

XVII JORNADAS  
DE PRESUPUESTACIÓN,  
CONTABILIDAD  
Y CONTROL PÚBLICO

La información  
económica-financiera  
de las Administraciones  
Públicas: la importancia  
de los Sistemas de Control y  
de las Reformas Contables

Conferencias Mesas de Trabajo  
Mayo 2009



e-publicaciones

XVII JORNADAS DE PRESUPUESTACIÓN,  
CONTABILIDAD Y CONTROL PÚBLICO

Conferencias Mesas de Trabajo. Mayo 2009



GOBIERNO  
DE ESPAÑA

MINISTERIO  
DE ECONOMÍA  
Y HACIENDA

IGAE

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA  
ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO



GOBIERNO  
DE ESPAÑA

MINISTERIO  
DE ECONOMÍA  
Y HACIENDA

IGAE

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA  
ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO

Créditos

XVII JORNADAS  
DE PRESUPUESTACIÓN,  
CONTABILIDAD  
Y CONTROL PÚBLICO

La información  
económico-financiera  
de las Administraciones  
Públicas: la importancia  
de los Sistemas de Control y  
de las Reformas Contables

---

Conferencias Mesas de Trabajo  
Mayo 2009





## Índice



CONFERENCIAS.....	9
<i>Presentación</i>	
<i>D. José Alberto Pérez Pérez</i>	
<i>Interventor General de la Administración del Estado .....</i>	11
 <i>Resultados de la aplicación de la Ley General de Estabilidad</i>	
<i>Presupuestaria y perspectivas de futuro</i>	
<i>D. Luís Espadas Moncalvillo</i>	
<i>Secretario General de Presupuestos y Gastos.....</i>	21
 <i>La Contabilidad Nacional y la dimensión de la actividad económica de</i>	
<i>las Administraciones Públicas</i>	
<i>D. Alfredo Cristóbal Cristóbal</i>	
<i>Subdirector General de Cuentas Nacionales del Instituto Nacional de</i>	
<i>Estadística.....</i>	45
 <i>La armonización internacional en la Contabilidad: El Plan General de</i>	
<i>Contabilidad.</i>	
<i>D. José Ramón González García</i>	
<i>Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.....</i>	57
 <i>Necesidad de convergencia con las Normas Internacionales de</i>	
<i>Contabilidad para el Sector Público.</i>	
<i>D. Manuel Núñez Pérez</i>	
<i>Presidente del Tribunal de Cuentas de España .....</i>	75
 <i>Aplicabilidad al Sector Público de las Normas Internacionales de</i>	
<i>Auditoría.</i>	
<i>D. Eduardo Ruiz García</i>	
<i>Secretario General del Tribunal de Cuentas Europeo.....</i>	95

MESAS DE TRABAJO .....	117
<b>El nuevo Plan General de Contabilidad Pública .....</b>	<b>119</b>
<i>Moderador:</i>	
<i>D. Antonio Zúñiga Pérez del Molino</i>	
<i>Interventor General de la Defensa .....</i>	121
<i>D. Víctor Nicolás Bravo</i>	
<i>Subdirector General de Planificación y Dirección de la Contabilidad. IGAE .</i>	123
<i>D. José María Portabella i D'Alos</i>	
<i>Interventor General de la Generalitat de Catalunya .....</i>	139
<i>D.ª Beatriz M. Vigo Martín</i>	
<i>Interventora General del Ayuntamiento de Madrid .....</i>	147
<i>D. Vicente Pina Martínez</i>	
<i>Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Zaragoza .....</i>	167
<b>Evaluación de riesgos en la planificación de auditorías: Su aplicación en el Sector Público .....</b>	<b>189</b>
<i>Moderadora:</i>	
<i>D.ª M.ª Victoria Viguera García</i>	
<i>Interventora General de la Seguridad Social .....</i>	191
<i>D. José Luis de los Santos Tejero</i>	
<i>Miembro del Instituto de Auditores Internos (IIA) y Director de Auditoría Interna del BBVA .....</i>	195
<i>D.ª Alicia Díaz Zurro</i>	
<i>Interventora Delegada en el Consejo de Seguridad Nuclear. IGAE.....</i>	219
<i>D.ª Leticia Iglesias Herráiz</i>	
<i>Directora General del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España .....</i>	229
<i>D. Lluís Armet i Coma</i>	
<i>Presidente de la Sección de Fiscalización del Tribunal de Cuentas de España .....</i>	247

**Las Estrategias de Auditoría de Fondos Comunitarios en el nuevo marco para el período 2007/2013 ..... 253**

*Moderador:*

*D. José María Leite Martins*  
*Inspector General de Finanzas de Portugal ..... 255*

*D. Adérito Miranda Pinto*  
*Jefe de Unidad de la Dirección de Auditoría de la DG Regio de la Comisión Europea ..... 257*

*D. José Antonio Viegas Ribeiro*  
*Subdirector de Control de la IG de Portugal ..... 275*

*D. Manuel Gómez Martínez*  
*Interventor General de la Junta de Andalucía ..... 289*

*D. Miguel Miaja Fol*  
*Director de la Oficina Nacional de Auditoría. IGAE..... 297*

**La calidad en la información económico-financiera de las AAPP: la transparencia y la evaluación de las Políticas Públicas de Gasto ..... 309**

*Moderadora:*

*D.ª M.ª Elvira Rodríguez Herrero*  
*Presidenta de la Asamblea de la Comunidad de Madrid..... 311*

*D. José Luís Malo de Molina Martín Montalvo*  
*Director General del Servicio de Estudios del Banco de España ..... 313*

*D.ª Rosario Martínez Manzanedo*  
*Subdirectora General de Análisis y Cuentas Económicas del Sector Público. IGAE ..... 323*

*D. José María Labeaga Azcona*  
*Director del Instituto de Estudios Fiscales ..... 331*

*D. Fernando Rojas Urtasun*  
*Director General de Presupuestos. MEH..... 343*



## Conferencias



## **Presentación**

*D. José Alberto Pérez Pérez*

*Interventor General de la Administración del Estado*

**B**ienvenidos a la celebración de las Decimoséptimas Jornadas de Presupuestación, Contabilidad y Control Público, que en esta ocasión tienen por título “La Información Económico-Financiera de las Administraciones Públicas: la importancia de los Sistemas de Control y de las Reformas Contables”.

