € suscripción anual España I.V.A. incluido

Para suscribirse: Subdirección General de Información, Documentación y Publicaciones

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

Calle Alcalá, 5-5.ª plta. - Tel.: 91 595 87 78 - Fax: 91 595 87 53

Esta publicación no comparte necesariamente las opiniones expresadas por sus colaboradores



# Entrevista al Secretario de Estado de la Seguridad Social

Octavio Granado Martínez

**Desde hace unos años se viene hablando de los problemas que el envejecimiento de la población en Europa va a provocar en la sostenibilidad del sistema público de pensiones, y ello ha dado lugar a diversas medidas como el establecimiento del Fondo de Reserva de la Seguridad Social en España. En el momento actual la situación se ve agravada por la crisis económica general. Como Secretario de Estado de la Seguridad Social, ¿podría decirnos cual es la situación financiera actual de la Seguridad Social y qué medidas podrían tomarse para asegurar el correcto funcionamiento del Sistema?**

La situación financiera de la Seguridad Social es muy positiva en el presente, con

unas reservas totales superiores a los 70.000 millones de euros, que corresponden en su mayor parte al Fondo de Reserva y al Fondo de Prevención y Rehabilitación, y un superávit que se ha mantenido de forma continuada durante los últimos años. A esto se añade el hecho de que el número de pensiones crece de una forma bastante estable, se sitúa alrededor de ocho millones y medio, debido a que en estos años se están jubilando las generaciones de la Guerra civil y la posguerra, que son menos numerosas. Sin embargo, en los próximos años van a jubilarse cohortes de edad muy numerosas, las nacidas en el *baby boom* que se produjo desde 1958 a 1978, y al mismo tiempo los cotizantes no van a experimentar un crecimiento tan cuantioso, pues a ese citado incremento de





natalidad siguió una caída pronunciada de la misma. Un hecho que se ha producido en toda Europa pero en nuestro país de una forma más concentrada e intensa. Como es bien sabido, un sistema de reparto como el nuestro se basa en la solidaridad intergeneracional, de forma que los trabajadores en activo contribuyen a pagar las pensiones de sus padres y abuelos. A esta evolución de la natalidad en España se unen otros factores como el hecho de que la mayor cualificación retrasará el ingreso en el mercado laboral y la mayor esperanza de vida prolongará el periodo de disfrute de pensiones cada vez más elevadas. Las medidas que se adopten deben orientarse a ajustar la edad efectiva de jubilación y hacer más correspondientes las aportaciones al sistema con las prestaciones.

**En la mayoría de los países desarrollados la Seguridad Social se basa en un sistema de reparto, que se considera más solidario que un sistema de capitalización individual. ¿Considera que las previsiones demográficas pueden llegar a cuestionar el sistema de reparto?**

El sistema de reparto se diseñó para sociedades cuya pirámide de población permanecía estable, con crecimientos proporcionales de todos sus tramos. Nuestra pirámide crece mucho más en la cúspide, por la mayor esperanza de vida de los pensionistas, que por la base debido a la disminución tanto de la natalidad como de la fecundidad. Esto implica que van a ser necesarios ajustes, que nos permitan adaptarnos a los cambios sociales y mantener un nivel adecuado de prestaciones y asegurar el futuro del sistema. En numerosas ocasiones he explicado que las reformas son consustanciales al sistema de pensiones y que la estabilidad financiera actual es fruto de las sucesivas adaptaciones que se han hecho desde hace veinticinco años, porque el sistema tiene que evolucionar con los cambios que se producen en la sociedad para la que fue diseñado. El sistema de reparto precisa reformas para evolucionar correctamente, como he dicho es algo consustancial a la protección social. Quienes cuestionan el sistema de reparto frente al sistema de capitalización, quizás olvidan o no dicen que esta forma de ahorro-previsión debe hacer frente a fenómenos como la inflación o las crisis financieras que disminuyen el valor de las prestaciones. La realidad en que nos movemos indica que el sistema público y los planes de pensiones, bien sean de empresa o particulares, no son opuestos sino complementarios, pues tenemos un sistema so-

lidario de reparto que establece un tope sobre la pensión máximas y el ahorro individual permite a los trabajadores con mayores salarios mantener el mismo nivel de ingresos al llegar a la jubilación. Ya casi nadie cuestiona la importancia de los sistemas de reparto que actúan como reductores del nivel de pobreza entre los mayores de 65 años. En España, la Encuesta de Condiciones de Vida del INE muestra que desde que empezó la crisis económica el umbral de pobreza entre los mayores de 65 años se ha reducido en tres puntos, mientras que en el resto de los grupos de edad ha aumentado.

**La estructura financiera de la Seguridad Social ha cambiado a lo largo de estos últimos años fruto de las diversas reformas legislativas que han llevado a la separación entre el gasto en prestaciones económicas, la asistencia sanitaria y los servicios sociales. ¿Considera que en el momento actual pueden ser necesarias nuevas reformas en dicha estructura financiera?**

Esta es una tarea que se ha llevado a cabo desde que el Pacto de Toledo optó por la separación de fuentes de financiación del sistema de pensiones. Aunque pocos, todavía quedan algunos flecos del proceso que constituyen nuestros retos de futuro para culminar la separación de fuentes de financiación, abordando préstamos y en general el balance patrimonial; hay que separar con más precisión lo que resta de asistencia sanitaria, y hacer más transparente para los ciudadanos la financiación de las diferentes prestaciones, ya que nuestro sistema se fundamenta en la confianza, el hilo conductor que une aportaciones y prestaciones.

A pesar de estas tareas pendientes que señalo no hay que olvidar que nosotros concluimos hace décadas un proceso, en el que la financiación de las prestaciones universales de la sanidad, de los servicios sociales y ahora de la dependencia se financian con impuestos generales y las pensiones con cotizaciones sociales. Esta es una cuestión que la inmensa mayor parte de los sistemas de reparto tienen todavía pendiente. En Alemania, Francia, Italia y la mayor parte de los países de la Unión Europea, por poner un ejemplo, todavía se sigue pagando con cotizaciones de trabajadores y empresarios los gastos de sanidad y servicios sociales.

**Como Presidente del Comité de Gestión del Fondo de Reserva de la Seguridad Social, ¿podría hacer una breve refe-**



**rencia a los criterios de inversión de dicho Fondo, así como a las garantías establecidas para una buena gestión del mismo?**

Nuestros criterios de inversión vienen fijados en la Ley Reguladora del Fondo de Reserva de la Seguridad Social. Se puede decir que probablemente adolecen de menor flexibilidad que los existentes en otros sistemas de pensiones, pero mientras no haya acuerdo político para cambiar estos criterios de inversión nos atendremos a la ley. Las pautas de actuación establecidas en la Ley del Fondo de Reserva obligan a invertir en deuda pública, en la actualidad esencialmente española y en una parte decreciente de otros países de la zona euro, que tenga la máxima calidad crediticia y con una duración adecuada a lo que estimamos prudente para la gestión de nuestros compromisos. En su día pusimos de manifiesto que prácticamente somos el único país que tiene depositada toda su inversión en renta fija, pero repito no se efectuará ningún cambio en tanto no haya consenso parlamentario para efectuarlo.

**El derecho a la percepción de los complementos para mínimos está relacionada con los ingresos de los pensionistas cuyas pensiones no alcanzan determinados importes. ¿Con qué medios cuenta la Seguridad Social para controlar que se cumplen las condiciones que se fijan en la normativa para percibir dichos complementos?**

La Seguridad Social cruza sus datos anualmente con la Administración Estatal de Administración Tributaria, las Haciendas Forales y otros registros, y consigue año tras año resultados muy firmes. Cada año en la Ley de Presupuestos se establece el límite de rentas al que están sometidos los complementos a mínimos y se notifica a los pensionistas con la revalorización de sus pensiones. Las personas que reciben estas prestaciones y por sus ingresos en un ejercicio superan el límite establecido tienen la obligación de comunicarlo. Con independencia de esta comunicación voluntaria que funciona muy bien, la Seguridad Social realiza cada año un cruce de datos con la Agencia Estatal de Administración Tributaria para verificar si hay perceptores del complemento a mínimos que no cumplen los requisitos exigidos.

**En el tratamiento de las prestaciones por incapacidad temporal de los trabajadores ¿cree que sería necesario adoptar nuevas medidas que permitan conciliar una**

**adecuada atención a los trabajadores que se encuentran en esta situación con un control del gasto que redunde en beneficio de todos?**

El control y las prestaciones son dos caras de la misma moneda y para mantener la calidad hay que trabajar en la mejora constante de ambos valores. Mientras que la mayoría de nuestras prestaciones se reconocen de acuerdo con requisitos legales objetivos, el perjuicio que una enfermedad o lesión causa en un trabajador es un elemento más subjetivo, que depende del criterio de los facultativos. Garantizar que ese criterio sea definido con equidad para todas las personas y que por lo tanto se evite tanto la desprotección como la picaresca es una tarea que nos obliga a modificar normas y a mejorar la gestión permanentemente. Durante los últimos cuatro años hemos conseguido reducir en términos constantes el gasto, mejorar la protección de los trabajadores enfermos y corregir la picaresca de los que fingen. En esta actuación ha sido muy importante el trabajo con las comunidades autónomas de quien dependen los servicios de salud. En este sentido estamos orgullosos del nivel de colaboración alcanzado con estos servicios sanitarios de las comunidades autónomas y del grado de respaldo judicial a las decisiones administrativas, confirmadas en más del 90% de los casos.

**Actualmente y como consecuencia de la crisis que está sufriendo España el número de desempleados ha aumentado en los dos últimos años, debido al cierre continuo de empresas. ¿Considera que sería viable una reducción de las cotizaciones sociales para que las pequeñas y medianas empresas puedan afrontar la situación económica actual?**

Las cotizaciones sociales no pueden reducirse, ya que nuestras perspectivas demográficas son de mayores gastos para un futuro inmediato, sin que tengamos tampoco previsión de mayores ingresos. Y en todo caso, no parece muy razonable establecer diferencias entre unas empresas y otras, si las obligaciones que deben satisfacer esas cuotas son las mismas.

Desde la Seguridad Social ayudamos a las empresas por otros medios eficaces y que no ponen en peligro la estabilidad del sistema, como los aplazamientos en el pago de la cotización que se han concedido durante la crisis a empresas viables pero con dificultades financieras. Además, la solvencia del sistema de pensiones





permite la estabilidad de los tipos de cotización, lo que representa un factor de competitividad para nuestras empresas. También y desligado de la actual coyuntura, desde 2007 se ha rebajado la cotización de las empresas por contingencias profesionales si registran una menor siniestralidad o si cambian a los trabajadores de puesto de trabajo para evitar la enfermedad profesional. En coherencia con esta línea de trabajo, se acaba de aprobar el Decreto que establece un *bonus* del 5% de la cotización del ejercicio que puede llegar hasta el 10% para aquellas empresas que reduzcan su siniestralidad.

**En los últimos tiempos ha habido un movimiento de adaptación de algunos organismos a nuevas fórmulas organizativas. ¿Considera que el modelo organizativo de la Seguridad Social es eficiente y adecuado o cree que necesita alguna adaptación?**

Creo que el modelo de entidades y servicios comunes derivado de la segregación por actividades del antiguo Instituto Nacional de Previsión, que ha aportado valor y eficiencia los últimos años, en estos momentos precisa de un nuevo impulso, asumiendo en una Administración o Agencia de Seguridad Social las funciones de afiliación, recaudación y pago de prestaciones y eliminando redundancias en la organización de servicios administrativos comunes. Este modelo ofrecería un mejor servicio a los ciudadanos y supondría una administración más eficiente de los recursos del sistema.

**El Servicio Público de Empleo Estatal y el Fondo de Garantía Salarial gestionan actuaciones de protección social y parte de su financiación procede de las cuotas recaudadas conjuntamente con el resto de las cotizaciones sociales. Sin embargo estos dos Organismos Autónomos forman parte de la Administración Institucional del Estado y no del Sistema de Seguridad Social. ¿Se ha considerado, en algún momento, su transformación en Entidades Gestoras de la Seguridad Social?**

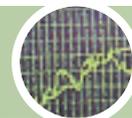
En algún momento se consideró una posible modificación normativa, pero hoy en día las prestaciones de desempleo y las pensiones tienen caracteres muy diferenciados; las primeras se han visto afectadas por el traspaso de las políticas activas a las comunidades autónomas, mientras que la unidad económico-patrimonial del sistema de Seguridad Social se mantiene; en resumen, que dicha iniciativa hoy en día no está en la agenda política.

**¿Podría indicarnos en que momento se encuentra en la Seguridad Social el proceso de adecuación a la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos? ¿Cuál es el coste estimado para esta adaptación?**

Desde el pasado 1 de enero está en servicio el portal de la sede electrónica de la Seguridad Social y próximamente se aprobará la Orden Ministerial de creación de la sede electrónica. Ahora mismo el grado de implantación de la administración electrónica en Seguridad Social es del 90 por ciento. El Registro Electrónico funciona al cien por cien y se sigue trabajando en el desarrollo de formularios específicos más acordes con las necesidades que plantea esta nueva herramienta. Desde el 16 de marzo se tramitan más de 30 procedimientos de todas las entidades gestoras, ampliando el número de procedimientos y trámites integrados y las funcionalidades del servicio. Por último, se encuentran en fase de preexplotación las infraestructuras que darán servicio de notificaciones electrónicas y licitación electrónica. La Gerencia Informática de la Seguridad Social en colaboración con la Tesorería y las entidades gestoras inició los trabajos de puesta en marcha de la sede electrónica en 2008. En conjunto la puesta en marcha de la administración electrónica en nuestro ámbito ha supuesto un año y ocho meses de dedicación con un coste que supera cuatro millones de euros.

**Para finalizar, ¿Qué opinión le merece el modelo de control aplicado por la Intervención General de la Administración del Estado y más concretamente por la Intervención General de la Seguridad Social?**

En nuestro sistema, la Intervención General de Seguridad Social asume funciones incluso más importantes que las de la propia IGAE y es una garantía de que la parte de riqueza nacional cuya gestión nos encomiendan los ciudadanos para atender a los colectivos más vulnerables y las prestaciones más sensibles se realiza adecuadamente. Como toda obra humana, es perfectible, pero creo que tanto los ciudadanos como los responsables del sistema, trabajadores, empresarios y directivos, están muy satisfechos de la eficiencia de la Seguridad Social, y como ya he comentado en una respuesta anterior, el control en la cultura de la Seguridad Social es un valor fundamental en la calidad. ■



1

# El nuevo Plan General de Contabilidad Pública

Víctor Nicolás Bravo  
Subdirector General de Planificación  
y Dirección de la Contabilidad. IGAE

## 1. INTRODUCCIÓN

La contabilidad pública en España es una materia que ha contado con numerosas reformas de importante calado en las últimas décadas. En todas estas reformas se ha pretendido alcanzar con carácter preferente el objetivo de la normalización contable, es decir, la armonización de los criterios contables aplicados por las distintas Administraciones Públicas, y la convergencia de dichos criterios con los incluidos en otros cuerpos normativos contables de referencia en el ámbito nacional e internacional.

Como continuación del indicado proceso de reforma de la contabilidad pública, y a fin de seguir manteniendo la necesaria normalización contable, la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) ha impulsado la elaboración de un nuevo Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), que ha sido aprobado mediante Orden del Ministerio de Economía y Hacienda EHA/1037/2010, de 13 de abril. En el marco de la citada normalización contable, con el PGCP se consigue un doble objetivo: por una parte, la adaptación de los criterios de la contabilidad pública española a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), elaboradas por la Federación Internacional de Contables (IFAC), que constituyen en estos momentos el marco contable de referencia más importante en el ámbito internacional en los procesos de reforma de la contabilidad pública en los distintos países, y por otra parte, la armonización de dichos criterios con los recogidos en la nueva normativa aprobada en el ámbito de la conta-

bilidad de las empresas españolas, y más concretamente en el Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y en el Plan General de Contabilidad para la Pequeña y Mediana Empresa, aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.

El PGCP debe constituir un instrumento eficaz para la mejora de la gestión de las entidades públicas sujetas al mismo y para la obtención de información contable de utilidad para la toma de las decisiones más adecuadas. La aplicación de los criterios contenidos en el PGCP debe contribuir a que los estados financieros reflejen, con mayor aproximación, la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial y de la ejecución del presupuesto de la entidad contable.

La Orden EHA/1037/2010 aprueba el PGCP con el carácter de plan contable marco para todas las Administraciones Públicas, estableciéndose su aplicación obligatoria a las entidades integrantes del sector público administrativo estatal a partir de 1 de enero de 2011, si bien en el ámbito de la Seguridad Social se deberá aprobar previamente una adaptación del PGCP. En el caso de las Comunidades Autónomas, se requerirá la aprobación de las correspondientes normas de dichas Administraciones, por lo que la aplicación del PGCP se producirá de forma paulatina. Para las entidades locales se deberá aprobar la correspondiente norma de adaptación del PGCP mediante la oportuna Orden del Ministerio de Economía y Hacienda.





El PGCP se estructura en cinco partes que son las siguientes:

- 1ª. Marco conceptual de la contabilidad pública.
- 2ª. Normas de reconocimiento y valoración.
- 3ª. Cuentas anuales.
- 4ª. Cuadro de cuentas.
- 5ª. Definiciones y relaciones contables.

A continuación se van a destacar las principales novedades y diferencias que introduce el PGCP con respecto al Plan General de Contabilidad Pública, aprobado mediante Orden de 6 de mayo de 1994 (PGCP'94), al que sustituye, estructurando la presentación de las mismas a través de cada una de las partes que componen el PGCP.

## 2. MARCO CONCEPTUAL DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA

La incorporación de un marco conceptual como primera parte del PGCP constituye una novedad muy importante, ya que en él se incluyen los aspectos teóricos de carácter general en los que se inspiran el resto de las normas y criterios que forman parte del Plan.

En el PGCP'94 no se incluía un marco conceptual similar al del PGCP. Sin embargo, es preciso reconocer que en los años inmediatos anteriores al de aprobación del PGCP'94 se publicaron una serie de Documentos de Principios Contables Públicos, elaborados por la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas, creada por iniciativa de la IGAE, en los que se incluyen criterios generales de contabilización que inspiraron la elaboración del propio PGCP'94 y han constituido un referente muy importante para la aplicación e interpretación de dicho Plan.

En el marco conceptual del PGCP se establece que, al efecto de conseguir que las cuentas anuales muestren la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial y de la ejecución del presupuesto de la entidad contable, en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica. Este criterio, relativo a la preferencia del fondo económico de las operaciones sobre su forma jurídica, que no figura recogido en el PGCP'94, deberá considerarse de forma especial en la calificación contable de

las distintas transacciones a fin de establecer el tratamiento contable más adecuado para el registro de las mismas.

Dentro del marco conceptual, se incluye la enunciación de los principios contables que debe seguir la entidad contable en el registro de las operaciones y en la presentación de la información contable. Con respecto a los principios contables que figuran incluidos en la primera parte del PGCP'94, en el PGCP se ha hecho un esfuerzo de sistematización, a efectos de una mayor claridad y comprensión de los mismos, distinguiendo entre principios contables de carácter económico patrimonial (gestión continuada, devengo, uniformidad, prudencia, no compensación e importancia relativa) y principios de carácter presupuestario (imputación presupuestaria y desafectación).

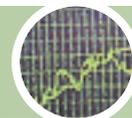
Los principios contables de entidad contable, registro, correlación de ingresos y gastos y precio de adquisición del PGCP'94 pierden la categoría de principios contables en el PGCP, si bien siguen apareciendo como criterios de referencia en otros apartados del marco conceptual.

El marco conceptual incorpora las definiciones de los elementos de las cuentas anuales, mientras que en el PGCP'94 no se incluían dichas definiciones en la parte dispositiva del mismo, aunque se incorporaba un glosario de términos como anexo a dicho Plan. Dentro de los elementos relacionados con el patrimonio y la situación financiera de la entidad, el marco conceptual incluye los activos, pasivos y patrimonio neto.

Los activos se definen como los bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la entidad, resultantes de sucesos pasados, de los que es probable que la entidad obtenga en el futuro rendimientos económicos o un potencial de servicio.

Los pasivos se definen como obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, cuya extinción es probable que dé lugar a una disminución de recursos que incorporen rendimientos económicos o un potencial de servicio.

El patrimonio neto constituye la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos los pasivos.



El marco conceptual incluye también los criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales. Para el reconocimiento contable de los activos se exige que cumplan el requisito de la probabilidad en la obtención de rendimientos económicos o potencial de servicio en el futuro a partir de los mismos, así como el requisito de la fiabilidad en su valoración. De la misma forma, en el caso de los pasivos se exige el requisito de probabilidad (en cuanto a la entrega o cesión de recursos para liquidar la obligación) y fiabilidad (en su valoración).

En cuanto al reconocimiento contable de los gastos e ingresos presupuestarios, se ha incluido el criterio general que en el PGCP'94 figuraba recogido en el propio principio de devengo (cuando se dicte el acto de reconocimiento o liquidación de la obligación o derecho de cobro, respectivamente), y también algunos criterios específicos relativos a las transferencias y subvenciones recibidas y a los aplazamientos y fraccionamientos.

Finalmente, en el marco conceptual se incluyen los distintos criterios de valoración que se deberán utilizar en la asignación de un valor monetario a cada uno de los elementos integrantes de las cuentas anuales. El criterio de valoración concreto que se debe emplear en la valoración de cada elemento patrimonial se especifica en la segunda parte

del PGCP en las distintas normas de reconocimiento y valoración.

Entre los criterios de valoración previstos en el PGCP, se puede destacar como novedoso el del valor razonable, que conceptualmente es equivalente al del valor de mercado recogido en el PGCP'94. Sin embargo, en el PGCP figuran más detallados los criterios para el cálculo de dicho valor razonable y, además, es mayor el número de operaciones en las que se puede o se debe utilizar dicho criterio de valoración.

Otro criterio de valoración novedoso es el del valor en uso, que, en el caso de los activos que incorporan rendimientos económicos futuros para la entidad, se define como el valor actual de los flujos de efectivo esperados a través de su utilización en el curso normal de la actividad de la entidad y, en su caso, a través de su enajenación, mientras que, para los activos portadores de potencial de servicio, se define como el valor actual del activo manteniendo su potencial de servicio, obtenido mediante el coste reposición depreciado del activo. El valor en uso es uno de los componentes del importe recuperable de los activos, que se define como el mayor entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso. A la hora de determinar el deterioro de valor de los bienes del inmovilizado material e intangible, se deberá comparar el valor contable del activo con su importe recuperable, de forma que si éste es inferior, se deberá dotar la correspondiente corrección valorativa por la diferencia.

También es novedoso el criterio del coste amortizado, que se utiliza en la valoración posterior de determinados activos y pasivos financieros. El coste amortizado se define como el importe al que inicialmente fue valorado un activo financiero, o un pasivo financiero, menos los reembolsos de principal, más o menos, según proceda, la parte imputada en la cuenta del resultado económico patrimonial, mediante la utilización del método del tipo de interés efectivo, de la diferencia entre el importe inicial y el valor de reembolso en el vencimiento y, para el caso de los activos financieros, menos cualquier deterioro de valor que afecte a dichos activos.

### 3. NORMAS DE RECONOCIMIENTO Y VALORACIÓN

Las normas de reconocimiento y valoración incluidas en la segunda parte del

El nuevo PGCP pretende alcanzar la convergencia de los criterios contables públicos con los incluidos en otros cuerpos normativos contables de referencia en el ámbito nacional e internacional





PGCP son un desarrollo de los criterios generales del marco conceptual de la contabilidad pública, detallándose en las mismas las reglas concretas que se deben aplicar a las distintas transacciones o hechos económicos, así como a los diversos elementos patrimoniales.

## a) Inmovilizado material

La valoración inicial de los elementos pertenecientes al inmovilizado material se hará al coste, entendiendo como coste, de igual forma que el PGCP'94, el precio de adquisición en los activos adquiridos a terceros mediante una transacción onerosa, el coste de producción en los activos producidos por la propia entidad y el valor razonable en los activos adquiridos a terceros a precio simbólico o nulo.

Sin embargo, en la adquisición de dichos elementos mediante permuta, cambia el criterio con respecto al previsto en el PGCP'94. Así, en el PGCP'94 en todos los tipos de permuta, el inmovilizado recibido se valora de acuerdo con el valor de tasación con el límite del valor de mercado, reconociendo el resultado correspondiente (distinguiendo, en su caso, la subvención incorporada en la transacción) por la diferencia con respecto al valor contable del activo entregado.

Sin embargo, en el PGCP se distinguen dos tipos de permuta. Por una parte, cuando los activos intercambiados no son similares desde un punto de vista funcional o vida útil, en cuyo caso el activo recibido se debe registrar por su valor razonable o, si éste no fuera fiable, por el valor razonable del activo entregado ajustado por el importe de cualquier eventual cantidad de efectivo transferida en la operación. La diferencia con respecto al valor contable del activo entregado que surja se imputará al resultado del ejercicio, teniendo en cuenta, en su caso, la posible subvención incorporada a la operación.

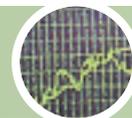
Cuando se trate de permutas en las que se intercambian activos similares desde un punto de vista funcional y vida útil, no existiendo ningún intercambio de efectivo, el activo recibido se registrará por el valor contable del activo entregado con el límite, cuando esté disponible, del valor razonable del activo recibido si éste fuera menor.

En relación con los desembolsos posteriores a la adquisición del inmovilizado mate-

rial, es preciso destacar el cambio del tratamiento contable de los costes relacionados con las grandes reparaciones o inspecciones generales por defectos que fuera necesario realizar para que el activo continúe operando. En el PGCP'94 se establece que, para las reparaciones extraordinarias que se deben efectuar al finalizar el ciclo de utilización del activo, cuando este periodo es superior a un año, se debe ir dotando una provisión por la parte proporcional que corresponde a cada ejercicio del importe estimado de la reparación a efectuar. Sin embargo, en el PGCP se establece que el coste de una gran reparación o inspección general por defectos se debe reconocer en el valor contable del inmovilizado como una sustitución, procediendo a dar de baja cualquier importe procedente de una gran reparación o inspección previa, que pudiera permanecer en el valor contable del citado activo.

Con respecto a la valoración posterior de los elementos de inmovilizado material, cabe señalar que, junto al modelo de coste, que es el único criterio admitido en el PGCP'94, se contempla como criterio alternativo el modelo de la revalorización. De acuerdo con este último modelo, cuando las circunstancias del mercado den lugar a unos incrementos sustanciales en el precio, que hagan que el valor contable de un elemento del inmovilizado material sea poco significativo respecto a su valor real, se permite valorar estos activos por su valor razonable. Sin embargo, se establecen determinadas restricciones para poder aplicar este modelo, como es la exigencia de que exista un mercado suficientemente significativo y transparente en relación con los activos afectados, y que en caso de aplicarlo a un determinado elemento, también deben ser revalorizados todos los activos que pertenezcan a la misma clase de activos. Adicionalmente, en la Orden EHA/1037/2010 se ha incluido una disposición adicional en la que se establece que, en el ámbito del sector público administrativo estatal, la utilización del citado modelo de revalorización precisará la autorización previa de la IGAE.

Finalmente, en relación con el inmovilizado material, es preciso destacar el cambio del tratamiento contable de las infraestructuras, inversiones militares especializadas y bienes del patrimonio histórico. En el PGCP'94, estos bienes no figuraban en el balance de la entidad una vez que entraban en servicio, salvo en el caso de los bienes del patrimonio histórico, que excepcionalmente podían figurar activados si se destinaban de forma principal a la



prestación de servicios públicos o administrativos. En el PGCP, estos bienes se deberán activar como cualquier otro bien del inmovilizado material, con la única excepción de aquellos bienes del patrimonio histórico cuyo valor no pueda determinarse con fiabilidad, en cuyo caso sólo se deberá informar en la memoria de las cuentas anuales. A efectos de regular las implicaciones del cambio de criterio contable en el registro de los bienes anteriores, en la Orden EHA/1037/2010, se establece en su disposición transitoria primera que las infraestructuras, inversiones militares especializadas y bienes del patrimonio histórico existentes en la entidad con anterioridad a la entrada en vigor del PGCP, pero activadas en virtud de lo dispuesto en el PGCP'94, podrán no incorporarse al activo cuando su valoración no pueda efectuarse de forma fiable.

## b) Inversiones inmobiliarias

En el PGCP se ha incluido una norma de valoración específica sobre las inversiones inmobiliarias, que se definen como los inmuebles (terrenos o edificios) que se tienen para obtener rentas, plusvalías o ambas, y no para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, ni para fines administrativos, ni para su venta en el curso ordinario de las operaciones.

Los criterios contables aplicables a las inversiones inmobiliarias son los mismos que los previstos en la norma de valoración del inmovilizado material. Por tanto, el objetivo fundamental de la diferenciación de las inversiones inmobiliarias es obtener información separada de este tipo de activos que normalmente no constituye el objeto de la actividad de la entidad. A estos efectos, en el modelo del balance de las cuentas anuales se ha creado una partida específica para informar de las inversiones inmobiliarias. En el PGCP'94 no se informaba por separado de este tipo de activos, ya que figuraban incluidos en el rúbrica general del inmovilizado material.

## c) Inmovilizado intangible

Junto con los dos requisitos generales previstos en el marco conceptual para poder efectuar el reconocimiento de los activos, a los que se ha hecho referencia anteriormente, el registro contable de los elementos integrantes del inmovilizado intangible deben cumplir un requisito adicional, denominado criterio de identificabilidad. De acuerdo con

este criterio, un inmovilizado intangible será identificable cuando cumpla alguno de los requisitos siguientes:

- Que sea separable y susceptible de ser enajenado, cedido, arrendado, intercambiado o entregado para su explotación.
- Que surja de derechos contractuales o de otros derechos legales, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables o de otros derechos u obligaciones.

A efectos de la amortización de los elementos del inmovilizado intangible, se deberá distinguir entre activos con vida útil definida o indefinida, considerando que los activos son del segundo tipo cuando no exista un límite previsible al periodo a lo largo del cual se espera que el activo genere rendimientos económicos o potencial de servicio para la entidad, o a la utilización en la producción de bienes y servicios públicos. Los activos con vida útil indefinida no se amortizarán, sin perjuicio del reconocimiento, en su caso, del posible deterioro de su valor. Como ejemplo de este tipo de activos se puede citar el caso de una licencia que se puede ir renovando constantemente a un coste que no se considera significativo. En el PGCP'94 todos los inmovilizados intangibles eran objeto de amortización, ya que no se contemplaba el caso de la existencia de vidas útiles indefinidas.

Entre las normas particulares sobre el inmovilizado intangible, se incluye el tratamiento contable de las inversiones realizadas sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento operativo o cedidos en uso por un periodo inferior a la vida económica del bien cedido, norma que no está recogida en el PGCP'94. De acuerdo con dicho tratamiento contable, estas inversiones se contabilizarán en una rúbrica del inmovilizado intangible, siempre que dichas inversiones no sean separables de los citados activos, y aumenten su capacidad o los rendimientos económicos futuros o potencial de servicio.

## d) Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar

A diferencia del PGCP'94, en el que se establece que para calificar una operación como arrendamiento financiero es necesario deducir la voluntad de ejercer la opción de compra, en el PGCP se regulan de una forma más detallada toda una serie de presunciones (sobre la transferencia sustancial de los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo) que, si se cum-





plen, tendrán que dar lugar a la consideración de la operación como arrendamiento financiero.

Según el PGCP, en el caso de arrendamiento financiero, la entidad arrendataria debe reconocer el activo según su naturaleza y la obligación asociada al mismo como pasivo por el mismo importe, que será el menor valor entre el valor razonable del activo arrendado y el valor actual de los pagos acordados con el arrendador durante el plazo de arrendamiento. Sin embargo, en el PGCP'94, los activos relativos a arrendamientos financieros siempre se registraban por el arrendatario como inmovilizado intangible por el valor al contado del bien, reconociendo los gastos financieros de la operación como gastos a distribuir en varios ejercicios y el correspondiente pasivo por el importe de las cuotas aplazadas.

## e) Activos en estado de venta

En el PGCP se incluye una norma de valoración relativa a los activos en estado de venta, que son aquellos cuyo valor contable se recupera fundamentalmente a través de una transacción de venta, en lugar de por su uso continuado. Estos activos figuran identificados en el balance mediante una partida específica en el activo corriente. En el PGCP'94 no se regulaba un tratamiento especial para este tipo de activos, por lo que los mismos figuraban incluidos de acuerdo con su naturaleza, en el inmovilizado material o en el intangible.

De acuerdo con la norma de valoración del PGCP, los activos en estado de venta deben figurar valorados al final de cada ejercicio al menor valor entre su valor contable, según el modelo de coste, y su valor razonable menos los costes de venta. Además, los activos en estado de venta no deben ser objeto de amortización mientras estén clasificados como tales.

## f) Activos financieros

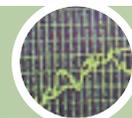
La diferencia principal de la norma de valoración del PGCP relativa a los activos financieros con respecto al PGCP'94, radica en la necesidad de efectuar una clasificación inicial de dichos activos en las distintas categorías previstas en el PGCP, a efectos de aplicar un tratamiento contable u otro. Sin embargo, el tratamiento contable de los activos financieros en el PGCP'94 se definía en función de su naturaleza, sin que se exigiera una clasificación previa en distintas categorías.

De acuerdo con el PGCP, los activos financieros se deben clasificar inicialmente en alguna de las siguientes categorías:

- **Créditos y partidas a cobrar:** Incluye los créditos por operaciones derivadas de la actividad habitual de la entidad, así como otros activos financieros no negociables en un mercado activo.
- **Inversiones mantenidas hasta el vencimiento:** Incluye los valores representativos de deuda con vencimiento fijo y que se negocian en un mercado activo, y siempre que la entidad tenga la intención efectiva y la capacidad financiera para conservarlos hasta su vencimiento.
- **Activos financieros a valor razonable con cambios en resultados:** Incluye los activos financieros adquiridos con el propósito de realizarlos en el corto plazo y que se negocian en un mercado activo y los derivados que no sean contratos de garantía financiera o instrumentos de cobertura.
- **Inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas:** Incluye las participaciones en el patrimonio de este tipo de entidades.
- **Activos financieros disponibles para la venta:** Incluye los activos financieros que no cumplan los requisitos para ser incluidos en alguna de las categorías anteriores.

Con carácter general los activos financieros se valorarán inicialmente, independientemente de la categoría en la que se hayan clasificado, por el valor razonable de la contraprestación entregada, lo que conlleva el descuento de los intereses implícitos que pueda llevar incorporada dicha contraprestación. A dicho valor razonable se le deberán sumar los costes de transacción que les sean directamente atribuibles, excepto en el caso de los activos financieros a valor razonable con cambios en resultados, cuyos costes de transacción se imputarán a resultados del ejercicio en que se produzca la adquisición. Como excepción, entre otras, al criterio general anterior, los créditos y partidas a cobrar con vencimiento a corto plazo que no tengan un tipo de interés contractual, se valorarán por su valor nominal.

La valoración posterior de los activos financieros será distinta según la categoría en la que se hayan clasificado los mismos. Así, los créditos y partidas a cobrar y las inversiones mantenidas hasta el vencimiento se deberán valorar por su coste amortizado, excepto en el



caso, entre otros, de los citados créditos y partidas a cobrar que se hayan valorado inicialmente por su valor nominal, que continuarán valorándose por dicho importe. Los activos financieros a valor razonable con cambios en resultados y los activos financieros disponibles para la venta se deberán valorar por su valor razonable, sin deducir los costes de transacción en que se pudiera incurrir en su enajenación, si bien, en el primer caso los cambios que se produzcan en el valor razonable se imputan a resultados del ejercicio, mientras que en el segundo caso se imputan directamente en el patrimonio neto hasta la enajenación o deterioro del activo financiero, momento en que se imputarán a resultados. Finalmente, las inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas se valorarán por su coste menos, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro.

## g) Pasivos financieros

En el PGCP se establece, en la misma línea que para los activos financieros, la necesidad de clasificar previamente los pasivos financieros en las categorías que figuran en la norma de valoración a efectos de determinar su tratamiento contable. En el PGCP'94 se establecía el tratamiento contable de los pasivos financieros en función de su naturaleza, regulándose como criterio general para su valoración el del valor de reembolso de los mismos. Las categorías de pasivos financieros previstas en el PGCP son las siguientes:

- Pasivos financieros al coste amortizado: Incluye, entre otros, los débitos y partidas a pagar por operaciones derivadas de la actividad habitual de la entidad, las deudas en valores negociables emitidas con la intención de mantener hasta el vencimiento y las deudas con entidades de crédito.
- Pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados: Incluye las deudas representadas en valores negociables emitidos con el acuerdo o el objetivo de recomprarlos a corto plazo y los derivados que no sean contratos de garantía financiera o instrumentos de cobertura.

La valoración inicial de los pasivos financieros se efectuará por su valor razonable, que salvo evidencia en contrario será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación recibida. En el caso de los pasivos de la primera categoría se ajustará dicho

valor con los costes de transacción que sean directamente atribuibles a la emisión, mientras que en el caso de los pasivos de la segunda categoría dichos costes de transacción se imputarán al resultado del ejercicio en que se produzcan. Con respecto al criterio general anterior, se exceptúan las partidas a pagar con vencimiento a corto plazo que no tengan un tipo de interés contractual que se valorarán por su valor nominal.

En cuanto a la valoración posterior de los pasivos financieros, se deberá tener en cuenta que los incluidos en la primera categoría se deberán valorar al coste amortizado (excepto los que como excepción se hayan cuantificado por su valor nominal), mientras que los incluidos en la segunda categoría se deberán valorar por su valor razonable, imputando las variaciones del valor razonable al resultado del ejercicio.

## h) Coberturas contables

La norma de valoración del PGCP, relativa a las coberturas contables, es totalmente novedosa ya que el PGCP'94 no incluía criterios para el registro de estas operaciones.

En la norma de valoración se define la operación de cobertura como aquella en la que uno o varios instrumentos financieros denominados instrumentos de cobertura, son designados para cubrir un riesgo específicamente identificado que puede tener impacto en la cuenta del resultado económico patrimonial o en el estado de cambios en el patrimonio neto, como consecuencia de variaciones en el valor razonable o en los flujos de efectivo de una o varias partidas cubiertas.

Aunque con carácter general, los instrumentos que se pueden designar como de cobertura son los derivados, también se contempla que, en el caso de coberturas de tipo de cambio, se puedan designar como instrumentos de cobertura activos y pasivos financieros distintos de los derivados. En cuanto a la designación de las partidas cubiertas, se contempla la posibilidad de designar a los activos y pasivos reconocidos en balance, los compromisos en firme no reconocidos como activos o pasivos y las transacciones previstas altamente probables que expongan a la entidad a riesgos específicamente identificados de variaciones en el valor razonable o en los flujos de efectivo.

Respecto a la valoración del instrumento de cobertura, se establece como criterio





general que se efectúe por su valor razonable, debiendo imputar el resultado obtenido en el instrumento de cobertura atribuible a la parte del mismo que haya sido calificada como cobertura eficaz, en el mismo ejercicio en el que las variaciones en la partida cubierta atribuibles al riesgo cubierto afecten al resultado económico patrimonial.

## i) Existencias

En el PGCP, igual que en el PGCP'94, las existencias se deben valorar por el precio de adquisición o el coste de producción. Sin embargo, el PGCP contempla la posibilidad de incluir, en el precio de adquisición o coste de producción, los gastos financieros incurridos en la adquisición o producción que necesiten un periodo superior a un año para estar en condiciones de vender las existencias. Además, en el precio de adquisición se deberán deducir los descuentos, rebajas y otras partidas similares (incluidos los descuentos por pronto pago).

Entre los métodos de asignación de valor a un inventario de bienes intercambiables entre sí, en el PGCP se establece que el método que se deberá adoptar con carácter general es el del precio medio o coste medio ponderado, siendo también aceptable el método FIFO. Por tanto, no se admite el método LIFO que sí figuraba en el PGCP'94.

Como novedad, se incluye en el PGCP la posibilidad, no contemplada en el PGCP'94, de mantener un inventario por la prestación de servicios con contraprestación, en cuyo caso, las existencias incluirán el coste de producción de los servicios en tanto no se haya reconocido el ingreso correspondiente de acuerdo con el método del grado de avance o realización de la prestación del servicio, según lo dispuesto en la norma de valoración relativa a los "ingresos con contraprestación".

## j) Activos construidos o adquiridos para otras entidades

En el PGCP'94 los bienes que, siendo adquiridos o construidos con cargo al presupuesto de gastos de la entidad contable, debe ser transferida su titularidad necesariamente a otra entidad una vez finalizado el procedimiento de adquisición o finalizada la obra y con independencia de que la entidad destinataria participe o no en su financiación, se registran durante su proceso de adquisición o

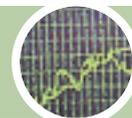
La principal novedad respecto a los Activos y Pasivos financieros radica en la necesidad de efectuar una clasificación inicial de dichos activos y pasivos en las distintas categorías previstas en el PGCP, a efectos de aplicar un tratamiento contable u otro

construcción como inmovilizado (a través de la cuenta 230 "Inversiones gestionadas para otros entes públicos"), debiendo darlos de baja cuando se entregan los bienes o las obras ejecutadas a la entidad beneficiaria.

Sin embargo, en el PGCP ha cambiado el criterio de registro de estos activos, estableciéndose que, cuando los ingresos y los costes asociados al contrato o acuerdo puedan ser estimados con suficiente grado de fiabilidad, los ingresos derivados del mismo se reconocerán en el resultado del ejercicio, en base al grado de avance o realización de la obra al final de cada ejercicio. En el caso de que los ingresos y los costes asociados al contrato o acuerdo de construcción no puedan ser estimados con el suficiente grado de fiabilidad, los costes asociados con la construcción o adquisición de los activos se reconocerán como existencias (a través de la cuenta 370 "Activos construidos o adquiridos para otras entidades"), registrando los ingresos cuando los activos se entreguen a la entidad destinataria de los mismos.

## k) Moneda extranjera

A efectos de la imputación de las diferencias de cambio en moneda extranjera, el



PGCP distingue entre partidas monetarias y no monetarias, clasificación no contemplada en el PGCP'94. Entre las primeras partidas se incluyen las cajas de efectivo, cuentas bancarias, préstamos, valores representativos de deuda, cuentas a cobrar y a pagar y provisiones. Entre las segundas se incluyen los activos materiales e intangibles, las existencias y los instrumentos de patrimonio.

Las partidas monetarias denominadas en moneda extranjera se deben valorar aplicando el tipo de cambio al contado existente en la fecha de presentación de las cuentas anuales. Las diferencias de cambio que surjan de la aplicación del criterio anterior se deben reconocer con carácter general en el resultado del ejercicio en el que han aparecido.

Las partidas no monetarias denominadas en moneda extranjera, a las que se les aplique como método de valoración el del coste, se deberán valorar aplicando el tipo de cambio al contado de la fecha en que fueron registradas. Aquellas partidas no monetarias, a las que se les aplique como método de valoración el del valor razonable, se deberán valorar aplicando el tipo de cambio al contado de la fecha en la que se determinó el valor razonable. Las posibles diferencias de cambio que pudieran surgir no serán objeto de un tratamiento individualizado, sino que se tratarán conjuntamente con cualquier cambio en la valoración de dicho elemento patrimonial.

## 1) Provisiones, activos y pasivos contingentes

En el PGCP las provisiones son siempre pasivos, y por tanto deben cumplir la definición de estos elementos de las cuentas anuales incluida en el marco conceptual, a pesar de la existencia de incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento. En el PGCP'94, el término provisión se utilizaba también para otros casos distintos de los pasivos, como ocurría con las pérdidas reversibles de valor de los activos, a efectos de reflejar la corrección valorativa de éstos.

De acuerdo con el PGCP, la necesidad de dotar una provisión surge de todo suceso del que nace una obligación de pago, de tipo legal, contractual o implícita para la entidad. La provisión se debe valorar por el valor actual de los desembolsos que se espera que sean necesarios para cancelar la obligación,

debiendo proceder a la revisión de su importe al menos a fin de cada ejercicio.

Junto con los criterios relativos a las provisiones, en el PGCP también se incluyen reglas para los activos y pasivos contingentes. Los activos y pasivos contingentes se refieren a activos y obligaciones de naturaleza posible, respectivamente, surgidos a raíz de sucesos pasados, cuya existencia debe ser confirmada sólo porque ocurran o no acontecimientos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad. Además, se considerarán pasivos contingentes aquellas obligaciones que en principio podrían haber dado lugar a una provisión, pero que no se han reconocido como tales por no cumplir los criterios establecidos en el marco conceptual para el reconocimiento contable de los pasivos. Los activos y pasivos contingentes no se reconocerán en el balance, debiendo informar, en su caso, en la memoria de las cuentas anuales.

## m) Transferencias y subvenciones

La imputación desde el punto de vista presupuestario de las transferencias y subvenciones recibidas se incluye en el apartado relativo a los criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales del marco conceptual, estableciéndose que dicha imputación debe realizarse cuando se produzca el incremento del activo en el que se materialicen (tesorería). No obstante el ente beneficiario de las mismas podrá reconocer el ingreso presupuestario con anterioridad, si conoce de forma cierta que el ente concedente ha dictado el acto de reconocimiento de su correlativa obligación. Asimismo, en las subvenciones y transferencias nominativas que, de acuerdo con su regulación específica, se hacen efectivas mediante entregas a cuenta de una liquidación posterior, la entidad beneficiaria podrá reconocer como ingresos presupuestarios las entregas a cuenta al inicio del periodo al que se refieran.

Sin perjuicio del criterio para la imputación presupuestaria indicado en el párrafo anterior, desde el punto de vista económico patrimonial se establece en el PGCP que las transferencias y subvenciones recibidas se deben reconocer como ingresos por el ente beneficiario cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de las mismas a favor de dicho ente, se hayan cumplido las condiciones asociadas a su disfrute y no existan dudas ra-





zonables sobre su percepción. En concreto, las subvenciones recibidas se contabilizarán, con carácter general, como ingresos directamente imputados al patrimonio neto, en una partida específica, debiéndose imputar al resultado del ejercicio de forma correlacionada con los gastos que están financiando. Sin embargo, en el PGCP'94 las subvenciones de capital se aplicaban completamente al resultado del ejercicio en el que se habían percibido, sin correlacionar con los gastos que financiaban.

Cuando las transferencias y subvenciones se reciben de la entidad o entidades públicas propietarias, el criterio contable para el reconocimiento de las mismas es el indicado en el párrafo anterior, excepto en el caso de que se trate de la aportación patrimonial inicial cuando se crea la entidad dependiente, así como las posteriores ampliaciones de dicha aportación por asunción de nuevas competencias por la entidad dependiente, en cuyo caso, esta entidad deberá registrarlas como patrimonio neto. En este último supuesto, la entidad o entidades propietarias deberán registrar las subvenciones y transferencias concedidas como inversiones en el patrimonio de las entidades públicas dependientes.

## **n) Adscripciones y otras cesiones gratuitas de uso de bienes y derechos**

En el PGCP'94, tanto las adscripciones como las cesiones gratuitas de bienes, se registran en la contabilidad del adscribiente o cedente dando de baja el correspondiente bien y utilizando como contrapartida cuentas compensatorias de patrimonio, mientras que en la contabilidad de la entidad beneficiaria se da de alta el bien (por el valor neto contable en las adscripciones y por el valor venal en las cesiones) utilizando también como contrapartida la correspondiente rúbrica de patrimonio.

En el PGCP las adscripciones y otras cesiones gratuitas de uso de bienes y derechos se deben registrar y valorar, tanto en la entidad beneficiaria o cesionaria como en la aportante o cedente, de acuerdo con los criterios establecidos en la norma de reconocimiento y valoración relativa a transferencias y subvenciones, es decir, que para la entidad aportante, la operación debe ser registrada como una transferencia o subvención concedida, mientras que para la entidad beneficiaria, la operación debe ser registrada como una transferencia o subvención recibida. Sin embargo, en el caso de

adscripciones de bienes desde una entidad pública a sus entidades públicas dependientes, se registrará la operación por las entidades beneficiarias como patrimonio neto y por la entidad aportante como inversión en el patrimonio de las entidades dependientes.

## **ñ) Actividades conjuntas**

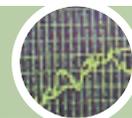
Se ha incluido en el PGCP una norma de reconocimiento y valoración relativa a actividades conjuntas que no figuraba incluida en el PGCP'94. Se define la actividad conjunta como un acuerdo en virtud del cual dos o más entidades denominadas partícipes emprenden una actividad económica que se somete a gestión conjunta, lo que supone compartir la potestad de dirigir las políticas financiera y operativa de dicha actividad con el fin de obtener rendimientos económicos o potencial de servicio, de tal manera que las decisiones estratégicas, tanto de carácter financiero como operativo requieran el consentimiento unánime de todos los partícipes.

En el caso de actividades conjuntas que no requieran la constitución de una nueva entidad, cada partícipe deberá reconocer en sus cuentas anuales, clasificados de acuerdo con su naturaleza, la parte proporcional que le corresponda de los activos, pasivos, gastos e ingresos de dichas actividades. En el caso de actividades conjuntas que requieran la constitución de una persona jurídica independiente, el partícipe deberá registrar su participación en la entidad controlada de forma conjunta de acuerdo con lo previsto respecto a las inversiones en entidades multigrupo en la norma de reconocimiento y valoración del PGCP relativa a los activos financieros.

## **o) Cambios de criterios y estimaciones contables y errores**

En el PGCP los cambios de criterios contables y la corrección de los errores detectados se deben efectuar retroactivamente desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información, debiendo registrarse como un ajuste en el patrimonio neto por el efecto acumulado de las variaciones de activos y pasivos, calculadas al inicio del ejercicio como consecuencia de un cambio de criterio o corrección de errores.

Cuando se produzcan cambios en las estimaciones contables, como consecuencia de



la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos, no se deberán considerar como cambios de criterios contables o errores materiales, debiendo contabilizarlos de forma prospectiva, afectando al resultado del ejercicio o, en su caso, directamente al patrimonio neto.

## p) Hechos posteriores al cierre del ejercicio

El PGCP incluye una norma de reconocimiento y valoración relativa a hechos posteriores al cierre del ejercicio que no existía en el PGCP'94. En dicha norma se distingue entre hechos posteriores que pongan de manifiesto condiciones que ya existían al cierre del ejercicio o que no existían a dicha fecha. En el primer caso, se establece que dichos hechos se deberán tener en cuenta en la formulación o, en su caso, reformulación de las cuentas anuales, para incluir, según proceda, un ajuste, información en la memoria, o ambos. En el segundo caso, se deberá incluir información en la memoria siempre que los hechos sean de gran importancia para la evaluación de la información contable por los usuarios de la misma.

## 4. CUENTAS ANUALES

En la tercera parte del PGCP se incluyen las normas de elaboración y los modelos de las cuentas anuales. Las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta del resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo, el estado de liquidación del presupuesto y la memoria. El estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo son dos estados novedosos, ya que no figuraban en las cuentas anuales reguladas en el PGCP'94.

Con carácter general, en el balance y en la cuenta del resultado económico patrimonial se han incluido las modificaciones necesarias derivadas de los cambios introducidos en las normas de reconocimiento y valoración del PGCP, eliminando partidas previstas en los modelos del PGCP'94 o incorporando algunas no previstas en éste.

El estado de cambios en el patrimonio neto informa de las variaciones producidas en los recursos propios de la entidad que forman parte de su financiación básica. Este estado está formado, a su vez, por tres partes o estados, que son los siguientes:

- Estado total de cambios en el patrimonio neto: Informa de todos los cambios habidos en el patrimonio neto distinguiendo entre los ajustes debidos a cambios de criterios contables y correcciones de errores, los ingresos y gastos reconocidos en el ejercicio, las operaciones con la entidad o entidades propietarias y otras variaciones que se produzcan en el patrimonio neto.
- Estado de ingresos y gastos reconocidos: Recoge los cambios en el patrimonio neto derivados del resultado económico patrimonial, los ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto y las transferencias a la cuenta del resultado económico patrimonial de los ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto.
- Estado de operaciones con la entidad o entidades propietarias: Informa de las operaciones patrimoniales con la entidad o entidades propietarias (aportaciones patrimoniales y devoluciones de las aportaciones) y de otras operaciones que originan gastos e ingresos para la entidad.

El estado de flujos de efectivo informa sobre el origen y destino de los movimientos habidos en las partidas monetarias de activo representativas de efectivo y otros activos líquidos equivalentes. Los movimientos de efectivo y otros activos líquidos equivalentes se muestran en el estado de flujos de efectivo agrupados por tipos de actividades. Se distinguen los siguientes flujos de efectivo:

- Flujos de efectivo de las actividades de gestión: Constituyen la principal fuente de generación de efectivo de la entidad, y se refieren a los ocasionados por las transacciones que intervienen en la determinación del resultado de gestión ordinaria de la entidad.
- Flujos de efectivo de las actividades de inversión: Incluyen los pagos originados por la adquisición de elementos del inmovilizado no financiero y de inversiones financieras, así como los cobros procedentes de su enajenación o de su amortización al vencimiento.
- Flujos de efectivo de las actividades de financiación: Incluyen los cobros procedentes de la adquisición por terceros de títulos valores emitidos por la entidad o de recursos concedidos por entidades financieras o terceros, en forma de préstamos o instrumentos de financiación y los relativos a aportaciones patrimoniales recibidas, así como los pagos realizados por la amortización o de-





volución de los anteriores instrumentos de financiación.

El estado de liquidación del presupuesto del PGCP es similar al incluido en el PGCP'94, si bien se puede destacar una pequeña reclasificación en la liquidación del presupuesto de ingresos, de forma que los derechos reconocidos netos pasan a obtenerse deduciendo de los derechos reconocidos los derechos anulados y los derechos cancelados.

La memoria tiene el mismo objetivo que en el PGCP'94, es decir, completar, ampliar y comentar la información contenida en los otros documentos que integran las cuentas anuales. Sin embargo, el contenido de la memoria del PGCP incorpora muchas modificaciones con respecto a la del PGCP'94.

En primer lugar, es preciso destacar que la memoria del PGCP incluye una serie de aspectos descriptivos y explicativos de los criterios contables aplicados por la entidad que no figuraban en el PGCP'94 y que son fundamentales para entender y analizar adecuadamente las cuentas anuales. Así, se informa de la organización y actividad de la entidad, de la gestión indirecta de servicios públicos, convenios y otras formas de colaboración, de las bases de presentación de las cuentas y de las normas de reconocimiento y valoración adoptadas por la entidad.

En la memoria del PGCP'94 la información de tipo presupuestario tenía un peso relativo muy importante con respecto a la información de tipo económico patrimonial. En la memoria del PGCP la información de tipo económico patrimonial se ha ampliado de forma notable, de forma que se incluye adicionalmente información en términos cuantitativos y cualitativos de cada epígrafe del balance y de la cuenta del resultado económico patrimonial.

La información de tipo presupuestario que figuraba de forma dispersa en varios apartados de la memoria del PGCP'94 se ha incluido en el PGCP en un único apartado, de forma que se consigue una mayor claridad a la hora de la presentación de la información, con la finalidad de diferenciar los dos sistemas de registro: el económico patrimonial y el presupuestario.

Finalmente, es preciso destacar como gran novedad, que la memoria del PGCP incluye información sobre el coste de las activi-

dades desarrolladas por la entidad e indicadores de gestión. Es preciso tener en cuenta que para poder evaluar los resultados de la gestión de las entidades públicas no es suficiente con las magnitudes que se obtienen de la contabilidad económico patrimonial y presupuestaria. Por ejemplo, el resultado económico que constituye un indicador adecuado para medir la buena o mala gestión en el ámbito de las empresas, no resulta apropiado para efectuar el mismo análisis en el ámbito de los organismos públicos. Por ello, se ha considerado necesario complementar la información obtenida de los sistemas contables económico patrimonial y presupuestario, con otra información extraída del sistema de contabilidad analítica y del sistema de indicadores de gestión de la entidad contable.

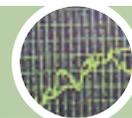
## 5. CUADRO DE CUENTAS Y DEFINICIONES Y RELACIONES CONTABLES

Las partes cuarta y quinta del PGCP incluyen el cuadro de cuentas y las definiciones y relaciones contables, respectivamente.

Con respecto a las partes equivalentes del PGCP'94, el mayor número de las modificaciones introducidas se debe a las nuevas operaciones y a los cambios incluidos en las normas de reconocimiento y valoración del PGCP.

Entre dichas modificaciones, se puede destacar que el grupo 0 "Cuentas de control presupuestario", que se utiliza para registrar las fases del presupuesto y de los anticipos de tesorería que son anteriores al reconocimiento de la obligación o del derecho, pasa a tener carácter optativo, de forma que la entidad puede decidir facultativamente su utilización o no.

También se puede destacar que se crean dos grupos nuevos de cuentas que no figuraban en el PGCP'94, como son el grupo 8 "Gastos imputados al patrimonio neto" y el grupo 9 "Ingresos imputados al patrimonio neto". El objetivo de estos dos grupos es recoger durante el ejercicio todos los gastos e ingresos que no deben imputarse al resultado del ejercicio, sino al patrimonio neto de la entidad. Por ello, todas las cuentas de los grupos 8 y 9 se cancelarán a fin de ejercicio traspasando su saldo a las cuentas que correspondan del subgrupo 13 "Subvenciones y ajustes por cambio de valor" que se integra en el epígrafe de patrimonio neto del balance. ■



2

## La auditoría: más pronto que tarde, con normas internacionales

Eva Castellanos Rufo

Subdirectora General de Normas Técnicas de Auditoría.  
ICAC

La Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de mayo de 2006<sup>1</sup> relativa a la auditoría de cuentas de derecho comunitario considera que las Normas Internacionales de Auditoría (NIA, en adelante) son un elemento necesario para garantizar una calidad elevada y homogénea de la auditoría de cuentas, dentro de la Unión Europea.

A partir de ese momento, la IFAC (Internacional Federation of Accountants), la organización de profesionales de la auditoría emisora de dichas normas, intensifica su proyecto de revisión y modificación de las NIA, proceso en el que la Comisión Europea y los reguladores y supervisores de sus Estados miembros, a través de ella, han participado activamente. Dicho proyecto, denominado “Claridad” (Clarity), culminó en noviembre de 2008 con la finalización, por parte del PIOB (Public Interest Oversight Board), del proceso de aprobación de 36 NIA y una Norma de Control de Calidad (Internacional Standard on Quality Control).

A punto de ultimarse las traducciones en todas las lenguas oficiales de la UE, todo está pendiente de que la Comisión Europea haga pública su decisión de adopción, determine el alcance de ésta y el instrumento jurídico apropiado para ello.

Es muy posible que 3 de las 36 NIA no se adopten. Son las que no se corresponden con auditoría de cuentas anuales y, por lo tanto, están fuera del alcance de la Directiva [(800) “Auditoría de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos”<sup>2</sup>; (805) “Auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero”; (810) “Encargos para informar sobre estados financieros resumidos”].

Además del Comité de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, que ha adoptado las IPSAS (Internacional Public Sector Accounting Standards), se encuadran dentro de la IFAC otros tres Comités emisores de normas, entre los que se encuentra el de las Normas de Auditoría y Aseguramiento (IAASB- Internacional Auditing and Assurance Standards Board).

Las NIA se emiten por este Comité y, para su publicación es preceptiva la aprobación por parte del PIOB (Public Interest Oversight Board), responsable, principalmente, del proceso de emisión de normas, salvo las IPSAS, y en concreto, de que se haya seguido un proceso transparente (publicación de borradores, invitación a interesados a realizar observaciones, etc.). Los miembros del PIOB se nombran por el “Monitoring Group”, sin personalidad jurídica, el cual está integrado por organizaciones y re-

<sup>1</sup> Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de mayo de 2006 relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo.

<sup>2</sup> La traducción de los títulos de las NIA y de la terminología empleada en este artículo es provisional, en tanto la IFAC no apruebe la traducción definitiva.





guladores europeos, entre los que se encuentra la Comisión Europea.

Se hace inevitable alguna referencia a las Normas Técnicas de Auditoría publicadas por la Presidencia del Instituto de Contabilidad (NTA, en adelante), por las que se ha de regir la actuación de los auditores privados, las cuales se han venido elaborando desde 1990 tomando como referencia las NIA con redacciones anteriores al “Proyecto claridad”. Por lo tanto, si bien dichas normas, actualmente 24, presentan un grado de convergencia medio-alto con las NIAs clarificadas, no son tan extensas como éstas y existen diferencias que podríamos clasificar en dos tipos:

- a) Diferencias de énfasis, enfoque o filosofía.
- b) Diferencias en el tratamiento de aspectos concretos de auditoría.

Dichas diferencias también pueden predicarse respecto de las Normas de Auditoría del Sector Público de 1998 relativas a la auditoría financiera.

Al acercarnos a las NIAs, es importante fijarnos en su estructura y en su estatus:

- a) La introducción proporciona el contexto relevante para una correcta comprensión de la NIA.
- b) Los **objetivos**. Explican el fin que ha de conseguir el auditor, para cuyo logro se han redactado el resto de los apartados de la norma.
- c) Las definiciones de los términos claves para la cuestión sobre la que versa la norma.
- d) Los **requerimientos** establecen las responsabilidades del auditor en relación con la cuestión de la que trata la NIA.
- e) El “**material de aplicación y otro material explicativo**” proporciona una explicación más detallada de los requerimientos de las NIA, así como guías para su aplicación práctica, pudiendo contener ejemplos de procedimientos, riesgos, informes, etc.

En relación con los **requerimientos** nos podrían surgir dos preguntas:

- a) Cumpliendo con todos y cada uno de los requerimientos de las NIA que sean aplicables teniendo en cuenta las circunstancias, ¿obtendrá el auditor una seguridad razonable?, es decir ¿cumplirá con las NIA?
- b) ¿Puede el auditor dejar de cumplir algún requerimiento?

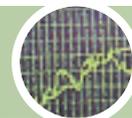
Teniendo en cuenta que los **requerimientos** deben coadyuvar a la consecución de los objetivos, la NIA 200 “*Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*” requiere que el auditor determine si es necesario algún procedimiento de auditoría adicional a los exigidos por las NIA para alcanzar los objetivos establecidos en ellas. Adicionalmente, la NIA 200 exige, con carácter general, que el auditor cumpla cada uno de los requerimientos de las NIA salvo que, en las circunstancias que concurran en la auditoría, no sea aplicable la totalidad de la NIA o el requerimiento no sea aplicable por no concurrir la condición a la que se condicione.

Sin embargo, excepcionalmente, el auditor puede considerar necesario dejar de cumplir un requerimiento aplicable de una NIA, en cuyo caso aplicará procedimientos de auditoría alternativos para alcanzar el objetivo de dicho requerimiento. Se espera que la necesidad de que el auditor deje de cumplir un requerimiento aplicable surja únicamente cuando el requerimiento consista en la aplicación de un determinado procedimiento y cuando, en las circunstancias específicas de la auditoría, dicho procedimiento no resulte efectivo para alcanzar el objetivo del requerimiento.

Por lo que se refiere a los **objetivos**, en aquellos casos en los que el auditor no pueda conseguir el objetivo de una NIA, deberá determinar si, a su vez, dicha circunstancia le impide alcanzar los objetivos globales establecidos en la NIA 200, en cuyo caso, llevará al auditor a expresar una opinión modificada en su informe de auditoría.

Otro aspecto a tener en cuenta es el estatus del “**material de aplicación y otro material explicativo**”. La NIA 200 requiere que el auditor conozca el texto completo de la NIA, incluido el material de aplicación y otro material explicativo, con el fin de comprender sus objetivos y aplicar sus requerimientos adecuadamente.

Por lo tanto, los objetivos, los requerimientos, así como “el material de aplicación y otro material explicativo” son un todo inseparable para poder realizar una auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y, aunque este último material no



imponga ninguna obligación para el auditor, son las guías que deben aplicarse para una adecuada interpretación de los requerimientos.

Prácticamente en todas las NIA, dentro del “material de aplicación y otro material explicativo”, se realizan **consideraciones adicionales para facilitar la aplicación de los requerimientos, entre otros, a la auditoría de las entidades del Sector Público.**

Sin embargo, a mi juicio son una mera enunciación necesitada de un desarrollo concreto en cada una de las jurisdicciones en que las NIA sean aplicables.

En las siguientes páginas mostraremos la relación de las NIA aplicables a las auditorías de estados financieros completos y nos detendremos en algunas NIA sobre aspectos concretos que, a mi juicio, tienen un mayor peso respecto de nuestras NTA (como por ejemplo fraude o riesgos), en aquellas de especial actualidad (como, por ejemplo el valor razonable), así como en aquellos aspectos importantes que se regulan de forma diferente a nuestras NTA.

## PRINCIPIOS Y RESPONSABILIDADES GLOBALES

- 200 **Objetivos globales** del auditor independiente y **realización de la auditoría** de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.
- 210 Acuerdo de los **términos del encargo** de auditoría.
- 220 **Control de calidad de la auditoría** de estados financieros
- 230 **Documentación** de la auditoría.
- 240 **Responsabilidades** del auditor **con respecto al fraude**, en la auditoría de estados **financieros.**
- 250 **Consideración de la normativa** en la auditoría de estados financieros.
- 260 **Comunicación con los responsables del gobierno** de la entidad.
- 265 **Comunicación** de las **deficiencias** en el **control interno** a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad.

La NIA 200, que podríamos denominar marco, establece como objetivos globales del auditor los siguientes:

- a) La identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, debida a fraude o a error, basándose en el conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido el control interno de la entidad;
- b) La obtención de evidencia de auditoría adecuada y suficiente sobre si existen incorrecciones materiales, mediante el diseño e implementación de respuestas adecuadas a los riesgos valorados; y
- c) La formación de una opinión sobre los estados financieros basada en las conclusiones alcanzadas a partir de la evidencia de auditoría obtenida.

Esta NIA requiere que el auditor cumpla los requerimientos de ética aplicables, así como la aplicación de su juicio y el mantenimiento del escepticismo durante la planificación y ejecución de la auditoría.

A su vez, el **juicio del auditor** está presente en todas las NIA, y está sujeto a evaluación para determinar si, por una parte, ha realizado una aplicación competente de los requerimientos de auditoría y de contabilidad y si, por otra parte, es adecuado teniendo en cuenta los hechos y las circunstancias detectados por el auditor. A este respecto, se requiere que el auditor documente sus juicios, de forma que un auditor experimentado, sin relación previa con el trabajo de auditoría concreto, pueda comprender los juicios significativos formulados que justifican las conclusiones sobre aspectos de auditoría significativos.

Nada nuevo bajo el sol, podríamos pensar al ponerlo en relación con nuestras NTA.

No vamos a encontrar un gran número de cuestiones en las que haya cambios radicales, pero eso no debe llevarnos a pensar que la labor del auditor haya de limitarse a obtener una tabla de cambios. Las NIA deben leerse y volverse a leer varias veces hasta que se interiorice su filosofía determinada por los principios básicos y los procedimientos esenciales contenidos en sus requerimientos, que deben concretarse para cada caso con la guía que constituye el “material de aplicación y otro material explicativo”.

La NIA 220 de “*Control de calidad de la auditoría de estados financieros*” establece la responsabilidad del auditor de implementar las políticas y los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría, para





cerciorarse de que en un encargo de auditoría se cumplen las normas de auditoría y otros requerimientos normativos, así como de que los informes emitidos son adecuados. Esta NIA está relacionada con otra norma emitida por el IAASB, la ISQC1, relativa a las políticas y los procedimientos de control de calidad que ha de establecer la firma de auditoría (el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría). Mientras que la ISQC1 presenta un enfoque dirigido a los sistemas de la firma de auditoría para el mantenimiento de la calidad de los trabajos realizados, la NIA 220 concreta dichos procedimientos en el encargo específico de auditoría.

Así, el auditor es el responsable de la calidad global del liderazgo, de verificar el cumplimiento por todos los miembros del equipo de los requisitos de ética aplicables, de valorar las cuestiones que pueden afectar a la aceptación y la continuidad de relaciones con clientes y del encargo (integridad, etc.), de la asignación del equipo del encargo, así como de la realización del encargo (dirección, supervisión, realización del trabajo y realización de las consultas necesarias).

Asimismo, dentro de la responsabilidad de la realización del encargo, en el caso de la auditoría de estados financieros de entidades cotizadas, o en aquellos otros encargos que la firma determine, se incluye la figura del “revisor de control de calidad”, el cual interviene antes de la emisión del informe de auditoría. El revisor discute con el auditor las cuestiones significativas, revisa los estados financieros y el informe formulado (pero no emitido), revisa la documentación de auditoría que contenga juicios significativos, evalúa las conclusiones a efectos de informe, evalúa la independencia, valora las consultas realizadas y revisa la adecuación de la documentación.

Por último, el auditor es responsable de las funciones de seguimiento de los sistemas y procedimientos de control de calidad establecidos por la firma de auditoría.

Los requerimientos de documentación del trabajo de auditoría se establecen en la NIA 230 *“Documentación de la auditoría”*, así como en cada NIA se incluye un requerimiento específico de documentación para los aspectos concretos tratados en las NIA. Cabe destacar, como aspecto novedoso en relación con nuestras NTA, la guía que proporciona esta NIA de 60 días desde la fecha de emisión

del informe de auditoría, como plazo para la compilación final de los archivos de auditoría.

Una NIA que destaca por la regulación integral, extensa y detallada de los procedimientos de auditoría a aplicar por el auditor y, sobre todo, que contienen guías extensas y muy útiles realizadas desde la práctica auditora es la NIA 240 *“Responsabilidades del auditor con respecto al fraude, en la auditoría de estados financieros”*.

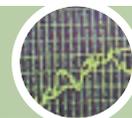
Esta norma realiza un análisis integral del tratamiento que el auditor ha de dar a la valoración del riesgo de fraude, así como de las respuestas procedentes.

El fraude se define como un acto intencionado realizado por una o más personas de la entidad o tercero, que conlleve la utilización del engaño con el fin de conseguir una ventaja injusta o ilegal.

Entre los procedimientos de valoración de riesgos, y sin perjuicio de lo establecido en la NIA 315, el auditor:

- Ha de realizar indagaciones (sobre la dirección, acerca de la valoración realizada de las incorrecciones materiales debidas a fraude y de los procesos de identificación y valoración de este riesgo de fraude tienen establecidos; sobre la dirección y otras personas de la entidad, acerca de su conocimiento de algún caso de fraude, indicio de fraude o denuncia por fraude) y obtendrá conocimiento de la supervisión realizada por los responsables del gobierno de la entidad sobre los procedimientos de identificación y valoración del riesgo de fraude.
- Evaluará las relaciones inusuales detectadas por la aplicación de procedimientos analíticos.
- Teniendo en cuenta la presunción de que existe riesgo de fraude en el reconocimiento de ingresos, evaluará los tipos de ingresos, de transacciones generadoras de ingresos y de afirmaciones contenidas en los estados financieros que pueden estar relacionadas con el riesgo de fraude.

Como parte de los procedimientos de respuesta al riesgo de fraude identificado, el auditor debe revisar las estimaciones contables en busca de sesgos y, si lo hubiera, evaluar si es un riesgo de incorrección material debida a fraude y, en el caso de transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios, ha



de evaluar si el fundamento empresarial sugiere que podría haberse registrado para proporcionar información financiera fraudulenta o para ocultar la apropiación indebida de activos.

Por último, me permito calificar los anexos de esta NIA como una joya. En ellos se detallan exhaustivamente ejemplos de circunstancias que indican la posibilidad de fraude, ejemplos de factores de riesgo de fraude y ejemplos de posibles procedimientos de auditoría para responder a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude.

La NIA 250 sobre la *“Consideración de la normativa en la auditoría de estados financieros”*, no solo se orienta al posible efecto material del incumplimiento en los estados financieros, sino que tiene en cuenta la información cualitativa que el incumplimiento de la normativa proporciona a los usuarios de dichos estados y, por lo tanto, interesa al auditor a efectos de la identificación, valoración y respuesta a los riesgos de incorrección material.

Esta norma diferencia entre dos tipos de normativa: la que tiene un efecto directo sobre los estados financieros, sobre cuyo cumplimiento el auditor debe obtener evidencia adecuada y suficiente; y aquella normativa que no tiene un efecto directo sobre los estados financieros, sobre la que el auditor ha de aplicar procedimientos para identificar posibles incumplimientos con efecto material en los estados financieros.

En cuanto a la responsabilidad del auditor de realizar comunicaciones, aparte de las obligaciones concretas que se establecen en las diferentes NIA ( como por ejemplo, la comunicación a los responsables del gobierno de la entidad de los casos de fraude o sus indicios detectados por el auditor (NIA 240) o de los incumplimientos de la normativa (NIA 250)), hay dos norma generales de comunicación: la NIA 260 *“Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad”* y la NIA 265 *“Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad”*.

La primera de estas normas no tiene su equivalente como norma propia en las NTA. La NIA 260 requiere que el auditor comunique a los responsables del gobierno de la entidad sus responsabilidades como auditor, una descripción general del alcance planificado y de la

programación temporal de la auditoría, los hallazgos significativos de la auditoría (la opinión del auditor por la que una práctica contable significativa de la entidad, aún siendo aceptable según el marco de información financiera, no sería aceptable teniendo en cuenta las circunstancias específicas de la entidad, las dificultades importantes encontradas durante la realización de la auditoría, cuestiones significativas discutidas con la dirección, manifestaciones escritas solicitadas, etc.), así como cuestiones relacionadas con la independencia del auditor.

No nos detenemos en la NIA 265, en la medida en que no presenta diferencias sustantivas respecto de nuestra NTA.

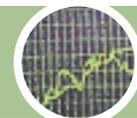
## PLANIFICACIÓN, RIESGOS Y RESPUESTAS

- 300** **Planificación** de la auditoría de estados financieros.
- 315** **Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material** mediante el conocimiento de la entidad y su entorno.
- 320** **Importancia relativa en la planificación y ejecución de la auditoría.**
- 330** **Respuestas del auditor a los riesgos valorados.**
- 402** Consideraciones de auditoría relativas a una **entidad que utiliza una organización de servicios.**
- 450** **Evaluación de las incorrecciones identificadas** durante la realización de la auditoría.

Entre los cambios sutiles y difíciles de reconocer en un apartado concreto de las NIA, pero que suponen un énfasis un poco distinto, con respecto a nuestras NTA, en algunos aspectos de la auditoría se sitúan las tres NIA relacionadas con la **planificación, identificación y valoración de riesgos de incorrección material** [(300) *“Planificación de la auditoría de estados financieros”*; (315) *“Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno”*; (320) *“Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría”*].

Nuestras NTA también contemplan estas fases. Sin embargo, deduzco la existen-





cia en nuestras NTA de un mayor peso de las pruebas sustantivas para la obtención de evidencia. A mi juicio, las NIA van a requerir mucho más esfuerzo en la identificación, valoración de riesgos de incorrección material de los estados financieros, del actualmente realizado.

La planificación no es una fase lineal sino que es un proceso continuo e interactivo. Con carácter previo a la identificación y valoración de riesgos de incorrección material en los estados financieros, el auditor deberá considerar los procedimientos analíticos a aplicar como procedimientos de identificación de riesgos, obtendrá una comprensión global del marco legal aplicable a la entidad auditada y de su cumplimiento, determinará las cifras de importancia relativa, la utilización de expertos y el desarrollo de otros procedimientos de identificación de riesgos.

Con todo ello, el auditor establece su estrategia global, en la que incluye el plan de auditoría, el cual, a su vez, detalla la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de identificación y valoración de riesgos, así como de los procedimientos posteriores).

La **NIA 315** requiere la aplicación de determinados procedimientos para la identificación y valoración de los riesgos (indagaciones, procedimientos analíticos, observación, inspección...), necesarios para conocer la entidad y su entorno, en especial su control interno, lo cual, a su vez, permite identificar riesgos y valorar si afectan de forma generalizada a los estados financieros en su conjunto o a varias afirmaciones contenidas en éstos, así como detectar debilidades significativas de control interno.

En cualquier caso, y con independencia del control interno, siempre se considerarán **riesgos significativos** aquellos relacionados con el riesgo de fraude, los cambios económicos y contables, las transacciones complejas, las transacciones significativas entre partes vinculadas, la información financiera con alto grado de subjetividad y las transacciones significativas realizadas fuera del curso normal de los negocios.

Como respuesta a los riesgos identificados, la **NIA 330** trata de las pruebas de controles y las pruebas sustantivas.

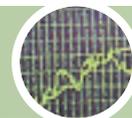
Una vez identificado y valorado un riesgo como significativo, es necesario obtener conocimiento de los controles internos correspondientes. En el caso de que no se fueran a depositar confianza en ellos, procedería la realización de pruebas sustantivas de detalle, mientras que en el caso de que se fuera a depositar confianza en ellos, primero sería necesario realizar pruebas de controles y, posteriormente, procedimientos sustantivos (analíticos y de detalle).

Para los riesgos no significativos no es obligatoria la realización de pruebas de controles, pero sí la aplicación de procedimientos sustantivos a cada tipo de transacción, saldo contable o información en memoria.

Con carácter general, se realizarán pruebas de controles cuando la valoración del riesgo de incorrección material relativo a las afirmaciones incorpore la expectativa de que los controles funcionan de manera efectiva, así como cuando las pruebas sustantivas no sean suficientes para obtener evidencia adecuada y suficiente (por ejemplo, para poblaciones con elevado número de elementos, muy atomizadas y procesadas por medios informáticos).

La **NIA 330**, a diferencia de nuestras NTA, deja clara la posibilidad de utilizar, para la auditoría en curso, la evidencia sobre la eficacia operativa de los controles obtenida en la auditoría de periodos anteriores, siempre y cuando, en la auditoría en curso, se obtenga evidencia adecuada y suficiente sobre si ha habido cambios significativos en dichos controles, con respecto a las auditorías anteriores. En el caso de que hubiera habido cambios significativos, el auditor realizará pruebas de controles en la auditoría en curso y, en el caso contrario, realizará pruebas de controles, al menos, cada tres años, pero cada año deberá realizar pruebas sobre algunos controles. Ahora bien, tratándose de riesgos significativos, esto no rige y si el auditor pretende depositar confianza en el control interno, deberá realizar pruebas sobre la eficacia operativa de los controles, en el ejercicio en curso.

Quisiera destacar la **NIA 320** "*Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*". En una primera lectura puede parecer excesivamente simple y poco concreta. La determinación de las cifras o cifra de importancia relativa es una cuestión de juicio del auditor que se ve afectada por la percepción de las necesi-



dades de información financiera de los usuarios de los estados financieros a auditar. Con esa coordenada, el auditor debe determinar la cifra de importancia relativa para los estados financieros en su conjunto y, en el caso de transacciones, saldos contables o información que pudiera esperarse que influyera en las decisiones económicas de los usuarios, la cifra o cifras de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos o información. Sólo como ejemplo de las posibles referencias que un auditor podría considerar adecuadas para la determinación de la cifra de importancia relativa para los estados financieros en su conjunto la NIA cita, por ejemplo el 5% del resultado antes de impuestos de las operaciones continuadas ( para una entidad lucrativa de un sector industrial) o el 1% de los ingresos ordinarios totales o de los gastos totales (para una entidad sin fines de lucro), o el coste total o neto para las actividades por programas del Sector Público. A algunos auditores puede parecerles insuficiente esta guía. Sin embargo, otra lectura algo más reflexiva puede hacernos pensar que, como en otros aspectos de auditoría distintos, no pueden proporcionarse tablas de referencia muy concretas, pues, desde un punto de vista técnico, no es posible poder contemplar todas las circunstancias que pueden darse en una entidad auditada y del peso de dichas circunstancias en las decisiones de los usuarios de la información financiera. Es el juicio del auditor que suscribe el informe de auditoría el que debe determinar de forma responsable los parámetros y referencias adecuados, a cada trabajo concreto de auditoría, para determinar la cifra de importancia relativa.

El tratamiento de la evaluación de las incorrecciones detectadas durante la realización de la auditoría, en una NIA distinta (la 450 “Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría”), es adecuado, teniendo en cuenta que una incorrección detectada desencadena, por una parte, la revisión de la estrategia global de la auditoría y el plan global, al ser indicativa de la posible existencia de otras incorrecciones que agregadas a las detectadas podrían ser materiales y cuando la suma de las incorrecciones identificadas se aproxima a las cifras de importancia relativa determinadas de conformidad con la NIA 320. Por otra parte, provoca la evaluación de la materialidad de dicha incorrección, individualmente o de forma agregada a otras, teniendo en cuenta tanto la magnitud

y la naturaleza de las incorrecciones, como el efecto de las incorrecciones no subsanadas relativas a periodos anteriores.

Conviene resaltar el significado de la cifra de importancia relativa determinada al planificar la auditoría, pues no es una cifra por debajo de la cual las incorrecciones no subsanadas, de forma individual o agregada, siempre se considerarán inmateriales. El material de aplicación de la NIA 450 (apartado A16) proporciona una relación de circunstancias y aspectos cualitativos que pueden llevar al auditor a considerar materiales incorrecciones por un importe inferior para la cifra de importancia relativa establecida (incumplimientos de normativa, políticas contables inadecuadas que pudieran tener un efecto material en los estados financieros correspondientes al periodo siguiente, incorrecciones que encubren un cambio en la tendencia del resultado, incorrecciones que afectan a los ratios para evaluar la situación financiera, los resultados o los flujos de efectivo, omisiones de información no requerida expresamente pero necesaria para conocer la situación financiera, los resultados o los flujos de efectivo, etc.).

Como regla general, se acumulan todas las incorrecciones detectadas. Sin embargo, pueden existir incorrecciones claramente triviales, las cuales no se acumulan. Ahora bien, claramente trivial no es sinónimo de inmaterial. Las incorrecciones triviales son aquellas que claramente no tendrán consecuencias, tanto si se consideran individualmente como de forma agregada, cualquiera que sea el criterio de magnitud, naturaleza o circunstancias por el que se juzguen.

¿Pueden compensarse incorrecciones detectadas de signo contrario? Si se considera que una incorrección es material, es poco probable que pueda compensarse con otras incorrecciones. Supongamos que los ingresos están sobrevalorados y que el efecto de dicha sobrevaloración es material, aún en el caso de que existiera una sobrevaloración equivalente de los gastos, no podría compensarse; pues no reflejaría la imagen fiel de los resultados. Sin embargo, sí podrían compensarse las incorrecciones relativas a un mismo saldo contable o a un mismo tipo de transacción.

Por lo que respecta a las incorrecciones en la clasificación de las partidas, serán los aspectos cualitativos los que, principalmente, determinen si son materiales o no. Así,





en el caso de que no afectaran al estado de resultados (o cuenta de pérdidas y ganancias) ni a ratios clave y el importe de la clasificación errónea fuera pequeño en relación con la magnitud de las partidas individuales del balance de situación afectadas, podrían considerarse inmatrimiales aunque superaran la cifra de importancia relativa determinada.

## EVIDENCIA DE AUDITORÍA

- 500 Evidencia de auditoría.**
- 501 Evidencia de auditoría – consideraciones específicas para determinadas áreas.**
- 505 Confirmaciones externas.**
- 510 Encargos iniciales de auditoría – Saldos de apertura.**
- 520 Procedimientos analíticos.**
- 530 Muestreo de auditoría.**
- 540 Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar.**
- 550 Partes vinculadas.**
- 560 Hechos posteriores al cierre.**
- 570 Empresa en funcionamiento.**
- 580 Manifestaciones escritas.**

A diferencia de nuestra NTA “Evidencia de Auditoría. Consideraciones adicionales en determinadas áreas” de 2003, la **NIA 501 “Evidencia de auditoría consideraciones especiales para determinadas áreas”** no realiza consideraciones específicas sobre inversiones financieras, realizándolas, en cambio, sobre la presentación y revelación de información por segmentos.

Por lo que se refiere a las consideraciones especiales en relación con los litigios y reclamaciones, en el supuesto de que la dirección rehusara a permitir que el auditor se entrevistara con los asesores jurídicos, nuestra NTA contiene una invitación a la emisión de una opinión con salvedades o a la denegación de la opinión, que no se contempla en la NIA. En la citada NIA la opinión modificada es de aplicación cuando no fuera posible obtener evidencia adecuada y suficiente a través de otros procedimientos de auditoría.

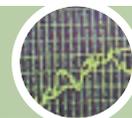
Por lo que se refiere a las confirmaciones externas, una negativa de la dirección a solicitud de confirmación no razonable, por sí

misma, se trata en nuestra NTA como una limitación al alcance, mientras que en la **NIA 505 “Confirmaciones externas”**, la negativa se trata como una limitación cuando no sea razonable y el auditor no pueda obtener evidencia adecuada y suficiente mediante procedimientos alternativos, sin perjuicio de que deba comunicarlo a los responsables del gobierno de la entidad.

Respecto de la **NIA 510 de “Encargos iniciales de auditoría- Saldos de apertura”**, teniendo en cuenta la 705, y, en concreto, en relación con la uniformidad de las políticas contables, no se requiere una opinión con salvedades o desfavorable cuando un cambio en las políticas contables es aceptable según el marco de información financiera aplicable y está registrado e informado de conformidad con dicho marco. Este tratamiento difiere del de nuestra jurisdicción, puesto que, de acuerdo con la vigente Ley de Auditoría de Cuentas (Ley 19/1988, de 12 de julio [LAC]), la uniformidad se ha de predicar respecto de los principios y normas contables aplicados en la formulación de las cuentas anuales del ejercicio anterior y no respecto de los saldos de apertura y cifras comparativas. Este requerimiento podría desaparecer con la aprobación del Proyecto de Ley por el que se modifica la Ley de Auditoría de Cuentas que, actualmente, se encuentra en el Senado.

Una de las normas revisadas en profundidad por la IFAC es la **NIA 540 “Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar”**. Recientemente la Presidencia del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas ha publicado una NTA sobre “el valor razonable” basada en la mencionada NIA.

Las estimaciones contables pueden presentar muy distinto grado de incertidumbre asociada a la estimación. Por ejemplo, existe una incertidumbre baja asociada a la estimación de la vida útil de un inmueble o del valor razonable de un título que se negocia en un mercado activo y abierto, que ofrece información fiable sobre los precios a los que se efectúan los intercambios, cuando su posición en el mercado no es significativa y no existen restricciones a su negociación. Por el contrario, por ejemplo, en el caso de las estimaciones contables relacionadas con el resultado de litigios o con el valor razonable de instrumentos financieros derivados no negociados en mercados organizados, la incertidumbre en la estimación puede ser alta.



La NIA 540 establece requerimientos relativos a los procedimientos de valoración de riesgos y actividades asociadas [conocimiento de los requerimientos sobre estimaciones contables establecidos en el marco de información financiera, del modo en que la dirección identifica las transacciones, hechos y condiciones que pueden dar lugar a la necesidad de realizar estimaciones contables, así como de la manera en que la dirección realiza las estimaciones contables (método y, en su caso, modelo; los controles correspondientes; utilización de expertos; hipótesis; si se han producido o debiera haberse producido un cambio, con respecto al periodo anterior, de los métodos y, en dicho caso, los motivos; valoración por parte de la dirección de la incertidumbre en la estimación; revisión por parte del auditor del desenlace de estimaciones contables incluidas en los EEFF del periodo anterior o, en su caso, su reestimación a efectos del periodo actual)].

Para identificar y valorar el riesgo de incorrección material, el auditor debe evaluar el grado de incertidumbre existente en la estimación asociada a cada estimación contable, así como considerar el riesgo significativo, cuando la incertidumbre sea elevada.

Por lo que respecta a las respuestas a los riesgos de incorrección material, adicionalmente a la evaluación de la suficiencia y adecuación de la información contenida en los EEFF sobre las estimaciones contables, el auditor debe determinar si la dirección ha aplicado correctamente los requerimientos del marco de información financiera aplicable y si los métodos utilizados para la realización de las estimaciones contables son adecuados y se aplican de forma coherente.

Para ello, el auditor realizará una o más de las siguientes actuaciones, teniendo en cuenta la naturaleza de la estimación contable: determinará si los hechos acaecidos hasta la fecha del informe de auditoría proporcionan evidencia de auditoría sobre la estimación contable y realizará pruebas sobre el modo en que la dirección realizó la estimación y sobre los datos fuente (adecuación del método y razonabilidad de las hipótesis), realizará pruebas sobre la eficacia operativa de los controles, junto con la aplicación de procedimientos sustantivos adecuados, realizará una estimación puntual o establecerá un rango para evaluar la estimación puntual de la dirección.

Cuando se hayan calificado los riesgos como significativos, adicionalmente, el auditor evaluará el modo en que la dirección ha considerado las hipótesis o los desenlaces alternativos y los motivos por los que las ha rechazado, si las hipótesis significativas utilizadas por la dirección son significativas, así como la intención y la capacidad de la dirección de llevar a cabo determinadas actuaciones.

Es importante que el auditor, al revisar los juicios y las decisiones formulados y tomadas por la dirección al realizar las estimaciones contables, evalúe si existen indicadores de un posible sesgo a efectos de concluir sobre la razonabilidad de dichas estimaciones.

Por lo que se refiere a las transacciones entre, **NIA 550 “partes vinculadas”**, en nuestras NTA no se incluye ninguna norma específica que regule, de forma integral, la actuación del auditor al respecto, si bien, a mi juicio el contenido de esta NIA no aporta demasiado valor añadido, por lo que no lo detallaremos.

Interesa, sin embargo, la **NIA 570 “empresa en funcionamiento”**, procede indicar que su enfoque y alcance son distintos a nuestra NTA sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento. Así, no sólo, y al igual que el resto de las NIA, establece requerimientos relativos a los procedimientos de valoración de riesgos, sino que pivota sobre la evaluación de la valoración realizada por la dirección acerca de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Así, el auditor debe requerir a la dirección la valoración realizada o, en su defecto, que realice dicha valoración cubriendo el horizonte temporal de, al menos, los 12 meses siguientes al cierre del periodo auditado. Adicionalmente, ha de indagar sobre la dirección acerca de su conocimiento de hechos o condiciones posteriores al periodo considerado por la dirección, que pudieran generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

Una vez identificada la existencia de dudas significativas sobre dicha capacidad, debe solicitarse a la dirección la valoración de la capacidad para continuar como empresa en funcionamiento y, si la dirección ha realizado una previsión de flujos de efectivo que sea un factor significativo a tener en cuenta para el resultado futuro de hechos y condiciones, ha de evaluarse la razonabilidad de los datos utilizados y la idoneidad de las hipótesis.





Una negativa de la dirección a realizar o ampliar el plazo de valoración pondrá al auditor en la situación de tener que valorar si este hecho puede suponer una opinión con salvedades o la denegación de la opinión, en el caso de que no pueda obtener evidencia adecuada y suficiente sobre la utilización de la hipótesis de empresa en funcionamiento

Como resultado de dichos procedimientos, el auditor puede verse en dos escenarios. Si concluye que la utilización de la hipótesis de empresa en funcionamiento es adecuada pero existe una incertidumbre con efecto material, verificará, por una parte, si los estados financieros describen adecuadamente los principales hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y, por otra parte, que se revele adecuadamente que existe una incertidumbre con efecto material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas sobre dicha capacidad y, por lo tanto, la entidad puede no ser capaz de realizar los activos o liquidar los pasivos en el curso normal de los negocios.

En este escenario, si la entidad revela en los estados financieros la información adecuada la opinión será favorable (opinión no modificada) y se deberá incluir en el informe de auditoría un párrafo de énfasis para destacar la existencia de una incertidumbre con efecto material y dirigir la atención del usuario de la información financiera auditada a la correspondiente nota explicativa de los estados financieros. Es decir, una incertidumbre adecuadamente informada en las notas explicativas no provoca la inclusión en el informe de auditoría de salvedad alguna, al contrario que en nuestra NTA, que desarrolla la Ley y el reglamento de Auditoría, en la cual se requiere la inclusión de una salvedad por incertidumbre. Es de esperar que la próxima modificación de Ley de Auditoría de Cuentas elimine esta separación entre nuestra legislación y las NIA.

En el caso de que la información proporcionada por los estados financieros no fuera adecuada, el auditor incluiría en el informe de auditoría una salvedad por omisión de información y manifestaría que existe una incertidumbre con efecto material que puede generar dudas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

Si, por el contrario, el auditor se encuentra en un escenario en el que no sea apro-

piada la utilización de la hipótesis de empresa en funcionamiento, el auditor emitirá una opinión desfavorable.

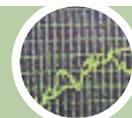
De acuerdo con nuestra normativa vigente la existencia de una incertidumbre con efecto significativo, aún cuando se encuentre adecuadamente informada en la memoria de las cuentas anuales requiere la inclusión de una salvedad en el informe de auditoría.

Por lo que se refiere a las manifestaciones escritas de la dirección y, cuando sea adecuado, de los responsables del gobierno de la entidad, la **NIA 580 “Manifestaciones escritas”** establece los requerimientos necesarios con el objetivo de obtener declaraciones relativas al cumplimiento de sus responsabilidades en relación con la preparación de los estados financieros y la integridad de la información proporcionada al auditor, así como con la finalidad de soportar otra evidencia de auditoría relevante que el auditor considere necesaria.

Las principales manifestaciones que el auditor debe solicitar se refieren, por una parte, a que se ha proporcionado al auditor toda la información necesaria, de conformidad con los términos del encargo del trabajo de auditoría, y, por otra parte, a que todas las transacciones se han registrado y reflejado en los estados financieros.

Asimismo, en la mayoría de las NIA se establecen requerimientos específicos de solicitud de manifestaciones escritas: en relación con el fraude (NIA 240), el incumplimiento de la normativa (NIA 250), la valoración del efecto de las incorrecciones no subsanadas (NIA 450), la razonabilidad de las hipótesis significativas consideradas en la realización de las estimaciones contables (NIA 540), la revelación de la identidad, relaciones y transacciones con partes vinculadas (NIA 550), todos los hechos ocurridos con posterioridad al cierre del periodo que deban ser revelados o cuyo efecto deba ser registrado, lo han sido (NIA 560), los planes de actuación futura y su viabilidad cuando se hayan identificado hechos posteriores al cierre que pudieran generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad de continuar como empresa en funcionamiento (NIA 570) y todos los periodos a los que se refiere la opinión y la reexpresión de las cifras comparativas (NIA 710).

La NIA 580 es más concluyente que nuestra NTA de 15 de junio de 1999 sobre la



“carta de manifestaciones de la dirección” acerca de los casos en los que el auditor está obligado a denegar la opinión que son aquellos en los que la dirección o bien no realiza las manifestaciones, o existen suficientes dudas sobre la integridad de la dirección que impiden considerar fiables las manifestaciones realizadas, relativas a que han cumplido su responsabilidad de preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel y a que todas las transacciones se han registrado y reflejado en los estados financieros.

La comparación entre ejemplo de carta de manifestaciones contenido en el Anexo 2 de la NIA 580 y la guía contenida en nuestra NTA pone de manifiesto diferencias importantes en el peso y el enfoque que se da a los distintos aspectos de las cuentas anuales y las responsabilidades de la entidad.

## UTILIZACIÓN DEL TRABAJO REALIZADO POR OTROS

- 600** Consideraciones especiales – **Auditorías de estados financieros del grupo** (incluido el trabajo de auditores de un componente).
- 610** **Utilización del trabajo de los auditores internos.**
- 620** **Utilización del trabajo de un experto del auditor.**

No nos detendremos en la **NIA 600** correspondiente a las consideraciones especiales relativas a las auditorías de estados financieros de grupo (bajo la premisa de la responsabilidad plena del auditor del grupo, premisa que no se da en nuestras normas de auditoría vigentes según las cuales el auditor, cumpliendo determinados requisitos, puede delimitar su responsabilidad en relación con la información financiera de los componentes auditados por otros auditores), porque quizá en el Sector Público no será de aplicación frecuente, pero es una norma muy completa. La transposición de la Directiva 2006/43 a nuestro derecho que incorpora el anteriormente citado Proyecto de Ley requerirá la modificación de nuestra NTA de 2003 sobre “Relación entre Auditores”, en el caso de que las NIA no estuvieran adoptadas antes de la entrada en vigor de dicha Ley.

La **NIA 610** relativa a la utilización del trabajo de los auditores internos, no obliga a la consideración de dicho trabajo en una au-

ditoría externa, pero sí lo fomenta debido a la fuente de información sobre riesgos y al efecto beneficioso que puede tener en el diseño de los procedimientos en respuesta a dichos riesgos una función de auditoría interna competente efectiva y dependiente de los máximos responsables del gobierno de la entidad.

Por lo que se refiere a la utilización del trabajo de un experto de un auditor, la **NIA 620** sólo destacar que se diferencia entre el experto interno (perteneciente a la organización del auditor y, por lo tanto, sujeto a las políticas y a los procedimientos de control de calidad, formando la documentación del experto parte de los papeles de trabajo de la auditoría) y el auditor externo, el cual no forma parte de la organización del auditor y, salvo que la normativa de la jurisdicción correspondiente determine lo contrario, no se somete a sus políticas y procedimientos de control de calidad, no formando su documentación parte de los papeles de trabajo de la auditoría, salvo que en el acuerdo se determine lo contrario.

## CONCLUSIONES E INFORME DE AUDITORÍA

- 700** **Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.**
- 705** Modifications to the Opinion in the Independent Auditor’s Report – **Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente.**
- 710** **Información comparativa** – Cifras comparativas y estados financieros comparativos.
- 720** Responsabilidades del auditor con respecto a **otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados.**

La **NIA 700** relativa a la “*Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*” distingue entre la opinión favorable y el resto de opiniones que pueden darse empleando los términos “opinión no modificada” (favorable) y opinión modificada (resto tipos de opiniones). A su vez, la **NIA 705** “*Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente*” clasifica la opinión modificada en tres tipos: opinión con salvedades, opinión desfavorable (o adversa) y denegación (o abstención) de la opinión.





La incidencia de las limitaciones al alcance en el tipo de opinión dependerá del posible efecto sobre los estados financieros de las incorrecciones materiales no detectadas que pudiera haber, de forma que si dicho efecto no es generalizado procederá una opinión con salvedades y, en caso contrario, la denegación de la opinión. El mismo criterio ha de seguirse en relación con las incorrecciones materiales detectadas para determinar si procede una opinión con salvedades o una opinión desfavorable.

Una de las principales diferencias de las NIA es la relativa al tratamiento de las incertidumbres. En las NIA, con carácter general, una incertidumbre adecuadamente informada en las notas explicativas no provoca la inclusión de salvedad alguna en el informe de auditoría. El auditor podrá incluir un párrafo de énfasis para dirigir la atención del usuario a la nota explicativa correspondiente, o deberá hacerlo en el caso de que se trate de una incertidumbre sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Situación distinta sería aquella en la que la incertidumbre importante no estuviera adecuadamente informada en las notas explicativas, en cuyo caso procedería una salvedad por omisión de información.

Sin embargo, la NIA 705 requiere la denegación de la opinión cuando en las circunstancias extremadamente poco frecuentes en las que concurren múltiples incertidumbres, el auditor concluya que, a pesar de haber obtenido evidencia adecuada y suficiente en relación con cada una de las incertidumbres, no es posible formarse una opinión sobre los estados financieros debido a la posible interacción de las incertidumbres y su posible efecto acumulativo en los estados financieros.

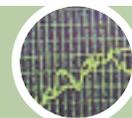
Por otra parte, se contemplan dos posibles actuaciones del auditor ante una limitación impuesta por la dirección: la renuncia a la auditoría, cuando la normativa lo permita, o la denegación de la opinión. La primera de estas opciones, de acuerdo con la Ley de Auditoría de Cuentas vigente no está permitida.

Un aspecto a destacar es la prohibición contemplada en la NIA 705: cuando el auditor considere necesario expresar una opinión desfavorable o denegar la opinión sobre los estados financieros en su conjunto, el informe de auditoría no incluirá simultáneamente una opinión no modificada sobre un

solo estado financiero o sobre uno o más elementos, cuentas o partidas específicas de un estado financiero. Esto no impide la denegación de la opinión sobre los resultados de las operaciones y los flujos de efectivo, y una opinión no modificada acerca de la situación financiera, teniendo en cuenta que no se ha denegado la opinión sobre los estados financieros en su conjunto. Este podría ser el caso típico del primer ejercicio en el que el auditor audita la entidad, si no puede obtener evidencia adecuada y suficiente sobre los saldos iniciales de existencias. Este requerimiento abre la posibilidad de denegar la opinión u opinar desfavorablemente no sobre los estados financieros en su conjunto, sino sobre determinados aspectos sobre los que los estados financieros han de expresar la imagen fiel, posibilidad ésta contemplada en nuestras NTA sólo para la denegación de la opinión en el caso del primer ejercicio de auditoría en el que el auditor no hubiera podido obtener evidencia adecuada y suficiente sobre las existencias iniciales.

Por lo que respecta a la **NIA 710 relativa a la “Información comparativa.- Cifras comparativas y estados financieros comparativos”** sólo nos detendremos en los párrafos de énfasis y sobre otras cuestiones que se requieren pues, en lo demás, la regulación es semejante a nuestras NTA.

- a) Cuando los estados financieros del periodo actual incluyen cifras e información comparativa de ejercicios anteriores, si las cifras comparativas se han reexpresado pero no se hayan corregido los estados financieros del ejercicio anterior procede incluir un párrafo de énfasis así como, en el caso de que los estados financieros del ejercicio anterior no hubieran sido auditados, un párrafo sobre otras cuestiones en el que se explique esta circunstancia, párrafo éste que en modo alguno modifica la opinión.
- b) Si los estados financieros del ejercicio actual contienen estados financieros comparativos, en el informe de auditoría se incluirá un párrafo sobre otras cuestiones en el que se explique, en su caso, la opinión distinta del otro auditor que hubiera auditado, previamente, los estados financieros comparativos, la fecha de su informe de auditoría y, en su caso, las razones de la opinión distinta. En el caso de que los estados financieros comparativos no hubieran sido auditados, deberá incluirse un párrafo sobre otras cuestiones para indicarlo. ■



## 3 El desarrollo reglamentario de la Ley de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos

José Aurelio García Martín  
Inspector de los Servicios.  
Ministerio de Economía y Hacienda

### 1. INTRODUCCIÓN

Aunque ha sido ya reiterada hasta la saciedad, no quisiera entrar sin más en el tema objeto de este análisis sin dejar constancia de la trascendencia, quizá aún no suficientemente comprendida, de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos (LAECSP). Esta importancia sobrepasa la de los objetivos más explícitamente declarados, cuales son los de reconocer un conjunto amplio de derechos a los ciudadanos y establecer las correlativas obligaciones de la Administración, que debe abandonar su cómoda posición anterior de prestadora voluntaria de servicios electrónicos.

Es un hecho que la demora de casi dos años y medio en el desarrollo de la Ley, de alguna forma condicionado por el amplio margen concedido por la misma para la efectividad de los derechos contemplados en su artículo seis, ha arrastrado la indeseable consecuencia del comienzo de su aplicación efectiva hasta el momento en que nos encontramos. En definitiva, es ahora, con cierto retraso, cuando se empieza a desentrañar todo lo que realmente hay detrás de esta Ley. A muy grandes rasgos (tendremos ocasión de hacer referencia en este trabajo a algunas cuestiones más específicas), es preciso destacar que la LAECSP modifica el enfoque anteriormente vigente que consideraba la administración electrónica como una mera excepción por razón de la forma de la administración tradicional. La LAECSP y sus normas de desarrollo, directa o indirectamente, introducen modificaciones sustanciales en instituciones y usos muy acuñados del de-

recho administrativo tradicional, excepciones que en ocasiones son claras y expresas, y en otras son sólo perfiladas como punto de partida de un camino aún por recorrer, iniciándose el proceso hacia la configuración de una rama que adquiere progresivamente perfiles propios dentro del derecho administrativo. Son ejemplos de esto:

- La introducción de la firma o sello de órgano, con responsabilidad distribuida, frente a la tradicional firma del funcionario.
- La modificación de la autenticidad de las copias basada en la identidad del soporte físico, basándose ahora en la identidad de la información contenida en los documentos.
- La creación de un nuevo modelo de oficina administrativa, la sede electrónica, con caracteres diferenciales importantes (de estructura, contenido, ubicación, horarios, etc.) respecto a la oficina tradicional.
- La creación de un modelo de registro seguro, que ofrece garantías específicas y plenas de no repudio a los ciudadanos.
- La equiparación en los derechos a las personas físicas, jurídicas y entidades sin personalidad, todos ellos “ciudadanos” a los efectos de la Ley.
- El reconocimiento, por primera vez, del derecho de los ciudadanos a la calidad.
- La importación desde el ámbito tributario de la fórmula de la colaboración social a través de la representación habilitada.
- La nueva configuración, con caracteres propios, de los documentos administrativos electrónicos y de los expedientes electrónicos, como unidades básicas para la futura gestión administrativa.





Veremos a continuación la relación y situación de las normas de desarrollo de la LAECSP, que espero tenga utilidad para apreciar el camino aún por recorrer, y posteriormente los aspectos más relevantes del Reglamento. No será posible entrar en el análisis de otras disposiciones, incluidos los Esquemas Nacionales de Interoperabilidad (pendiente del desarrollo de sus normas técnicas) y de Seguridad (de alcance fundamentalmente organizativo y tecnológico).

## 2. ESQUEMA GENERAL DEL DESARROLLO DE LA LEY 11/2007

Puede afirmarse, sin género de dudas, que la LAECSP es el punto de partida de un extenso cuerpo regulatorio, requiriendo para su aplicación normas del más diverso rango, con la particularidad de que las mismas deberán reproducirse, de forma casi especular, tanto en el ámbito de las Comunidades Autónomas como en el de la Administración Local.

Haciendo referencia en exclusiva al ámbito de la AGE y sus organismos públicos, sin tener en consideración normativa especial, como es el abundante conjunto de normas particulares que afectan a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el repertorio normativo mínimo derivado de la Ley que afecta directa o indirectamente al Ministerio de Economía y Hacienda se encuentra en la siguiente situación:

### a) Leyes

- Ley 25/2009, de 22 de diciembre, de modificación de diversas leyes para su adaptación a la Ley sobre el libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio. El artº 3 modifica el artº 6.3 de la LAECSP y se añade una nueva letra c) al artº 40.2.

### b) Reales Decretos

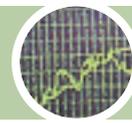
- RD de desarrollo de la Ley (DF 8ª del Reglamento). Aprobado como Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, de desarrollo parcial de la Ley 11/2007. Aunque no lo es en sentido exclusivo, esta disposición se califica normalmente como "Reglamento" de la Ley.
- RD de aprobación del Esquema Nacional de Interoperabilidad (artº 42.3 LAECSP). Aprobado como Real Decreto 4/2010, de 8 de enero.

- RD de aprobación del Esquema Nacional de Seguridad (artº 42.3 LAECSP). Aprobado como Real Decreto 3/2010, de 8 de enero.
- RD de aprobación del estatuto del Defensor del usuario de la administración electrónica (artº 7.4 LAECSP). Actualmente hay un proyecto en tramitación.
- RD de desarrollo del artº 4.c) de la LAECSP sobre accesibilidad (DF7ª LAECSP). Hay que entender que este desarrollo es el contenido en el RD 1494/2007, de 12 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento sobre las condiciones básicas para el acceso de las personas con discapacidad a las tecnologías, productos y servicios relacionados con la sociedad de la información y medios de comunicación social, aún cuando la exposición de motivos de esta norma hace referencia al artº 4.c) de la LAECSP pero no a su DF7ª.
- RD regulador de las condiciones y garantías para que la publicación del «Boletín Oficial del Estado» en la sede electrónica del organismo tenga carácter oficial y auténtico (artº 11.2 LAECSP). Esta normativa se encuentra en el RD 181/2008, de 8 de febrero, de ordenación del diario oficial "Boletín Oficial del Estado".
- RD de aprobación de condiciones generales adicionales del artº 4.3 de la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, por los prestadores de servicios de certificación y de sellado de tiempo (artº 23.3 y 47.3 LAECSP). Este desarrollo está pendiente.

### c) Órdenes Ministeriales

Haciendo sólo referencia a las Órdenes Ministeriales previstas por la LAECSP y el Reglamento para el Ministerio de la Presidencia y el Ministerio de Economía y Hacienda, cabe mencionar las siguientes:

- Orden MEH de creación de las sedes electrónicas en el Departamento (artº 3.2 Reglamento). Esta aprobación se ha llevado a cabo en el MEH por la Orden EHA/3408/2009, de 17 de diciembre, por la que se crean sedes electrónicas en el Ministerio de Economía y Hacienda.
- Orden MEH de aprobación de otros sistemas de firma electrónica a que se refiere el artículo 13.2.c) LAECSP (artº 11.1 del Reglamento). Aún no se ha suscitado la necesidad de proceder a la aprobación de estos sistemas alternativos de firma.
- Orden MEH de aprobación de los requisitos y condiciones para suscribir los Conve-



nios de representación habilitada (artº 23 LAECSP y 13 del Reglamento). Aunque no existe aún un proyecto sobre esta materia, se está sopesando la oportunidad de su redacción para acoger futuros convenios de colaboración social.

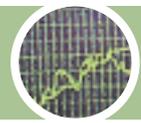
- Orden MEH para la aplicación de los sistemas de código seguro de verificación (artº 20.3 Reglamento). No está proyectada su redacción de forma inmediata, si bien es previsible que el sistema empiece a usarse en plazo no lejano.
- Orden MEH de creación/regulación del registro electrónico del Ministerio. (artº 27 Reglamento). Esta Orden es muy probable que sea objeto de aprobación antes de la publicación del presente trabajo.
- Ordenes MEH de obligatoriedad de la comunicación a través de medios electrónicos (artº 32 Reglamento) y asignación de dirección electrónica habilitada para notificaciones. Sólo está prevista en la AEAT, aunque se estudian diversos supuestos por Centros del Ministerio.
- Orden PRE de regulación del Registro de apoderamientos (artº 15 del Reglamento). Existe un borrador consensuado en estado avanzado de elaboración.
- Orden PRE de regulación del sistema de firma por funcionarios habilitados (artº 16.3 Reglamento). También en este caso se han realizado las primeras reuniones para organizar y regular este sistema y en breve se dispondrá de un proyecto.
- Orden PRE de Regulación del Registro Electrónico Común (artº 31 del Reglamento). Ha sido aprobada por Orden PRE/3523/2009, de 29 de diciembre.
- Orden PRE (DF1ª Reglamento) de establecimiento del sistema de dirección electrónica habilitada previsto en el artículo 38.2 del Reglamento. Se ha aprobado por Orden PRE/878/2010, de 5 de abril.
- Orden PRE/MEH/ITC de regulación del teletrabajo (DF6ª LAECSP). Esta disposición no ha sido dictada aunque la LAECSP establece como límite máximo el 1 de marzo de 2008.

#### d) Resoluciones y otros acuerdos y convenios

Independientemente de lo anterior, la LAECSP y el Reglamento establecen una multiplicidad de Resoluciones y convenios de desarrollo o aplicación de su contenido. Los casos más sustanciales por el momento son:

- Resolución de 6 de julio de 2009, de la Subsecretaría del Departamento sobre establecimiento de una infraestructura de clave pública corporativa y un directorio integrado de datos de personal en el ámbito del Ministerio de Economía y Hacienda, dictada para dar cumplimiento a las exigencias de la LAECSP y de su Reglamento en materia de autenticación de sedes electrónicas, sellos de órgano y firma de empleados públicos.
- Resoluciones de creación de sedes electrónicas de organismos públicos con sede propia: Resolución de 16 de diciembre de 2009 para el INE; Resolución de 1 de febrero de 2010 para la Comisión Nacional de la Competencia; Resolución de 28 de diciembre de 2009, para la AEAT; Resolución de 16 de febrero de 2010 para la CNMV; Resolución de 16 de marzo de 2010 para el ICO; Resolución de 22 de diciembre de 2009 para la FNMT.
- Resoluciones de Organismos públicos en materias que requieren Orden Ministerial para su aplicación a los órganos del Ministerio. Afectan a materias tales como la admisión de otros sistemas de firma electrónica a la que se refiere el artículo 13.2.c) de la LAECSP y aplicación de los sistemas de código seguro de verificación (artº 20 Reglamento), que no han motivado aún disposiciones específicas.
- Resoluciones de creación de registros electrónicos en caso de no adhesión al Registro Ministerial (artº 27 Reglamento). Afectan actualmente, en lo que se refiere a los OOAA, al INE –Resolución de 4 de marzo de 2009– y al Comisionado para el Mercado de Tabacos –Resolución de 8 de septiembre de 2008–, aparte de los registros específicos de los diversos entes adscritos al Ministerio: Resoluciones de 30 de enero de 2009 y 11 de diciembre de 2009, de la Presidencia de la Comisión Nacional de la Competencia; y Resolución de 28 de diciembre de 2009, de la AEAT
- Resoluciones de publicación de Convenios de colaboración para la utilización compartida de sedes electrónicas: cuatro Resoluciones de 21 de diciembre de 2009, para el Instituto de Estudios Fiscales, Comisionado para el Mercado de Tabacos, Parque Móvil del Estado, e Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- Resolución de la Subsecretaría de aprobación de la relación de trámites que cuentan con formulario normalizado (artº 24.2.a)





LAECSP). Actualmente en preparación. Los Organismos y entes no adheridos al registro electrónico ministerial deberán aprobar su respectiva resolución.

Resoluciones de los centros directivos y organismos públicos de aprobación de los formularios normalizados comprendidos en las relaciones mencionadas en el punto anterior. Se aprobarán en los próximos meses.

### e) **Otras normas relevantes para el Ministerio de Economía y Hacienda:**

Normas técnicas de interoperabilidad previstas en la Disposición adicional primera del RD 4/2010, por el que se regula el Esquema Nacional de Interoperabilidad. Se está trabajando actualmente sobre las mismas.

## 3. CUESTIONES DESTACABLES EN EL REAL DECRETO 1671/2009

La exposición con cierto detalle de los diversos contenidos del Reglamento excedería del espacio previsto para este trabajo, por lo cual se van a destacar sólo determinadas cuestiones con particular interés. Ello se hará en breves bloques temáticos que, se insiste, no pretenden ni muchísimo menos agotar el tema.

### 3.1. El ámbito de aplicación

La LAECSP es, sobre todo, una Ley reguladora de las relaciones electrónicas de la Administración con los ciudadanos, entendidos éstos en el sentido amplio definido por la propia Ley: personas físicas, personas jurídicas y entidades sin personalidad. Pero también es una norma reguladora de las relaciones electrónicas internas de la Administración, como se desprende claramente de los artículos 2.1.c) de la Ley y 1.2.c) del Reglamento. El problema es que en muchos casos los preceptos están redactados pensando sobre todo en las relaciones con los ciudadanos, como ocurre muy claramente en materia de registros electrónicos o en la propia de las sedes electrónicas.

Ello lleva a la necesidad de hacer algunos esfuerzos interpretativos respecto a determinados preceptos del Reglamento, como son los realizados en el MEH respecto a las dos materias mencionadas, mediante la apertura voluntaria de las sedes electrónicas a la gestión interna de determinados órganos o de la utili-

zación, también voluntaria, del registro electrónico a los efectos de las comunicaciones entre órganos de la Administración.

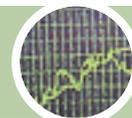
### 3.2. Transmisiones de datos

En materia de transmisión de datos y documentos, incluidos certificados, entre órganos y organismos de la Administración General del Estado, para el ejercicio del derecho a no aportar los que obren en poder de la Administración, hay dos puntos que merecen alguna consideración adicional:

- a) En primer lugar, no se puede ignorar que una gran parte del tráfico de información de este tipo tiene como sujeto cedente o cesionario a una Comunidad Autónoma o a una Entidad Local. El problema es que, por la existencia del plazo indefinido de la Disposición Final 3ª.3 y 4 de la LAECSP, es posible que este derecho de los ciudadanos no se vea satisfecho hasta dentro de bastante tiempo. Por esta misma causa, el artº 2.1.d) del Reglamento establece la obligación de cesión sólo para la AGE y los organismos públicos vinculados o dependientes de la misma y prevé un régimen de Convenios en el artº 2.3 que anuncian un panorama quizá poco alentador si la materialización de este derecho queda sujeta a un régimen de acuerdos que puede ser muy laborioso cuando no atomizado. Veremos qué soluciones se arbitran en el futuro para evitar que la norma se vacíe de contenido.
- b) El artº 2.1.e) puede servir de referencia para interpretar los efectos, incluso efectos jurídicos, del incumplimiento por la Administración del artículo 6 de la LAECSP. En efecto, el derecho queda muy rebajado si, como se prevé, la única salida que se ofrece al ciudadano en caso de “imposibilidad de obtener los datos, documentos o certificados” por el órgano tramitador, que puede ser simplemente porque el órgano cedente no proporcione los datos en el plazo de diez días o el menor establecido, es el formular una queja, no quedando el ciudadano eximido de la aportación de los datos requeridos.

### 3.3. Las sedes electrónicas

La regulación de las “sedes electrónicas” es, desde mi punto de vista, una de las mejores y más novedosas ideas incorporadas al texto de la LAECSP. En efecto, hasta la LAECSP las denominadas “oficinas virtuales”



eran una creación de los órganos más voluntariosos, sin sujeción a formalidad ni compromiso alguno en su nacimiento ni garantías expresas de seguridad. Esto contrastaba con el hecho de que las oficinas públicas tradicionales siempre han estado revestidas de un mínimo de formalidad, bien en normas de organización o, en ocasiones, mediante su simple reflejo en las relaciones de puestos de trabajo que, como se sabe, son un peculiar –y a mi juicio anómalo– vehículo para perfilar la organización administrativa. Por otra parte, con esta decisión se separan claramente las “sedes”, oficinas administrativas de perfil técnico y neutrales en cualquier otra materia que no sea el ejercicio puro de las funciones administrativas, de los “portales”, receptores no pocas veces de contenidos de perfil político que podría llevar a confusiones a los ciudadanos.

Las sedes son mal definidas en la Ley como una “dirección electrónica”, confundiendo la esencia con una cualidad. Es, de alguna forma, como si dijésemos que una Delegación del MEH es una dirección en una calle determinada. Esta mala definición es la que ha llevado a la confusión en la definición de las subsedes, meras particiones organizativas que ha habido que regular de forma especial por el simple hecho de que tienen, además, una dirección electrónica propia de entrada. Desde luego, las sedes se entenderán mucho mejor si simplemente se las concibe como “oficinas administrativas” en el sentido pleno de la expresión, sujetas a una serie de principios muy exigentes en materia de publicidad, creación, responsabilidad, servicios mínimos y configuración, etc.

Quizá la principal aportación del Reglamento en esta materia haya sido perfilar la larga lista de requisitos y servicios mínimos contenidos en las sedes, cuyo análisis detallado nos restaría espacio para cualquier otro comentario. Por el contrario, a mi juicio el Reglamento ha perdido una ocasión magnífica para avanzar en la regulación de algo tan delicado como es la responsabilidad de la Administración respecto al contenido de las sedes. En efecto, el artículo 10.2 de la Ley establece la responsabilidad del titular de la sede “respecto de la integridad, veracidad y actualización de la información y los servicios a los que pudiera accederse a través de la misma”. Ni la LAECSP ni ahora tampoco el Reglamento resuelven las dudas fundamentales que suscita este precepto, que afectan a una de las carac-

terísticas diferenciadoras de las sedes respecto a los portales: ¿En qué consiste, qué naturaleza jurídica y cuáles son los efectos de esta “responsabilidad”?; ¿En qué se diferencia de la responsabilidad general de la Administración?; ¿Cómo y ante quién se solicita la responsabilización?; y lo que a mi juicio es definitorio, ¿Cómo se puede probar que en un momento dado una sede tenía unos determinados contenidos?. Al ser rechazadas diversas propuestas para regular el almacenamiento temporal del contenido de las sedes cuando se modificara su contenido, la verdad es que es de temer que el artículo 10.2 de la LAECSP pueda quedarse en papel mojado.

### 3.4. Identificación y firma electrónica

Dentro de la extensísima regulación reglamentaria de la identificación y firma electrónica, me detendré en un par de puntos concretos que merecen alguna precisión:

El artículo 10 del Reglamento, al referirse a las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica (también “ciudadanos” según la Ley) dice que podrán utilizar sistemas de firma electrónica de persona jurídica o de entidades sin personalidad jurídica para todos aquellos procedimientos y actuaciones de la Administración General del Estado “para los que se admitan”, para indicar a continuación que en caso de no admisión, la sede electrónica correspondiente deberá facilitarles sistemas alternativos que permitan el ejercicio de su derecho a relacionarse electrónicamente con la Administración General del Estado. Queda, por lo tanto, claro que la admisión del uso de cualquier sistema de firma electrónica de persona jurídica es potestad de la Administración, que podrá autorizarlos caso por caso. La cuestión estriba en determinar cuáles pueden ser esos “sistemas alternativos” a que alude el Reglamento, cuestión tanto más relevante desde el momento en que el derecho de acceso ha tenido que garantizarse desde primero de enero de 2010 y porque existe un verdadero retraso en la implantación de soluciones operativas de firma de personas jurídicas basados en certificados, salvo en el ámbito tributario y para las relaciones con un escasísimo número de entes públicos. No se me antoja otro sistema que el de la relación electrónica a través de apoderados, para lo cual los órganos administrativos tienen que estar en disposición, mientras no se desarrolle en su totalidad el registro de apoderamientos previsto en el artículo 15 del Re-





glamento, de autorizar esta forma de presentación a través de persona interpuesta.

El Reglamento ordena y sistematiza con bastante precisión los sistemas de firma a utilizar por la Administración, bien para la identificación de las sedes electrónicas (certificados de sede electrónica), para la identificación de los órganos u organismos en la “actuación administrativa automatizada” (sellos electrónicos y sistemas de código seguro de verificación) y para la firma por el personal al servicio de la Administración (DNIe, certificados de empleado público y sistemas de código seguro de verificación —que en este caso deberán incorporar código de identificación del funcionario firmante—). Quedan fuera, por lo tanto, del juego de los sistemas de identificación de la Administración los certificados no específicos que hasta ahora se venían utilizando.

Siendo una de las principales novedades de la Ley la implantación de los sistemas de actuación administrativa automatizada, sorprende un tanto que el Reglamento se refiera a la misma sólo de forma indirecta, prestando más atención a la formalización de los sistemas de firma que a la regulación de las condiciones de utilización de dicha modalidad de actuación administrativa. La necesidad de esa mayor concreción se ha puesto de manifiesto con ocasión de la tramitación de los primeros sellos electrónicos en el MEH, a instancias sucesivas de la Dirección General de Presupuestos y de la IGAE, derivando en un reciente acuerdo de la Comisión Ministerial de Administración Electrónica encaminado a la coordinación de criterios en esta materia.

### 3.5. Representación

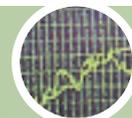
Tras el Reglamento, el acceso electrónico de los interesados ante la Administración con intermediación de otra persona cuenta con tres soportes claramente diferenciados: la actuación a través de representante habilitado, la utilización del “registro electrónico de apoderamientos”, y la actuación a través de funcionario público habilitado. Aunque puede ser muy discutido en un plano doctrinal el carácter de verdadera representación de este último supuesto, lo trataré en este apartado por razones sistemáticas.

La primera cuestión a aclarar es que ni la LAECSP ni el Reglamento, cuando regulan estas cuestiones, pretenden crear un

Lo sustancial en la administración electrónica para apreciar la originalidad de un documento es que la información sea la misma “bit a bit”, aunque la misma se traslade de soporte

cuerpo jurídico regulador de la representación diferente al del marco general contenido en el artículo 32 de la Ley 30/1992 y de las normas civiles y mercantiles en la materia. Lo que hacen es crear canales específicos con los que facilitar la utilización de la representación en las relaciones electrónicas. Por ello, la existencia de estas figuras no puede excluir en ningún caso que los interesados puedan dirigirse directamente al órgano gestor para conferir o hacer valer un apoderamiento o un supuesto de representación, sin utilizar para ello las normas especiales referidas. En tal caso, será de la responsabilidad del gestor tener en cuenta dicha circunstancia cuando se pretenda realizar un trámite electrónico haciendo uso de esta representación.

La figura del representante habilitado, que se regula en los artículos 13 y 14 del Reglamento, no es sino una traslación al derecho general de una figura anteriormente acuñada para el derecho tributario. Su objetivo es facilitar la presentación de documentos a través de personas interpuestas, principalmente profesionales, sin necesidad de probar con carácter previo la representación. Precisamente por esta circunstancia, se excluye de la representación habilitada la recepción de comunicaciones de la Administración en nombre del interesado, aun cuando éstas fueran conse-



cuencia del documento presentado. La aplicación práctica de esta figura requerirá la realización de los correspondientes convenios, de acuerdo con la regulación que apruebe al respecto cada Ministerio, siendo de la exclusiva responsabilidad de cada Ministerio la gestión electrónica del sistema.

Las notas características del registro electrónico de apoderamientos son:

- Incluye “apoderamientos”, en ningún caso supuestos de representación legal (tutela, incapacitados, hijos no emancipados, etc.)
- Es de utilización voluntaria tanto para la Administración (los Ministerios determinarán los trámites para los que se admite su utilización) como para los interesados.
- Se prevé que el apoderamiento se realice bien on line (mediante firma electrónica del representado y aceptación del representante) bien documentalmente (mediante poder notarial, firma legitimada notarialmente o representación apud acta), debiéndose regular, en la Orden que en este momento se está redactando, las competencias para todos estos trámites.
- Las aplicaciones podrán conectar con el registro a través de un servicio web o mediante descarga de listas.

La “Identificación y autenticación de los ciudadanos por funcionario público” es un mero supuesto de sustitución en la firma, autorizada por el interesado, realizado por funcionario público habilitado al efecto. Son notas a destacar:

- Que es sólo aplicable en los procedimientos o servicios para los que se establezca.
- Que el interesado carezca de un sistema de firma electrónica requerido (se entiende que un sistema operativo en el momento en que acude al correspondiente servicio).

### 3.6. Registros electrónicos

Los artículos 26 al 31 del Reglamento regulan los registros electrónicos, que deben existir en todos los Ministerios y Organismos públicos.

Esta extensa regulación merece pocos comentarios:

- El primero es que el Reglamento no aclara la naturaleza del Registro electrónico, esto

es, si se trata de un registro auxiliar (en cuyo caso debería volcar todo su contenido en el Registro General del Ministerio) o si es un registro especial, distinto a los registros regulados en la Ley 30/1992. La práctica se está decantando por esta segunda interpretación, evitando con ello un inútil trasiego de información entre los registros.

- El segundo se refiere a la regulación, bastante precisa, de los supuestos de rechazo de documentos, sobre todo con la aclaración de la poco afortunada expresión “órgano o entidad del ámbito de la administración titular del registro” contenida en el artículo 24.2.b) de la LAECSP, diferenciándose además los supuestos del rechazo en tiempo real del realizado en momento posterior a la recepción del escrito.
- Por último, con gran criterio práctico, se establece como objetivo del Registro Electrónico Común el “posibilitar” la presentación de todo tipo de escritos y no necesariamente su recepción, con lo que la presentación de los escritos contemplados en el artículo 24.2.a) de la LAECSP se facilitará por medio del enlace con la sede que sustenta la respectiva aplicación.

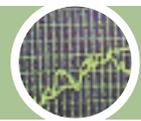
### 3.7. Comunicaciones y notificaciones

En materia de comunicaciones, quizá la más importante novedad del Reglamento es la de concretar el impreciso “reglamentariamente” del artículo 27.6 de la LAECSP, respecto al establecimiento de la comunicación electrónica obligatoria con la Administración, remitiéndolo a la aprobación por Orden Ministerial. El Reglamento introduce una extensión, que podría pasar desapercibida, cuando dice que esta obligación puede comprender “la necesaria utilización de los registros electrónicos que se especifiquen”, lo que excluiría, de así acordarse, la presentación ante registros distintos al del órgano administrativo destinatario, incluido el registro electrónico común.

Lo más relevante en materia de notificaciones, es que el Reglamento realiza un importante esfuerzo de sistematización de los procedimientos de notificación electrónica, que quedan clasificados en cuatro grupos:

- a) Notificación mediante “dirección electrónica habilitada”, que se regula en el artículo 38 del Reglamento. Este sistema se diferencia del anterior de “Dirección electrónica única” (DEU), regulado en la Orden





- PRE/1551/2003, de 10 de junio, en que pueden coexistir varios sistemas de notificación amparados en esta norma, aunque existirá, bajo la responsabilidad del Ministerio de la Presidencia, un sistema de dirección electrónica habilitada a disposición de todos los órganos y organismos públicos vinculados o dependientes de la Administración General del Estado que no establezcan sistemas de notificación propios. Este sistema “común” ha sido desarrollado por Orden PRE/878/2010, de 5 de abril.
- b) Notificación mediante sistemas de correo electrónico con acuse de recibo, que deje constancia de la recepción de forma que se genere, automáticamente y con independencia de la voluntad del destinatario, un acuse de recibo que se origine en el momento del acceso al contenido de la notificación. Se trata de un sistema no experimentado, con importantes perspectivas de futuro, que abre la posibilidad de que se ofrezcan servicios de esta naturaleza por las empresas especializadas.
  - c) Notificación mediante comparecencia electrónica en la sede, con las condiciones de que con carácter previo al acceso a su contenido, el interesado visualice un aviso del carácter de notificación de la actuación administrativa que tendrá dicho acceso y que el sistema de información correspondiente deje constancia de dicho acceso con indicación de fecha y hora. Debe advertirse que este sistema, que es hasta ahora el disponible con carácter general en el MEH a través de la plataforma NOTE, carece de los efectos regulados en el artículo 59.3 de la Ley 30/1992, de entender rechazada la notificación en caso de no accederse al contenido de la misma en el plazo de diez días, por lo que en tal caso habría que recurrir a los procedimientos de notificación tradicional.
  - d) Otros medios de notificación electrónica. El Reglamento ha dejado deliberadamente abierta la relación de medios de notificación electrónica, en previsión de la existencia de nuevos canales o sistemas de comunicación. En tal caso sólo requiere que quede constancia de la recepción por el interesado en el plazo y en las condiciones que se establezcan en su regulación específica.

Con aplicación general, salvo en los supuestos en los que se establezca como obligatoria la notificación electrónica, queda a la decisión del ciudadano la utilización o no de alguno de los sistemas de notificación reconoci-

dos, otorgándosele una gran flexibilidad para modificar su opción incluso a lo largo del desarrollo del procedimiento.

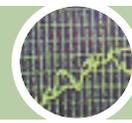
### 3.8. Documentos electrónicos y sus copias

En materia de documentos electrónicos, el Reglamento aporta novedades importantes:

- a) En primer lugar, introduce con carácter obligatorio, en el artículo 42, la asociación de metadatos (concepto que define) a los documentos electrónicos “susceptibles de ser integrados en un expediente electrónico”, que es una forma de aludir a todos los documentos electrónicos, sea cual fuere su origen, que puedan surtir efecto en cualquier procedimiento. Se trata de una medida compleja y costosa, que tendrá su desarrollo en el marco del Esquema Nacional de Interoperabilidad, pero que resulta imprescindible para, como dice el propio Reglamento, “garantizar la disponibilidad, el acceso, la conservación y la interoperabilidad del propio documento”. Igualmente, deberán asociarse al documento los datos de firma y de referencia temporal.
- b) Deja sentado en el artículo 51.2 que la condición contenida en la definición que figura en el Anexo de la Ley 11/2007, de que la información que integra el documento debe estar “archivada en un soporte electrónico según un formato determinado” no significa necesariamente archivo unitario, en pieza única de información, sino que el concepto ampara al supuesto muy frecuente de la inclusión de su información en bases de datos, incluso fraccionadamente, siempre que “consten los criterios para la reconstrucción de los formularios o modelos electrónicos origen de los documentos así como para la comprobación de la firma electrónica de dichos datos”.
- c) Se centra (artº 47) el tema de la referencia temporal de los documentos que, siendo obligatoria en cualquier caso, podrá hacerse mediante “marca de tiempo” o con el procedimiento más exigente del “sello de tiempo”, cuando venga requerido por las normas reguladoras del procedimiento.

Para comprender adecuadamente la extensa regulación de las copias, deben tenerse en cuenta algunas cuestiones:

- a) La nueva normativa cambia drásticamente los presupuestos en que se basaba tradi-



cionalmente la consideración de un documento como “documento original”. En la administración tradicional, lo sustantivo para apreciar la originalidad de un documento era su soporte físico: siempre que la información se traslade de soporte físico nos encontraremos ante un proceso de copiado. No ocurre así en la administración electrónica, por la volatilidad y variabilidad del soporte físico de la información electrónica. Lo sustancial en este caso para apreciar la originalidad de un documento es que la información sea la misma “bit a bit”, aunque la misma se traslade de soporte. De no ser así, la mera traslación automática de la información dentro de un soporte (por ejemplo, en un proceso de compactación de un disco duro) sin modificarla nos haría estar ante un proceso de “copiado” y pérdida de la originalidad, con consecuencias imprevisibles en el plano jurídico. De ahí la aclaración contenida en el artículo 43.1 del Reglamento, que da igual valor jurídico que al original a las copias “clónicas”, esto es, las idénticas al documento electrónico original por no comportar “cambio de formato ni de contenido”. Aquí la originalidad ya no descansa sobre el soporte, sino sobre la identidad de la información. Ello nos lleva a una paradoja, impensable en la administración tradicional, que es la posible existencia de tantos “originales” como copias clónicas se realicen.

b) La segunda cuestión a considerar es que las normas de copiado deben tener en cuenta la limitación derivada del artículo 6. 2.f) de la Ley, que establece el derecho de los ciudadanos a la conservación en formato electrónico de los documentos electrónicos que formen parte de un expediente. Este derecho se ha hecho extensivo a la conservación en formato electrónico de los documentos electrónicos aportados por los interesados, de donde sólo se contempla (artº 45 del Reglamento) el copiado en papel, con el carácter de copia auténtica, de los “documentos públicos administrativos electrónicos”, y en ningún caso de los documentos electrónicos aportados por los particulares. Por esta misma causa, se establece la obligación de la conservación de los documentos electrónicos originales, aunque se hubiera procedido a su copiado (artº 43.4), frente a la posibilidad de la destrucción de los documentos en papel copiados electrónicamente (artº 46).

c) Frente al principio vigente en la anterior normativa de que el copiado auténtico de los documentos era competencia exclusiva del emisor del documento original, la normativa en materia de administración electrónica introduce criterios mucho más flexibles en los artículos 43.3 y 44.4 del Reglamento.

Por lo demás, la normativa de copias se completa con la regulación de la aportación de copias digitalizadas por los ciudadanos (artº 49), imprescindible para poder acompañar documentos anejos en forma electrónica a los formularios que las requieran, que se diferencian de las copias electrónicas obtenidas por la Administración en el proceso de compulsión de documentos en los registros administrativos (artº 50).

### 3.9. Expedientes y archivos electrónicos

Ni la regulación de los expedientes electrónicos (artº 53 del Reglamento) ni la de los archivos electrónicos (artº 51 y 52) van más allá de un conjunto reducido de normas marco. La causa es lógica, pues la regulación efectiva de los expedientes electrónicos será la que derive de las normas técnicas de desarrollo del Esquema Nacional de Interoperabilidad, y la regulación de los archivos electrónicos derivará de un conjunto de normas, especialmente, de los desarrollos del Esquema Nacional de Interoperabilidad (metadatos, expedientes, etc.) y de la normativa propia de archivos bajo la competencia del Ministerio de Cultura, coordinada con la anterior. Se trata de desarrollos aún por realizar, si bien puede considerarse un precedente importante, en materia de expedientes electrónicos, el sistema compartido, ya operativo, de integración y traslación de expedientes entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y el Tribunal Económico-Administrativo Central.

## 4. FINAL

Hasta aquí este repaso apresurado de la normativa reglamentaria básica de la LA-ECSF. Deseo que sea útil para ir despejando barreras en el camino de la administración electrónica y para que nuestros funcionarios asuman su desarrollo como un cometido propio y merecedor de apoyo. ■





# La Dirección General de Presupuestos

**Fernando Rojas Urtasun**  
Director General de Presupuestos

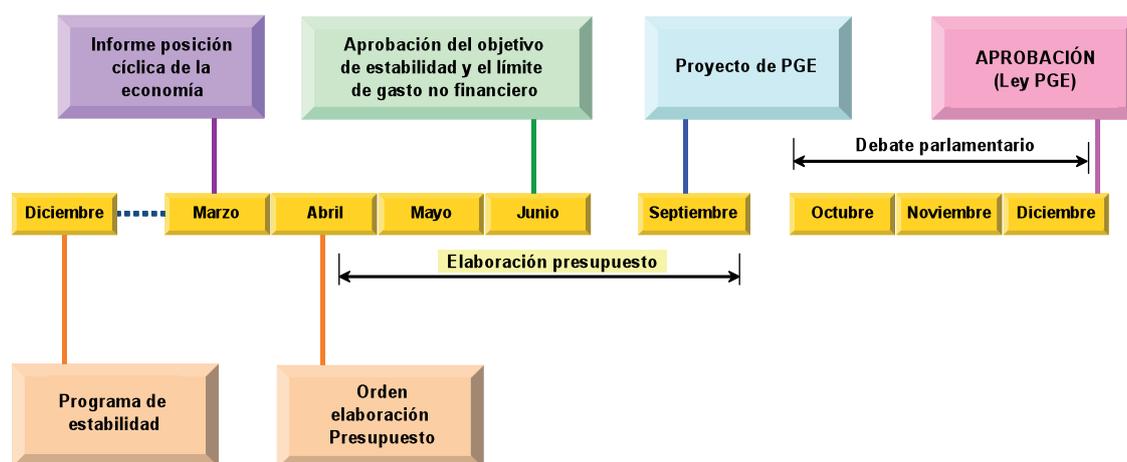
La Dirección General de Presupuestos (DGP) es el centro encargado de llevar a cabo la formulación de los objetivos y criterios de política presupuestaria, la programación plurianual de los programas de gastos e ingresos del sector público estatal, la elaboración anual de los Presupuestos Generales del Estado y el seguimiento y evaluación de su ejecución.

Tradicionalmente, la DGP concentraba una gran parte de su actividad entre los meses de junio a septiembre, período en el que se concreta el contenido de la Ley de Presupuestos. Sin embargo, la labor actual de presupuestación, sobre todo desde la publicación

de las Leyes de Estabilidad en 2001, no se circunscribe al período formal de elaboración del presupuesto, sino que se ha convertido en una tarea que se extiende a lo largo de todo el año. De hecho, antes incluso de que las Cortes Generales aprueben la Ley de Presupuestos Generales del Estado, la DGP ya se encuentra trabajando en los aspectos presupuestarios del Programa de Estabilidad y en las primeras cifras del escenario presupuestario del ejercicio siguiente.

De forma muy sintética el gráfico 1 muestra los principales momentos del ciclo presupuestario.

GRÁFICO 1. El Ciclo Presupuestario (\*)



(\*) Fecha orientativas.

Si el ciclo presupuestario en un año ordinario ocupa, como muestra el gráfico 1, la práctica totalidad del año, este ejercicio 2010 se presume mucho más intenso. La elaboración del Plan de Consolidación Fiscal (aprobado en Consejo de Ministros de 29 de enero de 2010),

la puesta en marcha del mismo, con la correspondiente negociación con los distintos Departamentos Ministeriales, y su presentación y defensa ante los organismos internacionales va a ocupar una buena parte de la agenda de este año.



El ciclo presupuestario es complejo, en la medida en que el presupuesto es algo más que un documento contable. El presupuesto es uno de los principales instrumentos de la política económica del Gobierno y además, uno de los instrumentos más importantes de negociación y desarrollo económico y social.

Por ello, la DGP se ha convertido en los últimos años en uno de los centros directivos clave del entramado del Ministerio de Economía y Hacienda, no solo por ser el garante de la correcta evolución del ciclo presupuestario, sino también porque desarrolla labores que repercuten en todos los ámbitos del Estado. Así, este centro directivo informa sobre cualquier materia que pueda afectar al gasto público, lleva a cabo el análisis de la incidencia económica y financiera de la actuación del sector público en el marco económico y social,

analiza la repercusión de las políticas públicas implantadas, velando, en definitiva, no solo por los aspectos puramente presupuestarios, sino también por la mejora de la eficiencia y la eficacia en el logro de los fines de la Administración Pública española.

## LA ADMINISTRACIÓN PRESUPUESTARIA CENTRAL

El proceso de elaboración de los Presupuestos Generales del Estado es complejo. La administración presupuestaria central está formada por un gran número de órganos que participan, a lo largo de todo el ciclo presupuestario, desde las fases previas a la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado hasta su ejecución y posterior control, tal como se sintetiza en el gráfico 2.

GRÁFICO 2. Organización de la Administración Presupuestaria Central



Fuente: Manual didáctico de los PGE.

En la fase de elaboración presupuestaria participan todos los departamentos ministeriales bajo la coordinación del Ministerio de Economía y Hacienda, que es el responsable de elaborar el proyecto que se presenta a las Cortes Generales.

Para canalizar el flujo de información y la negociación presupuestaria, en cada Ministerio existe una oficina presupuestaria

adscrita a la Subsecretaría, que está en contacto permanente con la subdirección sectorial correspondiente de la DGP.

Actualmente en la DGP trabajan 220 funcionarios. Por su parte, el número total de personal al servicio de las oficinas presupuestarias asciende a 250 funcionarios. A todo ello hay que unir el personal que desarrolla las tareas de informática presupuestaria





en la Subdirección General de Aplicaciones de Presupuestos y Fondos Comunitarios, adscrita a la IGAE, con aproximadamente 40 personas. En conjunto, el número de funcionarios que trabajan directamente en el área presupuestaria de la Administración Central asciende a cerca de 510.

## ESTRUCTURA ORGÁNICA DE LA DGP

La Dirección General de Presupuestos, con esta denominación, nació en 1976, a raíz de la publicación del Real Decreto 2289/1976, de 1 de octubre, que reorganizó la Subsecretaría de Economía y Hacienda y los centros directivos de ella dependientes. Dicho texto creó la Dirección General de Presupuestos, la Dirección General del Tesoro y la Dirección General de Seguros, que desde 1967 se encontraban integradas en una única Dirección General, la Dirección General del Tesoro y Presupuestos.

La reorganización de 1976 no configuró, no obstante, a la DGP como hoy la concebimos, sino que en la misma se trataban, además de los aspectos puramente presupuestarios, los gastos de personal al servicio de la Administración Pública y las relaciones con las Entidades Locales. Fue en 1984 cuando se hizo una nueva reorganización y se separaron de la DGP las materias antes señaladas, las cuales constituyeron el germen de las actuales Dirección General de Costes de Personal y Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y con las Entidades Locales.

Actualmente, la DGP, junto con la Dirección General de Costes de Personal y Pensiones Públicas y la Dirección General de Fondos Comunitarios, dependen de la Secretaría General de Presupuestos y Gastos, que a su vez se integra en la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos.

La DGP está formada por nueve Subdirecciones Generales de acuerdo con el Real Decreto 1127/2008, de 4 de julio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Economía y Hacienda.

Las nueve Subdirecciones Generales se pueden agrupar en dos grandes ámbitos: las de carácter sectorial y las de carácter horizontal.

Las denominadas subdirecciones horizontales tienen asignadas funciones vincula-

El presupuesto es uno de los principales instrumentos de la política económica del Gobierno y además, uno de los instrumentos más importantes de negociación y desarrollo económico y social

das a todas las áreas de actuación del Estado, mientras que las sectoriales se ocupan de políticas públicas concretas. Las subdirecciones horizontales ejercen funciones de coordinación y apoyo en el proceso de elaboración del presupuesto, formulación de la política presupuestaria en base a la política económica del Gobierno, control de modificaciones en la fase de ejecución, análisis económico-financiero de los presupuestos, etc. En concreto, son la Subdirección General (S.G.) de Presupuestos, la S.G. de Política Presupuestaria, y la S.G. de Análisis y Programación Económica.

Entrando en más detalle de sus funciones, la Subdirección General de Presupuestos coordina el desarrollo del proceso presupuestario, tanto durante el período de elaboración de los Presupuestos Generales del Estado como en los períodos anteriores y posteriores, velando por la efectividad de la ejecución de las distintas fases de dicho proceso y por que éstas se desarrollen dentro de los plazos previstos. Asimismo, se encarga del análisis de la procedencia y oportunidad de las modificaciones de crédito propuestas, el informe de sus consecuencias presupuestarias y de su financiación, y el curso y tramitación que proceda.

La Subdirección General de Política Presupuestaria se encarga de asegurar que los



resultados del proceso presupuestario se ajustan a los objetivos de política económica asignados a la política presupuestaria por la Comisión de Políticas de Gasto y por las demás normas, acuerdos y procedimientos aplicables; define las directrices para la elaboración de los escenarios presupuestarios y la evolución de las políticas presupuestarias de gasto público que en ellos se integran; formula la normativa y las instrucciones que han de orientar la elaboración anual de los Presupuestos Generales del Estado; estudia y desarrolla nuevas técnicas presupuestarias, fomentando las relaciones con las Administraciones Territoriales, organismos internacionales, terceros países y cualquier otra institución pública o privada para el intercambio de información y experiencias sobre materias presupuestarias y su regulación.

Por último, la Subdirección General de Análisis y Programación Económica se encarga del análisis de la incidencia económica y financiera de la actuación del sector público en el marco económico y social, la realización de estudios conducentes a la elaboración de los planes económicos a medio plazo, la estimación de los ingresos del Estado y demás agentes del sector público en el marco de la realidad económica prevista, así como el estudio del impacto económico de los grandes programas y políticas de gasto público, la simulación de situaciones alternativas y el análisis de su congruencia con los planes económicos a medio plazo.

En el grupo de subdirecciones sectoriales se encuentran la S.G. de Programas Presupuestarios de Actividades Generales, la S.G. de Programas Presupuestarios de Actividades Económicas, la S.G. de Programas Presupuestarios de Sistemas de Seguridad y Protección Social, la S.G. de Programas Presupuestarios de Ciencia, Cultura y otras Políticas y la S.G. de Programación Financiera del Sector Público Empresarial. Todas ellas son las responsables de la elaboración y seguimiento de los presupuestos de los distintos Ministerios y sus organismos, así como del sector público empresarial, y del análisis y seguimiento de los objetivos fijados a los centros gestores en el presupuesto y de la aplicación de las dotaciones que les hayan sido asignadas, en orden a una eficaz consecución de aquéllos. Son las subdirecciones con las cuales, en la práctica, se lleva a cabo la relación presupuestaria entre el Ministerio de Economía y Hacienda y el resto de los departamentos ministeriales.

En el gráfico 3 se muestran los Ministerios y secciones competencia de cada una de las subdirecciones sectoriales.

Junto a estos dos grandes grupos se encuentra la Subdirección General de Organización, Planificación y Gestión de Recursos, orientada a la gestión de recursos humanos y materiales de la Dirección General, y que además lleva a cabo labores de coordinación horizontal en el ámbito de la DGP, ofreciendo co-

**GRÁFICO 3. Organigrama de la DGP (\*)**



(\*) De acuerdo con el Real Decreto 1127/2008,





bertura y apoyo, requeridas en la elaboración del anteproyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado y su debate parlamentario, así como en la tramitación de otras normas e informes de contenido presupuestario.

## COLABORACIÓN DE LA DGP CON OTROS CENTROS DIRECTIVOS

La labor de presupuestación es compleja, no solo por el número de órganos que participan en el proceso, sino también por las necesidades de información requeridas para elaborar los estados económico-financieros que afectan a la actividad pública. Todo ello convierte a la DGP en un centro privilegiado por la información económica y estadística que maneja. En primer lugar, existe una relación permanente con cada departamento ministerial, la cual se canaliza, como se ha señalado, a través de las oficinas presupuestarias, y se complementa con la relación de la DGP con las subsecretarías y otros centros directivos de los ministerios.

Es muy relevante asimismo la estrecha colaboración de la DGP con la Intervención General de la Administración del Estado —en la medida que el propio presupuesto supone el primer asiento en la contabilidad pública, y constituye el preámbulo en el desarrollo de las labores de control—, con la Agencia Estatal de Administración Tributaria, la Secretaría de Estado de Economía, la Secretaría General de Financiación Territorial, y los centros directivos de la Secretaría General de Presupuestos y Gastos.

## ASPECTOS FORMATIVOS

Desde hace algunos años la DGP se está implicando, cada vez de manera más creciente, y en colaboración con la Escuela de la Hacienda Pública y el Instituto de Estudios Fiscales, en el área formativa, orientada tanto a funcionarios de nuevo ingreso, como de cara a la formación voluntaria y especializada de los empleados públicos. En este sentido, también es habitual la presencia de la DGP en las actividades de formación desarrolladas por el Instituto Nacional de Administración Pública, los institutos de formación de las Comunidades Autónomas, Universidades españolas, etc.

Los retos a los que actualmente se enfrenta la institución presupuestaria, hacen

necesario el fomento de la participación y presencia de la DGP en seminarios y foros de debate presupuestario. Quiero mencionar especialmente la celebración en noviembre de 2009 del seminario organizado por el Instituto de Estudios Fiscales que se celebró con los Directores Generales de Presupuestos de las Comunidades Autónomas. Aunque ya existía algún precedente, es la primera vez que, con vocación de continuidad, se celebra este foro de carácter técnico. Este seminario ha sido concebido a partir de la idea de que en el mismo se traten exclusivamente aspectos técnicos del presupuesto, similares a los que otros centros directivos desarrollan con las Comunidades Autónomas en sus respectivas áreas de competencia. El nivel de descentralización que se ha alcanzado en España hace muy aconsejable este tipo de encuentros, que aspiran a convertirse en un foro de intercambio de experiencias y de mejora de la institución presupuestaria y de las técnicas de presupuestación aplicadas.

## LA DGP EN EL PLANO INTERNACIONAL

Esta necesaria colaboración e intercambio es aún más relevante en el plano internacional. En los últimos años ha sido notable el esfuerzo de este centro directivo por impulsar su presencia en foros de debate internacional de índole económico y presupuestario.

En el plano de colaboración con la Unión Europea, la DGP participa activamente en reuniones, foros de debate y grupos de trabajo sobre presupuestos y políticas de gasto, entre los que se pueden citar, en el seno de la Unión Europea, el Grupo de Calidad de las Finanzas Públicas, el Grupo de Trabajo sobre Envejecimiento de la Población y Sostenibilidad, o el Grupo de Trabajo del Output Gap.

Destacan asimismo la participación de la DGP en reuniones de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), especialmente la reunión de expertos presupuestarios *Senior Budget Officials* (SBO), que constituye uno de los foros internacionales más prestigiosos en materia de presupuesto y gasto público.

Asimismo, la DGP mantiene una colaboración habitual con el Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social (ILPES) en el seno de Naciones Unidas.



En la Dirección General de Presupuestos se llevan a cabo actividades que no se limitan estrictamente a la elaboración de las cifras de los Presupuestos, sino que abarcan un amplio campo de la realidad económico-financiera de nuestro sector público, lo que convierte a la DGP en un centro directivo de referencia

Por último, la DGP ha asumido un papel activo en la Asociación Internacional de Presupuesto Público (ASIP), institución de ámbito iberoamericano incorporada a las Naciones Unidas en calidad de Organismo Consultivo del Consejo Económico y Social, que tiene como objetivo ayudar sus miembros a modernizar las técnicas usadas para el desarrollo y el diseño presupuestario de políticas públicas y de la administración financiera de nivel nacional, provincial y municipal y que goza del apoyo oficial permanente para respaldar su actuación en el ámbito internacional.

ASIP, junto con la DGP y la Asociación Española de Presupuesto Público se encuentran actualmente organizando el XXXVII Seminario Internacional de Presupuesto Público, que se celebrará en Madrid entre el 5 y el 8 de julio del corriente año. Se espera la presencia de más de setecientos funcionarios y

técnicos especializados de los distintos continentes que trabajan en las áreas de las finanzas y presupuestos públicos, provenientes de Alemania, España, Estados Unidos, Francia y de los países de América Latina. Además, asistirán personalidades de la OCDE, UE y Banco de Desarrollo.

Bajo el título de “Hacia una economía mundial más equilibrada y sostenible: papel del Sector Público”, se tratarán temas generales acerca de las estructuras, ejecución de los presupuestos, evaluación del desempeño, control y efecto de las medidas adoptadas para combatir la crisis económica. Además, se formará una mesa redonda acerca de la asociación público-privada para la potenciación de la obra pública, en especial en materia de infraestructuras.

## CONCLUSIONES

Me gustaría concluir esta breve reseña de la DGP destacando el carácter multidisciplinar de las tareas desarrolladas. En la DGP se llevan a cabo actividades que no se limitan estrictamente a la elaboración de las cifras de los PGE, sino que abarcan un amplio campo de la realidad económico-financiera de nuestro sector público. Todo ello convierte a la DGP en un centro directivo de referencia en el que se puede desarrollar una interesante carrera profesional, aportando experiencia y conocimientos económicos y presupuestarios plenamente actuales.

## BIBLIOGRAFÍA

- SÁNCHEZ REVENGA, J. (1989), “Presupuestos Generales del Estado y aspectos básicos del Presupuesto general de las CEE”, Ariel Economía.
- VVAA. (2007), “Veinticinco años de historia presupuestaria española”, Instituto de Estudios Fiscales.
- VVAA. (2009), “Manual didáctico de los Presupuestos Generales del Estado”, Instituto de Estudios Fiscales.
- Real Decreto 1127/2008, de 4 de julio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Economía y Hacienda.
- Real Decreto 2289/1976, de 1 de octubre, por el que se reorganiza la Subsecretaría de Economía Financiera y los centros directivos dependientes de ella. ■





## 1. Presupuestos

*Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010.*

Estos Presupuestos Generales del Estado, elaborados en el marco de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, persisten en el objetivo de conseguir una mayor racionalización del proceso presupuestario a través de la confluencia de las mejoras introducidas a nivel de sistematización, en tanto que se procede a la ordenación económica y financiera del sector público estatal, a ordenar sus normas de contabilidad y control y, a nivel de eficacia y eficiencia.

Desde finales de 2008, la economía española atraviesa una situación de recesión que se inscribe en un contexto de crisis económica generalizada a nivel mundial. Dentro de este marco, estos Presupuestos, junto con la futura Ley de Economía Sostenible, se configuran como pilares fundamentales para sentar las bases de una recuperación sólida cimentada en la transformación de nuestro modelo de crecimiento.

Se caracterizan también por iniciar un proceso de consolidación fiscal que garantice la sostenibilidad de las finanzas públicas a medio plazo.

La Ley acomoda este conjunto de medidas dentro de un compromiso con la estabilidad cuyos efectos positivos sobre las expectativas redundan a favor del crecimiento económico y la creación de empleo. El objetivo de estabilidad presupuestaria para el período 2010-2012, fijado por Acuerdo de Consejo de Ministros de 19 de junio de 2009, se aprobó por el Pleno del Congreso el 25 de junio y se ratificó por el mismo el 8 de julio de 2009.

Por último, es de destacar las modificaciones introducidas en la Disposición final quinta que modifica los artículos 43, 44, 56, 76, 100, 122, 128 y añade la Disposición Transitoria 4ª de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

*Orden EHA/760/2010, de 16 de marzo, por la que se dictan las instrucciones para el cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 63 de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010.*

La Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, establece en su artículo 63 un mecanismo de control del cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria consistente en la exigencia de un informe preceptivo y vinculante del Ministerio de Economía y Hacienda para la concesión de préstamos y anticipos, con cargo al capítulo 8 de los Presupuestos Generales del Estado, a las entidades del sector público comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 2 del Texto Refundido de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2007, de 28 de diciembre.

El citado informe tiene por objeto determinar el efecto que las condiciones de concesión de dichos préstamos y anticipos puedan tener en el cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, y en atención a dichas consideraciones determinará la procedencia de la concesión de las operaciones propuestas.

Las instrucciones aprobadas por la presente Orden determinan qué órgano del departamento ha de recibir y tramitar las solicitudes de informe, el momento del procedimiento en que debe examinarlas, y la documentación que ha de acompañar a las solicitudes para poder proceder a la emisión del informe.

*Orden EHA/1319/2010, de 18 de mayo, por la que se dictan las normas para la elaboración de los escenarios presupuestarios para el periodo 2011-2013.*

*Orden EHA/1320/2010, de 18 de mayo, por la que se dictan las normas para la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado para 2011.*



## 2. Función Interventora

*Resolución de 22 de abril de 2010, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se publica la modificación del Acuerdo del Consejo de Ministros de 30 de mayo de 2008, por el que se da aplicación a la previsión de los artículos 152 y 147 de la Ley General Presupuestaria, respecto al ejercicio de la función interventora en régimen de requisitos básicos.*

La modificación del Acuerdo de Consejo de Ministros del 2008 responde a la necesidad de incorporar, como extremo de preceptiva comprobación, el informe en aquellos apartados relativos a tipos de gastos y expedientes afectados por el artículo 63 de Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presu-

puestos Generales del Estado para el año 2010 el cual se ha introducido como requisito para la tramitación del procedimiento de concesión, con cargo al Capítulo 8, de préstamos y anticipos a las entidades del sector público comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 2 del texto refundido de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria. Asimismo, la Orden EHA/760/2010, de 16 de marzo, por la que se dictan las instrucciones para el cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 63 de la citada Ley, determina qué órgano del departamento ha de recibir y tramitar las solicitudes de informe, el momento del procedimiento en que debe examinarlas y la documentación que ha de acompañar a las solicitudes para poder proceder a la emisión del informe.

## 3. Contabilidad

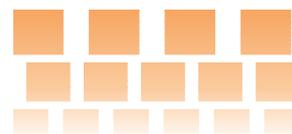
*Resolución de 29 de septiembre de 2009, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría de elaboración del Informe Complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las Empresas de Servicios de Inversión y sus Grupos.*

Recientemente la normativa contable a la que se encuentran sujetas las empresas de servicios de inversión y sus grupos se ha visto modificada debido al proceso de adaptación al nuevo marco contable establecido en el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. Como consecuencia de ello, distintos aspectos de la información contable y financiera que se incluían en el informe complementario aprobado en la citada norma técnica requieren su revisión y adaptación a las nuevas normas contables. Por lo anterior, se ha elaborado una nueva Norma Técnica a este respecto, en sustitución de la

vigente, aprobada por Resolución de 20 de diciembre de 2004, incluyendo algunas modificaciones en su contenido respecto del de esta última, con el fin de adaptarse a la nueva normativa reguladora y mejorar en la medida de lo posible la información requerida por la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

*Real Decreto 2003/2009, de 23 diciembre, por el que se modifica el Real Decreto 1514/2007, de 16-11-2007, que aprueba el Plan General de Contabilidad.*

Mediante este Real Decreto se modifica el apartado 4 de la disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, de tal forma que se amplíe de forma excepcional y por un plazo de un año la vigencia de los criterios por los que se establece la delimitación entre fondos propios y fondos ajenos. En caso contrario, el 1 de enero de 2010, las sociedades cooperativas de





competencia autonómica cuya ley sustantiva no hubiese sido modificada estarían obligadas a calificar todo el capital social como pasivo, ya que el régimen transitorio establecido en el Real Decreto por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad otorgaba a las sociedades cooperativas sometidas a la Ley Estatal, de Euskadi y de Navarra un plazo de dos años para modificar sus estatutos, atribuyendo al Consejo Rector el derecho incondicional a rehusar el reembolso del capital social bajo determinados requisitos, y en segundo lugar, conceder a las restantes Comunidades Autónomas un plazo de tiempo razonable para que pudieran aprobar una reforma similar a la incluida a nivel estatal. Como ha transcurrido dicho plazo y ante la ausencia de cambios en la legislación autonómica, se procede a su modificación.

*Resolución de 26 de enero de 2010, de la IGAE, por la que se modifica: la Resolución de 16-10-1997 que aprueba la adaptación del Plan General de Contabilidad Pública a las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social; la Resolución de 6-10-2008, que determina la estructura y contenido del resumen de las cuentas anuales de las Entidades Gestoras, Servicios Comunes y Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social y sus centros mancomunados, a efectos de su publicación en el Boletín Oficial del Estado; y el Anexo I de la Orden EHA/567/2009, de 4-3-2009, que regula el procedimiento telemático de obtención, formulación, aprobación y rendición de las cuentas anuales de las entidades que integran el sistema de la Seguridad Social.*

*Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo, por la que se aprueban aspectos contables de empresas públicas que operan en determinadas circunstancias.*

Las normas que ahora se aprueban tienen como principal objetivo regular, en el marco del nuevo Plan General de Contabilidad, el deterioro del inmovilizado material en las empresas públicas que operan condicionadas por circunstancias que les impiden generar flujos de efectivo. Al margen del tratamiento contable de los citados activos, y con un ámbito de aplicación distinto, estas normas también regulan con detalle los criterios que deben seguirse para calificar una actividad como de interés público o general a los

efectos de la norma de registro y valoración 18ª. Subvenciones, donaciones y legados recibidos, apartado 2, del Plan General de Contabilidad.

***Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública.***

Con la aprobación de este Plan General de Contabilidad Pública, que sustituye al aprobado por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 6 de mayo de 1994 (PGCP'94), se pretende alcanzar varios objetivos:

- En primer lugar, adaptar el Plan General de Contabilidad Pública a las NIC-SP, en aquellos aspectos que se han considerado necesarios para avanzar en el proceso de normalización contable, mejorando la calidad de la información contable en el sector público español.
- En segundo lugar, conseguir la normalización contable con el Plan de Contabilidad aplicable a las empresas.
- En tercer lugar, la experiencia adquirida, las exigencias crecientes para mejorar la información en el sector público y los principios de eficacia y eficiencia, han traído consigo la necesidad de incluir en las cuentas anuales una información complementaria que permita apoyar la adopción racional de decisiones. Así, se han incluido por primera vez, en las cuentas anuales, información de costes por actividades y unos indicadores presupuestarios, financieros y de gestión, que amplían los elementos de información para la mejora de la gestión pública.

Este Plan se aprueba con el carácter de plan contable marco para todas las Administraciones Públicas, siendo de aplicación obligatoria para las entidades integrantes del Sector Público Administrativo Estatal. Por lo que afecta a las entidades que integran el Sistema de la Seguridad Social, la aplicación de este Plan requiere la elaboración por la Intervención General de la Seguridad Social de una adaptación del Plan General de Contabilidad Pública para su aprobación por la Intervención General de la Administración del Estado.

Se estructura en cinco partes: el marco conceptual de la contabilidad pública;



las normas de reconocimiento y valoración; cuentas anuales; el cuadro de cuentas, y las definiciones y relaciones contables.

***Orden EHA/1160/2010, de 29 de abril, por la que se modifican: la Orden de 1 de febrero de 1996, por la que se aprueban los documentos contables a utilizar por la Administración General del Estado; la Instrucción de Operatoria Contable a seguir en la ejecución del gasto del Estado, aprobada por Orden de 1 de febrero de 1996; y la Orden HAC/1300/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad para la Administración General del Estado.***

La implantación de una nueva versión del Sistema de Información Contable de la Administración General del Estado (SIC), requiere modificar la normativa de desarrollo contable de la Administración General del Estado, que se realiza mediante la presente Orden.

Las modificaciones que se regulan en esta norma afectan a la Orden que aprueba los documentos contables a utilizar por la Administración General del Estado, con el fin de introducir nuevos campos que amplían la información que se va a explotar en el nuevo Sistema, y a la Instrucción de Contabilidad para la Administración General del Estado, para actualizar las competencias que tendrán las oficinas contables en el nuevo SIC. Asimismo, ha sido necesario modificar la regla 64 de la Instrucción de operatoria contable a seguir en la ejecución del gasto del Estado, como consecuencia de la tramitación a través del SIC de la relación de perceptores en soporte fichero relativa a los pagos masivos.

También ha sido necesario modificar la Orden que aprueba los documentos contables para regular la posible utilización del propio documento contable como soporte de los actos administrativos por los que se ejecuten las propuestas de pago por devolución de ingresos y no presupuestarias.

Por otro lado, se regulan los justificantes que se deben acompañar a las propuestas de pago por devolución de ingresos y a las propuestas de pago no presupuestarias, así como los casos en que la oficina de contabilidad no tomará razón de

dichas propuestas y procederá a devolver al servicio gestor los correspondientes documentos contables y la obligatoriedad para las entidades del sector público estatal sujetas a los principios contables públicos y cuyo presupuesto de gastos tenga carácter limitativo de utilizar, a partir de 1 de enero de 2012, el SIC que proporciona la IGAE, salvo excepciones debidamente justificadas y autorizadas.

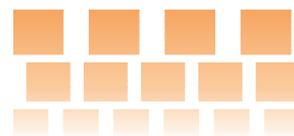
***Resolución de 30 de abril de 2010, conjunta de la Intervención General de la Administración del Estado y de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera, sobre el procedimiento para la realización de ciertos pagos a través de Agentes Mediadores.***

La Orden PRE/1576/2002, de 19 de junio, por la que se regula el procedimiento para el pago de obligaciones de la Administración General del Estado, prevé en el punto 2.e) del apartado séptimo la posibilidad de que la Dirección General del Tesoro y Política Financiera autorice el pago de determinadas obligaciones a través de agentes mediadores.

La Resolución de 28 de febrero de 1997, conjunta de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera y de la IGAE, reguló dicho procedimiento en supuestos tales como el de pagos múltiples, a perceptores diferentes, en los que resultan idénticos la mayoría de los datos restantes del pago (pagos masivos), el de pago de una única obligación a favor de una pluralidad de acreedores, o bien cuando el número de identificación fiscal no permita individualizar debidamente al acreedor.

La implantación de una nueva versión del Sistema de Información Contable de la Administración General del Estado (SIC) va a permitir que la relación de perceptores en soporte informático de los pagos masivos se transmita al Cajero de Pagos Especiales utilizando los medios del SIC, por lo que no será necesario confeccionar el resumen en papel de la relación de perceptores que se regulaba en el apartado 2.1.1.A.ii) de dicha Resolución.

La Resolución de 26 de febrero de 2007, conjunta de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera y de la IGAE,





modificó varios apartados de la referida Resolución de 28 de febrero de 1997, lo que unido a la modificación del párrafo anterior

y a otras de menor importancia que es preciso realizar ha hecho aconsejable elaborar esta nueva Resolución.

## 4. Contratos

***Orden EHA/3497/2009, de 23 diciembre, por la que se hacen públicos los límites de los distintos tipos de contratos a efectos de la contratación administrativa a partir del 1 de enero de 2010.***

Publicado en el «Diario Oficial de la Unión Europea» el Reglamento (CE) número 1177/2009 de la Comisión, de 30 de noviembre de 2009, por el que se modifican, entre otras, las Directivas 2004/17/CE y 2004/18/CE del Parlamento Europeo y del Consejo en lo que concierne a los umbrales de aplicación en los procedimientos de adjudicación de los contratos, aconseja la promulgación de esta Orden con la finalidad de permitir el general conocimiento de los umbrales que, por modificación de los establecidos en las citadas Directivas, han de aplicarse a partir del 1 de enero de 2010 respecto de los contratos afectados por las mismas, evitando de tal forma que se susciten posibles causas de infracción de las Directivas, especialmente en cuanto se refiere a la aplicación de fondos comunitarios para la financiación de los correspondientes contratos.

***Resolución de 30 de diciembre de 2009, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se regula un procedimiento excepcional para el caso de que se produzcan incidencias en el funcionamiento del sistema de información contable de la Administración General del Estado que impidan el registro de las operaciones.***

De acuerdo con la Instrucción de operatoria contable a seguir en la ejecución del gasto del Estado, aprobada mediante Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 1 de febrero de 1996, toda operación relativa a la gestión de gastos del Estado se incorporará al Sistema de Información Conta-

ble (SIC) de la Administración General del Estado a través de uno o más documentos contables, en función de la naturaleza de la operación de que se trate.

Teniendo en cuenta que las incidencias en el SIC pueden afectar no sólo a aquellas operaciones encaminadas a proponer, ordenar o realizar el pago, sino también a otras fases anteriores que impidan la tramitación del correspondiente expediente, resulta necesario aprobar esta Resolución para regular un procedimiento alternativo para poder expedir de forma excepcional aquellos informes que no se puedan obtener del SIC ante la imposibilidad de registrar los oportunos documentos contables.

Además de lo anterior, también se modifica el formato del fichero C38, relativo a la información sobre contratación administrativa que debe figurar en las cuentas anuales de las Entidades estatales de derecho público a las que les es de aplicación la Instrucción de Contabilidad para la Administración Institucional del Estado.

***Resolución de 3 de marzo de 2010, de la Dirección General del Patrimonio del Estado, por la que se publica la Recomendación de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa sobre el envío de anuncios a la Comisión Europea.***

La Junta Consultiva de Contratación Administrativa, mediante la presente Resolución, ha considerado oportuno adoptar una recomendación sobre el envío de anuncios a la Comisión Europea, ya que los Servicios de la Comisión Europea le han suscitado el problema que vienen padeciendo como consecuencia de que los órganos de contratación españoles remiten frecuentemente los anuncios que



deben ser objeto de publicación en el «Diario Oficial de la Unión Europea» a la Dirección de Política de Contratos Públicos

en lugar de al órgano competente para su publicación, la Oficina de Publicaciones de las Comunidades Europeas.

## 5. Personal

***Real Decreto 2005/2009, de 23 de diciembre, sobre revalorización y complementos de pensiones de Clases Pasivas para el año 2010.***

Mediante el presente Real Decreto se desarrollan, en materia de Clases Pasivas, las previsiones legales contempladas en la Ley de Presupuestos Generales del Estado, estableciendo la revalorización de las pensiones en un uno por ciento, cualquiera que sea su legislación reguladora, salvo las excepciones legalmente previstas en aquélla. Asimismo, se fijan las reglas y el procedimiento para efectuar la revalorización.

Por otra parte, se regula el sistema de complementos económicos para las pensiones mínimas.

Debido a sus especiales características, en un capítulo independiente se establece la revalorización de las pensiones de Clases Pasivas reconocidas al amparo de los reglamentos comunitarios.

Se establecen, por último, determinadas reglas en relación con las nuevas condiciones establecidas para las pensiones de viudedad.

***Resolución de 4 de enero de 2010, de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, por la que se dictan instrucciones en relación con las nóminas de los funcionarios incluidos en el ámbito de aplicación de la Ley 30/1984, de 2 de agosto, en los términos de la Disposición Final Cuarta de la Ley 7/2007, de 12 de abril, del Estatuto Básico del Empleado Público, y se actualizan para el año 2010 las cuantías de las retribuciones del personal a que se refieren los correspondientes artículos de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para dicho ejercicio.***

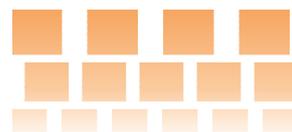
Las presentes instrucciones se dictan con la finalidad de facilitar la confección de las nóminas que han de elaborarse para abonar las retribuciones de personal del sector público estatal establecidas en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2010 y que se limitan a aplicar estrictamente lo dispuesto en dicha Ley y en las precedentes, por lo que respecta a sus normas de vigencia indefinida, así como en las restantes normas reguladoras del régimen retributivo del referido personal del sector público estatal.

Por otra parte, teniendo en cuenta las previsiones aplicables del III Convenio Colectivo Único, para el personal laboral de la Administración General del Estado, se dictan también instrucciones para facilitar y homogeneizar la confección de nóminas del personal incluido en el citado Convenio.

***Real Decreto 193/2010, de 26 de febrero, por el que se modifica el Real Decreto 227/1981, de 23 de enero, sobre sistemas de pago de los haberes de Clases Pasivas del Estado.***

El Real Decreto 227/1981, de 23 de enero, sobre sistemas de pago de los haberes de Clases Pasivas del Estado, establece, como procedimiento de pago de las pensiones de Clases Pasivas, por cheque nominativo, por talón expedido contra una cuenta corriente de «fondos en firme», por abono a cuenta restringida, por transferencia a cuenta corriente o libreta ordinaria a nombre del pensionista, individual o indistintamente con otras personas y el pago a través de habilitado de Clases Pasivas.

Los cambios operados en el funcionamiento de la Administración, unido a la extensión e interconexión de la red de oficinas bancarias en todo el territorio nacional,





así como la evolución de la normativa vigente aconsejan acomodar a la legalidad vigente la actual reglamentación sobre sistemas de pago de los haberes de Clases Pasivas del Estado. Esta modificación se enmarca en el espíritu de la Directiva 2006/123/CE, de 12 de diciembre de 2006, del Parlamento Europeo y del Consejo, relativa a los servicios en el mercado interior, incorporada al ordenamiento interno español por la Ley 17/2009, de 23 de noviembre, sobre el libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio.

Tales circunstancias determinan la procedencia de establecer como forma de pago de las prestaciones del sistema de Clases Pasivas la transferencia a cuenta abierta en entidades financieras, modificando el Real Decreto

227/1981, de 23 de enero, sobre sistemas de pago de los haberes de Clases Pasivas.

***Resolución de 25 de mayo de 2010, de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, por la que se dictan instrucciones en relación con las nóminas de los funcionarios incluidos en el ámbito de aplicación de la Ley 30/1984, de 2 de agosto, en los términos de la Disposición Final Cuarta de la Ley 7/2007, de 12 de abril, del Estatuto Básico del Empleado Público, y se actualizan con efectos de 1 de junio de 2010 las cuantías de las retribuciones del personal a que se refieren los correspondientes artículos de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para dicho ejercicio.***

## 6. Otros

***Real Decreto-Ley 13/2009, de 26 de octubre, por el que se crea el Fondo Estatal para el Empleo y la Sostenibilidad Local.***

Por el presente Real Decreto-ley se aprueba la creación de un nuevo Fondo, si bien se incorpora como objetivo del mismo que las inversiones, proyectos y actuaciones financiadas contribuyan a la sostenibilidad económica, social y ambiental por lo que se denomina Fondo Estatal para el Empleo y la Sostenibilidad Local, creado con una doble finalidad: En primer lugar, incrementar la inversión pública en el ámbito local a través de la financiación de actuaciones generadoras de empleo en obras de nueva planificación y ejecución inmediata que sean competencia de los municipios y del equipamiento de aquéllas, a realizar a partir de comienzos de 2010 y en segundo lugar, contribuirá a la sostenibilidad social, mediante la financiación de los gastos corrientes que ocasione la prestación de servicios educativos, así como otros servicios sociales de competencia municipal, especialmente los gastos derivados de la gestión de los servicios de atención a las personas en situación de dependencia.

La administración, gestión y dirección del Fondo corresponderán al Ministerio de Política Territorial, a través de la Di-

rección General de Cooperación Local, sin perjuicio de la colaboración de las Delegaciones y Subdelegaciones del Gobierno.

Está sometido a un estricto control tanto por la Dirección General de Cooperación Local, como por la Intervención General de la Administración del Estado que velará por la correcta aplicación de los recursos del Fondo a los fines previstos para el mismo.

El procedimiento administrativo de las diferentes fases se efectuará mediante tramitación electrónica a través de la aplicación informática que ponga en marcha el Ministerio de Política Territorial.

***Resolución de 2 de noviembre de 2009, de la Secretaría de Estado de Cooperación Territorial, por la que se aprueba el modelo para la presentación de solicitudes y las condiciones para la tramitación de los recursos librados con cargo al Fondo Estatal para el Empleo y la Sostenibilidad Local, creado por el Real Decreto-ley 13/2009, de 26-10-2009.***

***Real Decreto-ley 8/2010, de 20 de mayo, por el que se adoptan medidas extraordinarias para la reducción del déficit público.***



**Título:** Manual de Presupuestos y Gestión Financiera del Sector Público.

**Autor:** Jaime Sánchez Revenga.

**Editorial:** Instituto de Estudios Fiscales.

La gestión de los recursos públicos ofrece una serie de particularidades destacables respecto de la gestión de otras organizaciones. Las limitaciones con las que se encuentra el gestor público son evidentes en lo que respecta, tanto a la asignación de recursos disponibles, como a la definición de los procedimientos. Lo anterior, unido a la enorme casuística tanto de los entes como de las operaciones que realiza la Administración, hace que la gestión de la misma sea muy compleja.

A través de este manual, el autor ha pretendido ofrecer una visión del régimen jurídico de la actividad económico financiera del sector público, tratando de aproximarse a él desde la perspectiva de la presupuestación, ejecución, contabilidad y control de la misma. Asimismo, sin olvidarse de que España está integrada en una estructura supranacional como es la Unión Europea, el autor analiza los principales aspectos presupuestarios y financieros relacionados con este hecho.



**Título:** Contratos del Sector Público: Contrato de Obras Públicas.

**Autor:** Emilio Menéndez Gómez.

**Editorial:** Thomson-Aranzadi.

La Ley de Contratos del Sector Público, cuya entrada en vigor se produjo el 30 de abril de 2008, ha introducido profundas modificaciones en el ámbito de la contratación pública, no sólo desmaterializando los procedimientos de adjudicación (perfil del contratante, plataforma de contratación del Estado, factura electrónica, subasta electrónica, etc.), sino también modificando profundamente los procedimientos a seguir por los Poderes adjudicadores para la adjudicación de los contratos públicos.

Este libro, aunque dedicado al “Contrato de obras públicas”, analiza todo el iter procedimental desde que se inicia la elaboración del expediente de contratación hasta la finalización del mismo, normalmente con el Informe favorable sobre el estado de las obras del Director facultativo, sin olvidarse responsabilidad quinceañual por vicios ocultos.



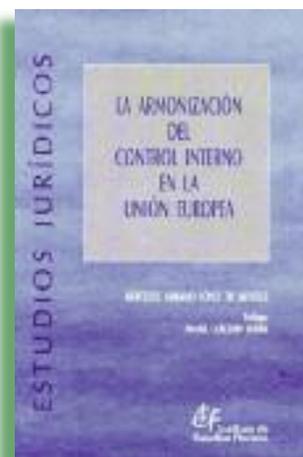
**Título:** La armonización del control interno en la Unión Europea.

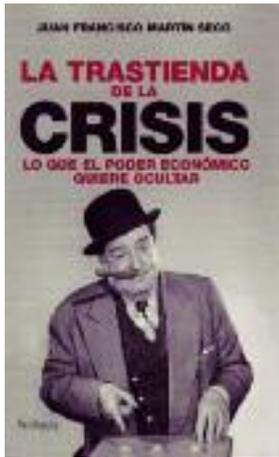
**Autor:** Mercedes Urbano López de Meneses.

**Editorial:** Instituto de Estudios Fiscales.

A lo largo de esta monografía la autora realiza un amplio y riguroso análisis de la problemática jurídica que plantea la posibilidad de armonizar el control interno del gasto público en el ámbito de la Unión Europea, conectándolo, además, con otros campos como el económico o el sociológico, que también deben tenerse en cuenta dado el objeto de estudio.

En este sentido la autora distingue tres grandes bloques. En el primero de ellos se analizan los modelos de control interno de los 27 países de la Unión Europea, distinguiéndose, por una parte a los Estados de la UE cuyo modelo de control interno se puede definir como combinado, es decir, que conjugan un control previo con uno a posteriori, de aquellos con control sólo a posteriori. En el segundo bloque, se examina el modelo de control interno utilizado por la propia Unión Europea que se caracteriza por presentar una fiscalización a posteriori con ciertas particularidades. Finalmente, bajo el epígrafe de conclusiones se propone un autentico modelo armonizado de control interno dentro del ámbito comunitario.





**Título:** La trastienda de la crisis. Lo que el poder económico quiere ocultar.  
**Autor:** Juan Francisco Martín Seco.  
**Editorial:** Península.

Más allá de las hipotecas *subprime*, hay que preguntarse cuál ha sido la causa última de esta crisis que ha hecho tambalearse el sistema económico. La explicación hay que buscarla en la paradoja de la libertad. La libertad llevada al límite se destruye así misma. Durante los últimos treinta años, el neoliberalismo ha pretendido instaurar en el campo económico la libertad sin cortapisas. Se ha llamado *globalización* pero, en realidad —como explica con claridad Martín Seco— es tan sólo el intento de las fuerzas económicas, a las que eufemísticamente se denomina *mercados*, por imponer su ley en la sociedad, independiéndose del control del poder político democrático.

Se ha comparado esta crisis con la del año 29. Es lógico. Cuando se construye sobre los mismos presupuestos se llega a idénticos resultados. Sin cambiar en profundidad el sistema estaremos condenados a sufrir periódicamente crisis similares.



**Título:** Un paseo por la vía Láctea ¿Te vienes?.  
**Autor:** Ángel Turrión.  
**Editorial:** Siete de Agosto, S.L.

Esta obra expone de manera didáctica los hallazgos logrados por los astrónomos de todas las épocas, al tiempo que describe las conclusiones filosóficas, metafísicas y religiosas por ellos alcanzadas a través de su trabajo de investigación. Para ello nos invita a realizar una sugerente visita a los espacios infinitos que rodean nuestro planeta, y nos muestra, en un lenguaje sencillo, claro y ameno, los datos científicos, más actuales de la astrofísica moderna, al tiempo que nos ofrece una semblanza sobre las distintas interpretaciones y conclusiones que el Hombre de todas las épocas, filosofías y culturas ha dado sobre el Universo visible. Con un original enfoque y utilizando como hilo conductor el índice típico de cualquier guía turística de viaje, esta obra nos adentra de manera apasionante en el conocimiento de la historia del Universo, su formación, su estructura y composición, utilizando como medio de transporte el Sky Gate, un ingenioso instrumental que nos muestra la totalidad de la bóveda celeste.



**Título:** Las encomiendas de gestión a la luz de la Ley de Contratos del Sector Público.  
**Autor:** José Pascual García.  
**Editorial:** Boletín Oficial del Estado.

Si bien el régimen jurídico de la contratación pública se puede abordar desde diferentes perspectivas y desde distintos ángulos de visión, una percepción panorámica del Derecho de los contratos públicos permite dirigir el foco hacia determinadas cuestiones que tienen una gran relevancia práctica y que concitan no pocas disquisiciones intelectuales. Una de ellas, sin duda, es la relativa a las encomiendas de gestión en el marco de la autocontratación regulada en la Ley de Contratos del Sector Público.

Esta obra presenta, con un amplio grado de rigor y profundidad, el estudio y análisis de la técnica jurídica que hace posible el encargo y que no es otra que la encomienda de gestión. La presente obra analiza el actual marco legal de los encargos instrumentales de la Ley de Contratos del Sector Público, comparando la encomienda de gestión con otras figuras afines previstas tanto en la legislación de contratos como en otras normas de Derecho administrativo.



## La Intervención Delegada en la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo

María Luisa Abril Rives  
Interventora Delegada en la AECID

### I. INTRODUCCIÓN

La política de cooperación para el desarrollo constituye un aspecto fundamental de la acción exterior de los estados democráticos en relación con aquellos países que no han alcanzado el mismo nivel de desarrollo. En España esta política tiene su origen básicamente en el mandato, contenido en el preámbulo de la Constitución de 1978, de contribuir al fortalecimiento de unas relaciones pacíficas y de eficaz cooperación con todos los pueblos de la tierra.

Si bien anteriormente existía el Fondo de Ayuda al Desarrollo, creado por la Ley 16/1976, de 24 de agosto, como instrumento de cooperación bilateral de España con países menos desarrollados, la progresiva formulación y puesta en práctica de esta política tuvo su mayor empuje a partir de que España dejara de ser considerada en 1981 como país receptor de ayuda internacional. La Moción sobre Cooperación Internacional de España para el Desarrollo aprobada por el Pleno del Senado en 1984, supuso un punto de arranque a partir del cual se abordó la tarea de definir la estructura orgánica de la cooperación para el desarrollo.

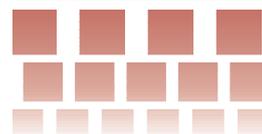
En este sentido el Real Decreto 1485/1985, de 28 de agosto, creó dentro de la estructura del Ministerio de Asuntos Exteriores, la Secretaría de Estado para la Cooperación Internacional y para Iberoamérica (SE-CIPI) de la que pasaron a depender todos los Centros directivos y Organismos autónomos que, en el marco del Ministerio, se ocupaban de

la cooperación internacional en los campos económico, cultural, científico y técnico.

Posteriormente por Real Decreto 1527/1988, de 11 de noviembre, por el que se reestructura la Secretaría de Estado para la Cooperación Internacional y para Iberoamérica, se crea la Agencia Española de Cooperación Internacional (AECI) como Organismo Autónomo adscrito al Ministerio de Asuntos Exteriores, a través de dicha Secretaría de Estado, y clasificado entre los previstos en el artículo 4.1.a) de la Ley General Presupuestaria (Artículo 2.1.b) de la actual Ley) y en el que se refunden los Organismos autónomos: Instituto de Cooperación Iberoamericana (creado en 1979), el Instituto Hispano-Árabe de Cultura (creado en 1974), la Oficina de Cooperación con Guinea Ecuatorial (constituida en 1981) y otras unidades orgánicas del Ministerio de Asuntos Exteriores.

Por último por Real Decreto 1403/2007, de 26 de octubre, y en virtud de la autorización dada al Gobierno en la Disposición adicional tercera de la Ley 28/2006 de Agencias Estatales se crea la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo (AECID) y su constitución se produce con la celebración de la primera reunión del Consejo Rector de la Institución que tuvo lugar el 9 de enero de 2008.

Con arreglo a la citada Disposición adicional de la Ley de Agencias, la AECID tiene por objeto el fomento, gestión y ejecución de las políticas públicas de cooperación inter-





nacional para el desarrollo, dirigidas a la lucha contra la pobreza y la consecución de un desarrollo humano sostenible en los países en desarrollo.

## II. EVOLUCIÓN A LA ACTUAL AECID

La existencia de un órgano de gestión de la política española de cooperación internacional para el desarrollo no es nueva, pues la actual Agencia Estatal AECID es la heredera del Organismo autónomo AECI creado en 1988 y cuyos orígenes se remontan al año 1946 con la fundación del Instituto de Cultura Hispánica, que pasó a denominarse en 1977 Centro Iberoamericano de Cooperación (posteriormente en 1979 Instituto de Cooperación Iberoamericana) con nuevas funciones y atribuciones en materia de cooperación, término que fue el distintivo, a partir de entonces, en el nombre y la actividad del Organismo. Fuera del ámbito iberoamericano también la AECI es heredera del Instituto Hispano Árabe de Cultura que venía desarrollando su labor desde 1954 y de la Comisión Nacional y la Oficina de Cooperación con Guinea Ecuatorial (1981).

Como puede observarse, todas estas Instituciones son clásicas en la historia de nuestra Administración en cuanto encargadas de mantener las lógicas relaciones de amistad y cooperación con nuestras antiguas colonias, produciéndose progresivamente un cambio de una cooperación bilateral a una más multilateral y enfocada a los países en base a su nivel de desarrollo y pobreza.

Dentro del ámbito cultural, del período inicial, años 1940/1950, datan la Biblioteca Hispánica y el sello Ediciones de Cultura Hispánica, con una intensa e importante labor de difusión de la cultura española como reflejan sus fondos y catálogos, y la Biblioteca Islámica "Félix María Pareja" cuyo inicio data del año 1954 y que se integró en 1989 dentro de la estructura orgánica de la AECI. Actualmente las Bibliotecas Hispánica e Islámica comparten instalaciones, recursos y servicios comunes, manteniendo la independencia e identidad de sus colecciones bibliográficas, que alcanzan un total de más de 600.000 ejemplares, y que están consideradas, por la calidad de las mismas, entre los centros de información especializada más importantes de Europa.

A la AECI se le encomendó propiciar el desarrollo económico y el progreso social, cultural, institucional y político de los países en vía de desarrollo y, en especial, de los que tienen un ascendiente hispano, así como favorecer el estrechamiento de los lazos de entendimiento y cooperación entre los países desarrollados, especialmente de los integrados en las Comunidades Europeas.

La Ley de Cooperación Internacional para el Desarrollo, aprobada en 1998, supuso un impulso importante a la política española de cooperación al desarrollo al articular, en un único texto, el conjunto de medidas e instrumentos que hasta entonces había caracterizado dicha política y al revisar y actualizar el marco existente a los retos actuales del desarrollo, estableciendo los principios, objetivos, prioridades, modalidades e instrumentos de la política española de cooperación al desarrollo, atribuyendo a la AECI toda su gestión, sin perjuicio de las competencias asignadas a otros departamentos ministeriales.

La AECI, que estaba organizada básicamente con arreglo a criterios geográficos, tuvo que modificar su estructura para poder adaptarse a los dos ejes prioritarios que la propia Ley de Cooperación determina como líneas de actuación preferente. Por un lado las de carácter geográfico, orientadas a las regiones y países objeto de preferente cooperación, y por otro las de carácter sectorial dirigidas a determinados ámbitos de actuación preferente.

En este sentido, el Real decreto 3424/2000, de 15 de diciembre, aprobó el Estatuto de la AECI, modificando su estructura anterior, que si bien mantuvo los mismos Órganos de gobierno (Presidente, Secretario General y Comité de Dirección) reestructuró los Órganos de dirección, en el sentido de suprimir el término "Instituto" de las anteriores Direcciones Generales que pasaron a denominarse de Cooperación con Iberoamérica y de Cooperación con África, Asia y Europa Oriental (con una denominación más acorde a los países objeto de preferente cooperación) y de crear la nueva Dirección General de Relaciones Culturales y Científicas, a la que se atribuyeron las competencias que, en materia de cooperación cultural y científica, tenían las otras dos Direcciones.



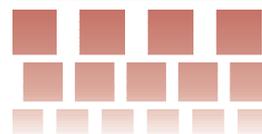
Los instrumentos para el desarrollo de las funciones y cometidos asignados a la AECI, en el nuevo impulso que supuso la Ley de Cooperación, tienen como base principal los Planes Directores de la Cooperación Española, con una vigencia de cuatro años, así como los Planes Anuales de la Cooperación Internacional, las estrategias sectoriales y de países, y los acuerdos y convenios con entidades y organismos públicos y privados. Hasta hoy se han aprobado tres Planes Directores (2001-2004, 2005-2008 y 2009-2012) los cuales, junto con los otros instrumentos así como, mas recientemente, los planteamientos de los Objetivos del Milenio aprobados por Naciones Unidas, han definido los objetivos de la política española de cooperación al desarrollo y por tanto la gestión y actuación de la AECI, primero, y de la AECID actualmente.

La promulgación de la Ley de Agencias Estatales supuso un cambio, no sólo en su denominación, al añadir el término Desarrollo y pasar a ser AECID, sino y lo que es más importante, su naturaleza jurídica, al pasar de Organismo autónomo a Agencia Estatal.

Esta evolución de la AECI ha ido en consonancia con la experimentada en la política española de cooperación al desarrollo. A nadie se le oculta la importancia que esta política ha alcanzado progresivamente en los programas de todos los partidos políticos y en el panorama político actual. A este respecto, resulta ilustrativo que el tradicional Ministerio de Asuntos Exteriores pasase a denominarse, desde comienzos de la anterior legislatura, Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación.

En esta misma línea, el incremento de los fondos que anualmente se destinan a la cooperación internacional para el desarrollo desde la Administración del Estado ha sido extraordinario. Desde un presupuesto de 31 millones de euros de la AECI en 1988, se pasó a un presupuesto de la AECID de 925 millones en 2008, siendo el actual de 934 millones.

La estructura exterior también ha ido creciendo con el paso de los años. De los 31 órganos de la cooperación en el exterior existentes en 1988, en 2008 con la nueva AECID





se incrementaron a 61 y actualmente existen 68, de los cuales, 42 son Oficinas Técnicas de Cooperación, 20 Centros Culturales y 6 Centros de Formación, situados en los países donde la Agencia lleva a cabo sus principales proyectos de cooperación.

Otro dato interesante es el cambio registrado en la cooperación por áreas geográficas. En 1988 el porcentaje de los fondos destinados a Iberoamérica fue del 61%, en 2008 este porcentaje bajó al 47%, incrementándose, por el contrario, el destinado a África que de un 19% pasó al 35%, y el destinado a los países asiáticos, que de un 2% en 1988 pasó al 9% en 2008.

Por último esta evolución también ha supuesto un incremento del personal, de 191 personas en 1988 se pasó a 1.341 en 2008, así como de las ayudas concedidas a las ONGDs que de las 61 subvencionadas con un total de 12 millones de euros en 1988, en 2008 se subvencionó a 231 y por un importe total de 225 millones de euros.

### III. AGENCIA ESTATAL AECID

Como he apuntado anteriormente, el cambio de naturaleza jurídica que ha supuesto el pasar de Organismo autónomo a Agencia Estatal, implica una modificación trascendental tanto en la organización como en la gestión llevada a cabo por la AECID.

Normativamente estas modificaciones vienen recogidas en el Real Decreto 1403/2007, de 26 de octubre, por el que se aprueba el Estatuto de la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo, y en el que se recogen sus fines y las funciones e instrumentos de actuación para poder alcanzarlos, su organización y la estructura necesaria para lograrlos, así como su régimen de funcionamiento y medios, y el régimen económico, presupuestario y de contabilidad.

#### III.1. Objetivos

El objetivo final de la política española de cooperación al desarrollo es la lucha contra la pobreza, que, a su vez, se enmarca en el cumplimiento de los Objetivos de Naciones Unidas de Desarrollo del Milenio. Los fines perseguidos por la AECID, que están

enumerados en el Artículo 4 del citado Real Decreto, son conseguir, en definitiva, dichos Objetivos, y así entre ellos podemos citar: contribuir a la reducción de la pobreza, a la paz, la libertad y la seguridad humana, impulsar el desarrollo humano sostenible, contribuir a la mejora de la calidad medio ambiental, potenciar la igualdad de género y la acción humanitaria, abarcando tanto la prevención como la atención en situaciones de emergencia, todos estos fines dirigidos hacia países en desarrollo.

La AECID esta facultada para ejercer las funciones tendentes a conseguir dichos objetivos, sin perjuicio de las competencias y actividades desarrolladas en estas áreas por otros departamentos ministeriales y organismos de las Administraciones Públicas y, en su caso, en estrecha colaboración con los mismos. Dichas funciones se pueden resumir en:

1. Dirigir, diseñar, coordinar y ejecutar programas y proyectos y otras actuaciones de cooperación para el desarrollo.
2. Contribuir a asegurar la concentración de las políticas de desarrollo con otras agencias de cooperación bilateral y multilateral, especialmente en el ámbito de la Unión Europea y del sistema de Naciones Unidas, así como ejecutar y financiar conjuntamente programas y proyectos de desarrollo con dichas agencias.
3. Coordinar las intervenciones de cooperación al desarrollo con los diversos agentes de la cooperación española, en especial la acción humanitaria en el exterior, la que además debe ejecutar, y prestar apoyo a otros departamentos ministeriales y otras administraciones públicas en los programas y proyectos de cooperación internacional.
4. Representar, por sí misma o en coordinación con otros órganos de la Administración, a la Administración española en reuniones, foros e instituciones nacionales e internacionales relacionadas con materias de cooperación al desarrollo.

Entre las funciones que le atribuye su Estatuto, destaca como peculiar, la de ejecutar las funciones y competencias atribuidas al Ministerio de Asuntos Exteriores y Cooperación para la promoción y desarrollo de las relaciones culturales y científicas con otros países. En este aspecto la AECID tiene competencias en el ámbito de la difusión de la cultura española,



abarcando a los países desarrollados, lo que desfigura su objetivo esencial de cooperación al desarrollo y lucha contra la pobreza, y su ámbito geográfico de actuación (países pobres o en vía de desarrollo), máxime cuando en la nueva denominación se le ha añadido el término Desarrollo.

Para conseguir sus objetivos y en definitiva a la hora de gestionar la Ayuda Oficial para el Desarrollo (AOD) la AECID utiliza diferentes vías, concretamente:

- Programas y proyectos de cooperación, asistencia técnica a instituciones de países socios, ayuda presupuestaria, microcréditos, becas y lectorados.
- Contribuciones a fondos multilaterales y a programas de Organismos internacionales para el desarrollo.
- Acción humanitaria.
- Ayudas publicas a ONGDs y a otros agentes de la cooperación para el desarrollo.

Las subvenciones y ayudas en el ámbito de cooperación internacional utilizadas

por la AECID para la financiación de sus compromisos se encuadran en tres categorías:

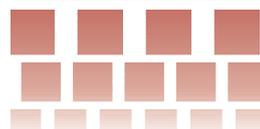
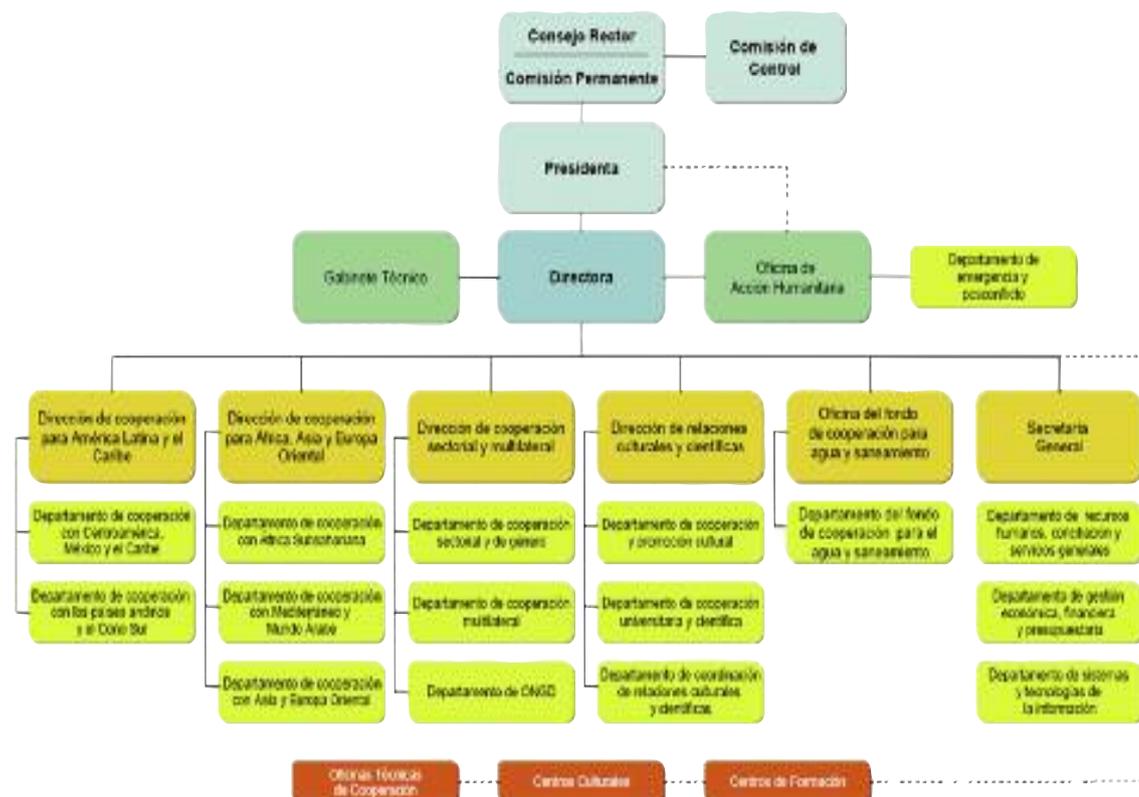
- Las concedidas unilateralmente en desarrollo de la política exterior del Gobierno y que no están sometidas a los principios de publicidad y concurrencia.
- Las de concesión directa para intervenciones de carácter urgente e inmediato en el campo de acción humanitaria (artículo 22.2.c) de la Ley General de Subvenciones).
- Las sometidas a los principios de publicidad y concurrencia, que asimismo revisten tres categorías: subvenciones a ONGDs, para la financiación de convenios con una duración de más de un año (normalmente cuatro) o de proyectos anuales, las ayudas de Convocatoria Abierta y Permanente (CAP) y las Becas.

### III.2 Estructura orgánica

El capítulo IV de su Estatuto, establece la organización de la AECID, cuyo Organigrama se configura a través de tres tipos de Organos y de una estructura administrativa básica.

#### Organigrama de la AECID

(Real decreto 1403/2007, de 26 de octubre de 2007)





- *Órganos de gobierno:* El Presidente, cuyo titular es la Secretaría de Estado de Cooperación Internacional y El Consejo Rector.
- *Órganos Ejecutivos:* El Director, responsable de la dirección y gestión ordinaria de la Agencia.
- *Otros Órganos:* La Comisión de Control y El Consejo Asesor.

Bajo la dependencia jerárquica del Director de la Agencia, se establece la siguiente estructura en la sede central:

- La Dirección de cooperación con América Latina y el Caribe.
- La Dirección de cooperación con África, Asia y Europa Oriental.
- La Dirección de cooperación sectorial y multilateral.
- La Dirección de relaciones culturales y científicas.
- La Oficina del fondo de cooperación para agua y saneamiento.
- La Secretaría General.
- La Oficina de Acción Humanitaria.
- El Gabinete Técnico.

El Real decreto 822/2008, de 16 de mayo, crea la Oficina del Fondo de Cooperación para Agua y Saneamiento, encuadrada en la AECID, y a la que corresponde la administración del Fondo de Cooperación para el Agua y Saneamiento, creado por la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2008, dirigido a financiar actuaciones dentro de la política de cooperación para el desarrollo tendientes a permitir el acceso de los ciudadanos al agua y al saneamiento.

La estructura exterior, integrada por las Oficinas Técnicas de Cooperación, los Centros de Formación y los Centros Culturales, están adscritas orgánicamente a las embajadas bajo la dependencia funcional del director de la AECID. Así mismo, están adscritas a la Dirección de la Agencia, la Intervención Delegada y la Asesoría Jurídica, sin perjuicio de la dependencia funcional y orgánica,

La Intervención Delegada se está adaptando a la nueva situación y al cambio que supone la nueva forma de ejercer el control interno, si bien, para que éste sea efectivo, es fundamental que se llegue a una verdadera gestión por objetivos y que se desarrolle el régimen de responsabilidades

de ambas unidades, a sus respectivos Centros Directivos.

La transformación del Organismo autónomo AECI en Agencia estatal AECID, ha supuesto un incremento del 92% en el número de efectivos que desarrollan funciones de personal directivo, niveles 30, al pasar de 13 a 25, y un incremento del 85% en las retribuciones que les corresponden en cómputo anual, respecto al año 2007. Este incremento también se ha producido en el resto de personal y en el total de los gastos de personal, con una variación interanual, del 2007 al 2008, del 51%.

### III.3 Régimen de funcionamiento

Con el nuevo marco normativo, se dota a la AECID de un mayor nivel de auto-



nomía y de flexibilidad en la gestión, a la vez que se refuerzan los mecanismos de control de eficacia y responsabilización por resultados. Todo ello enmarcado en una nueva cultura de gestión transparente por objetivos.

En este sentido, la actuación de la AECID debe producirse con arreglo a un Plan de acción anual bajo la vigencia y con arreglo a un Contrato de gestión plurianual, como instrumento regulador de su actividad, que recoge los compromisos que asume en cuanto a los objetivos a perseguir, los medios que precisa, los efectos asociados al grado del cumplimiento de los objetivos establecidos y los mecanismos que permiten la exigencia de responsabilidades en caso de incumplimiento.

El primer Contrato de gestión de la AECID se aprobó por la Orden PRE/1914/2009, de 13 de julio, habiéndose regido hasta ese momento, tal como se establece en el artículo 3.4 de la Ley de Agencias Estatales, por el Plan Inicial de Actuaciones que figuraba en la memoria del Real Decreto de su creación, lo que ha comportado que un plan cuya función básica era arrancar la nueva AECID, haya constituido un pilar fundamental en el inicio de su actividad. La vigencia de este primer Contrato de gestión se hace por un año, por un lado para adaptarlo al ciclo de planificación de la cooperación internacional para el desarrollo española (Plan Director 2005-2008), y por otro para completar y consolidar la conversión de Organismo autónomo en Agencia estatal. Dado el retraso en su aprobación, esta se produce cuando esta vigente el Plan Director 2009-2012 y la conversión está ya prácticamente consolidada. Actualmente se está elaborando el segundo.

Los recursos económicos con los que cuenta la AECID para financiar sus actividades proceden, casi en su totalidad (99%), de las transferencias consignadas en los Presupuestos Generales del Estado.

Como Agencia estatal, el presupuesto de la AECID tiene carácter limitativo en su importe global y excepto los gastos de personal, que son limitativos y vinculantes, la distribución económica de los créditos en categorías es estimativa y no vinculante. En este sentido las variaciones presupuestarias las autoriza el Director, excepto las que afectan a la cuantía global y a las de gastos de personal, que corresponden al Ministro de Economía y Hacienda, a propuesta del Consejo Rector.

Su régimen de contratación es el establecido en la legislación aplicable a los contratos celebrados por el Sector Público, y en cuanto a su contabilidad está sujeta al Plan General de Contabilidad Pública y a la normativa contable recogida en la Ley General Presupuestaria.

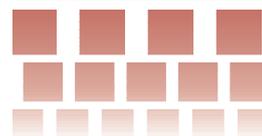
### III.4 La Intervención Delegada

La transformación de Organismo autónomo en Agencia estatal ha supuesto un cambio fundamental en el régimen de control interno ejercido por esta Intervención, tanto en cuanto a sus funciones como en la realización de las mismas.

Con la nueva forma organizativa que supone la creación de las Agencias estatales se pretende dotarlas de un mayor nivel de autonomía y de flexibilidad en su gestión, acompañado, como no podía ser menos, de un refuerzo de los mecanismos de control y de la responsabilización por resultados. Esta mayor autonomía y flexibilidad trae como consecuencia que, el control interno de la gestión económico-financiera se realice bajo las modalidades de control financiero permanente y de auditoría pública.

En este sentido, desde enero de 2008, la AECID no está sometida a la función interventora y por tanto a la fiscalización previa, estando sometida a un control posterior a través del control financiero permanente y la auditoría de sus cuentas anuales.

En un principio, se puede pensar que la carga de trabajo de esta Intervención ha disminuido al no tener que fiscalizar todos los expedientes, pero nada más lejos de la realidad. El hecho de no efectuar la fiscalización previa ha supuesto que el desarrollo del control financiero sea más dificultoso. En primer lugar, el no tener un conocimiento previo de los expedientes obliga a la revisión de extremos que con la fiscalización previa ya estaban comprobados, y lo que es más importante, la pérdida del acceso a la información directa a través de nuestros registros, información que actualmente la Agencia debe facilitarnos con la consiguiente dificultad para obtenerla y la carga de trabajo añadida para verificar su integridad y veracidad, así como el retraso en obtenerla. Por otra parte, las actuaciones en el control





*Sede de la AECID en Uruguay.*

financiero se han ampliado, pudiendo abarcar más áreas y aspectos de la gestión, lo que también supone mayor carga de trabajo, máxime cuando las actividades desarrolladas por la AECID, en estos dos últimos años se han incrementado, en volumen y en los sectores y países de actuación.

Como se viene diciendo, en los últimos años el crecimiento de la AECID ha sido progresivo, sus presupuestos son cada año mayores, sus compromisos, como gestora y ejecutora de la política española de cooperación internacional al desarrollo, se han incrementado y en consecuencia la estructura para llevar a cabo su cometido. Todo ello conlleva un mayor campo de actuación en el control financiero permanente, asi-

mismo y para que la presencia de la Intervención Delegada ante los gestores no disminuya, no hay que olvidar que hasta 2008 se fiscalizaban todos los expedientes, en estos dos últimos años se han incrementado el número de informes de control financiero emitidos.

Otra de las actuaciones de la Intervención Delegada, y más concretamente de la Interventora Delegada, es su asistencia, con voz pero sin voto, en las reuniones del Comité de Control, lo que implica que su opinión sobre la gestión llevada a cabo pueda trasladarse al Consejo Rector, máximo órgano de la Agencia en la toma de decisiones.

#### IV. CONCLUSION FINAL

A lo largo de este artículo he pretendido mostrar el ayer y el hoy de la política española de cooperación internacional para el desarrollo y más concretamente de la Institución encargada de ejecutarla y los cambios que han supuesto para el ejercicio del control interno encomendado a la Intervención Delegada de la AECID.

A fecha de hoy todavía se está en proceso de cambio y puesta en funcionamiento de la nueva Agencia, queda mucho por hacer, los cambios pueden ser difíciles cuando se ha estado trabajando durante años de una forma determinada, y los nuevos retos y formas de actuación cuesta implantarlos.

La Intervención Delegada se está adaptando a la nueva situación y al cambio que supone la nueva forma de ejercer el control interno, si bien para que éste sea efectivo es fundamental que se llegue a una verdadera gestión por objetivos y el necesario desarrollo del régimen de responsabilidades, aspectos que hoy por hoy no están operativos. ■



# Portal de la Administración Presupuestaria: nueva configuración

En este número de la revista, vamos a analizar las principales novedades del Portal, el cual ha sufrido varios cambios desde la última edición de esta revista. Dado que el mundo de internet es cambiante, va mejorando continuamente, e intenta facilitar la accesibilidad de los usuarios a sus contenidos y servicios, ha llevado a los Servicios de Informática Presupuestaria de la Intervención General a reorganizar la estructura del portal existente, introduciéndose modificaciones en el Portal de la Administración Presupuestaria (PAP).

Este nuevo diseño da más facilidades al usuario a la hora de encontrar la información solicitada, pues claramente se diferencian los servicios en tres canales: la Secretaría General de Presupuestos y Gastos, la Intervención General de la Administración del Estado y aquellos servicios ofrecidos a través de la Oficina Virtual; dejando la parte derecha del menú para la inclusión de anuncios o temas concretos de importancia para el usuario en un momento determinado, como son en este momento: la campaña de Renta 2009, la celebración de seminarios, las medidas de impulso a la recuperación económica y el empleo, etc.

Cabe destacar el proceso de migración a SharePoint 2007 de todos los portales que conforman la Administración Presupuestaria. Además, los distintos portales cuentan con su propio espacio de campañas institucionales en sus respectivas páginas de inicio, así como su propio espacio para las novedades destacables en cada ámbito.

En cuanto el contenido de los canales mencionados, se pueden encontrar:

- Los relativos a las competencias de la Secretaría General de Presupuestos y Gastos: Presupuestos Generales del Estado, Fondos Comunitarios, Pensiones de Clases Pasivas y Costes de Personal. Se recogen además los

aspectos de organización y generales relativos a los órganos de la Secretaría General.

- Servicios y contenidos agrupados en la oficina virtual. Desde este canal se puede solicitar el acceso a los sistemas de información, descargarse programas de la IGAE, consultar los procedimientos administrativos del Ministerio de Economía y Hacienda e incluso, proceder a la verificación de documentos electrónicos de la Administración Presupuestaria, entre otros.
- Los correspondientes a las competencias de la Intervención General de la Administración del Estado: Ejecución del Presupuesto y Contabilidad Pública, Cuentas Económicas del Sector Público y Control del Gasto Público. Además de los contenidos sobre organización y aspectos generales, publicaciones, normativa y estadísticas e informes, se puede acceder al Inventario de Entes del Sector Público Estatal (IN-VESPE) y al Foro Iberoamericano de Contabilidad Pública.

Por otro lado, siguiendo instrucciones del Ministerio de la Presidencia se ha incluido en la cabecera de todas las páginas del Portal de la Administración Presupuestaria la imagen de la Presidencia Española de la UE.

Además de lo anterior, otra novedad importante ha sido la implantación de dos **sedes electrónicas** dentro del ámbito del PAP. La Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, creó el concepto de sede electrónica, definida como “aquella dirección electrónica disponible para los ciudadanos a través de redes de telecomunicaciones cuya titularidad, gestión y administración corresponde a una Administración Pública, órgano o entidad administrativa en el ejercicio de sus competencias”. Por otra parte, el Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 11/2007, de 22 de junio, además de regular esta figura, de-

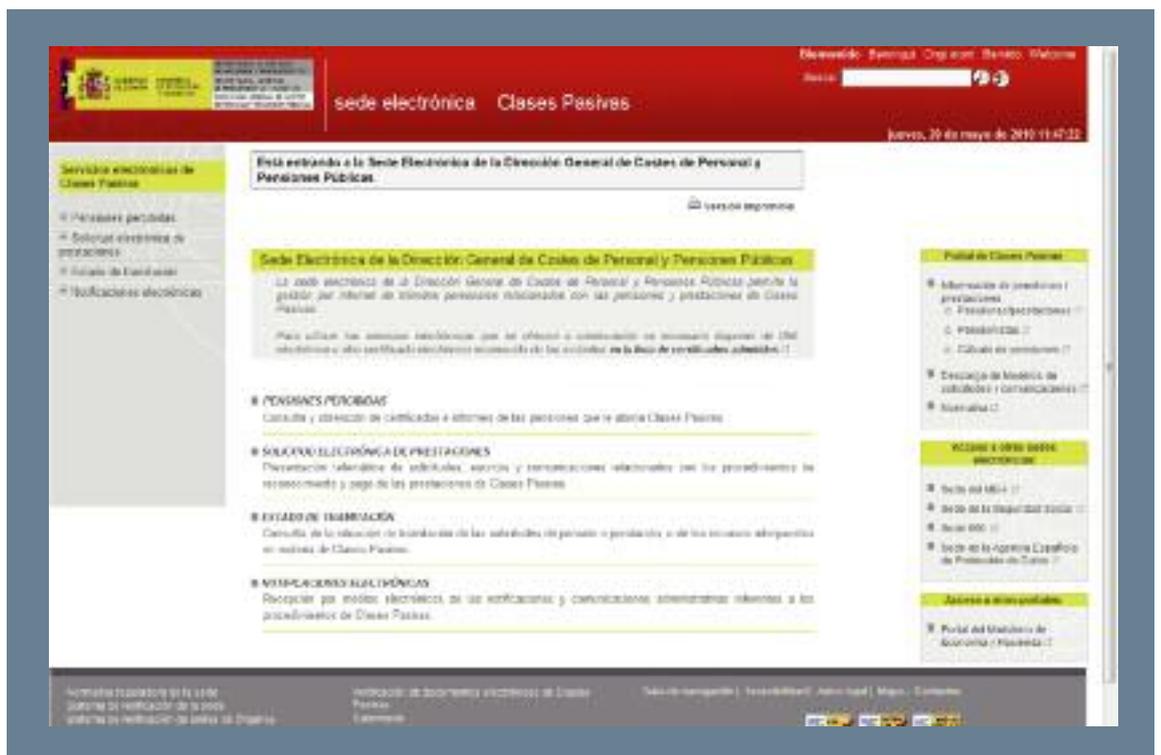




termina específicamente que las sedes electrónicas se crearán mediante Orden del Ministro correspondiente o Resolución del titular del Organismo Público, que deberá publicarse en el Boletín Oficial del Estado. Así, mediante la Orden EHA/3408/2009, de 17 de diciembre, se crean sedes electrónicas en el Ministerio de Economía y Hacienda, correspondiendo al ámbito de la Administración Presupuestaria la Sede Electrónica de la Dirección General de

Costes de Personal y Pensiones Públicas y la Sede Electrónica de la Dirección General de Fondos Comunitarios.

En próximos números de la revista seguiremos comentando las posibles mejoras o nuevos cambios en el diseño del Portal, así como aquellos contenidos del mismo que no han sido objeto de estudio en números anteriores.



## **2010 EUROPEAN COURT OF AUDITORS AWARD FOR RESEARCH INTO PUBLIC SECTOR AUDITING**

**JESÚS LÁZARO CUENCA**

The European Court of Auditors (ECA) has decided to establish the "European Court of Auditors Award for research into public sector auditing" for academic research linked to public audit and to the ECA's mission and values in order to provide an incentive and recognition for research on public audit related issues. The winner(s) will receive from the ECA a medal, an award certificate and a prize of 5.000,00 euros.

### **Objectives**

The award is addressed to European academics for their theses in the fields of theoretical and/or empirical studies related to public sector auditing, in particular within a European Union context. This covers, for example: audit methods and audit standards; financial, compliance and performance audit; audit of specific areas of the EU finances; quality control; reporting; organizational and management aspects; internal audit and control or audit ethics.

### **Eligibility**

The award is open to all postgraduates from universities of the European Union who have written a Master's thesis or a PhD thesis that has not yet been submitted for other awards and does not date back to before 1<sup>st</sup> January 2008.

### **Selection Committee**

The Selection panel for the "European Court of Auditors' Award for research on public sector auditing – Jesús Lázaro Cuenca" will be composed of three experts from public audit organisations, current or former members of the European Court of Auditors or university professors from EU Member States.

### **Application procedures and deadline for 2010**

1 October 2010

E-mail or postal applications to be sent or postmarked 1 October 2010 at the latest:

EUROPEAN COURT OF AUDITORS  
Secretariat of the European Court of Auditors Awards  
Library  
12 rue Alcide De Gasperi  
1615 Luxembourg  
LUXEMBOURG  
[ECA.AWARD-LAZARO.CUENCA@eca.europa.eu](mailto:ECA.AWARD-LAZARO.CUENCA@eca.europa.eu))