Para mí es una gran satisfacción tener la oportunidad de que, entre todos, podamos compartir opiniones y analizar en profundidad aspectos que forman parte de nuestro trabajo. También quiero agradecer a todos los ponentes y participantes en las mesas de trabajo que van a compartir sus opiniones y experiencias con nosotros y, por supuesto, a todos ustedes por su presencia y por la amabilidad que han tenido en aceptar la invitación de la IGAE a la celebración de estas Jornadas.

El propósito principal de estas Jornadas es no sólo que los que desarrollamos nuestro trabajo en la Intervención General podamos debatir y opinar sobre las cuestiones que afectan a nuestro trabajo, sino también contrastar la opinión con otros profesionales que trabajan en ámbitos competenciales distintos al nuestro, los planteamientos propios.

Y hay un tercer elemento que también es importante desde nuestra perspectiva y que forma parte también de los objetivos que perseguimos en estas Jornadas y es que intentamos, a través de ellas, configurar una vía de comunicación y proyección de las actividades y funciones que realiza la IGAE, pues en última instancia, nuestras actividades forman parte de las actividades que realiza el Sector Público y en cierta medida, coadyuvan al desarrollo de la política económica y presupuestaria del gobierno.

Entrando en el contenido concreto de estas Jornadas, les diría que la elección del Título de las mismas responde a una preocupación de intentar conocer, en grado máximo, cuáles son las características que debe reunir la información económico-financiera pública para ofrecer a los ciudadanos una información rigurosa, comparable

y de calidad. Esto último es en todo punto fundamental, porque en la medida en que los ciudadanos puedan disponer de una información económica pública rigurosa, pero al mismo tiempo sencilla para que la puedan entender sin mayores dificultades, podrán tener más elementos de juicio para valorar las políticas públicas que se les están aplicando, van a poder tener más elementos de juicio y una opinión mejor formada sobre si les gusta o no les gusta las política públicas que se les están aplicando y si deciden apoyarlas o no, y esto, en última instancia, no es si no un reforzamiento del control democrático que sobre la Administración tienen derecho a ejercer los ciudadanos.

En este sentido, lo cierto es que en la última década se han ido aprobando, en diversos países, distintas normas, Leyes de responsabilidad fiscal que, por una parte, han servido para mejorar la disciplina fiscal, pero que también presentan entre sus ventajas el incorporar nuevos instrumentos para mejorar la calidad de la información que se suministra sobre la gestión de las finanzas públicas.

En el ámbito nacional, el ejemplo lo tenemos con la Ley General de Estabilidad Presupuestaria aprobada a finales de 2007, donde, por un lado, se ahonda en una mayor transparencia y calidad en la información económico-financiera del Sector Público y, por otro, lógicamente se contienen unas reglas de disciplina presupuestaria con intención de facilitar la estabilidad de las finanzas públicas.

Esta cuestión que les acabo de comentar forma parte de un primer bloque de conferencias que empezarán con el análisis que efectuará el Secretario General de Presupuestos y Gastos, sobre los resultados de aplicación de esta Ley y sus perspectivas de futuro dentro del marco del Pacto de Estabilidad y Crecimiento. Posteriormente, el Subdirector General de Cuentas Nacionales del Instituto Nacional de Estadística expondrá el papel que desempeñan las cuentas de las Administraciones Públicas en el marco de la Contabilidad Nacional, con especial referencia al uso de estas cuentas como elemento de gestión de la política económica de la Unión Europea (UE).

Este análisis se completará con la Mesa de trabajo de mañana que, moderada por la Presidenta de la Asamblea de la Comunidad de Madrid, y compuesta por el Director General de Presupuestos, el Director del Instituto de Estudios Fiscales, el Director General del Servicio de Estudios del Banco de España y la Subdirectora General de Análisis y Cuentas Económicas del Sector Público de la IGAE, analizarán la importancia de la calidad de la información disponible para la presupuestación, la metodología para la elaboración de las cuentas públicas en términos de Contabilidad

Nacional y la virtualidad de la información económico-financiera de las Administraciones Públicas para la evaluación de las políticas de gasto.

Las valoraciones que surjan en el debate que se desarrolle en este primer bloque de conferencias y en esta Mesa, van a tener una especial consideración porque la IGAE está absolutamente comprometida con seguir avanzando en la calidad y transparencia de la información que suministramos. Somos plenamente conscientes que desde la IGAE emana una parte muy significativa de la información económico-financiera del Sector Público y, por tanto, es evidente que la IGAE desempeña un papel fundamental en el propósito de avanzar por el camino de una mayor transparencia y prueba de ello, son los múltiples compromisos que adquirimos en el año 2005, en el seno de los Acuerdos de la Comisión Delegada del Gobierno de Asuntos Económicos relativos a la transparencia en la información económica y estadística del Gobierno. Con la perspectiva que da el tiempo, me van a permitir que les diga que basta con echar un vistazo a la página web de la IGAE para comprobar el significativo número de nuevos documentos que se están publicando desde el año 2005, todos ellos con un calendario previamente determinado y por supuesto disponibles en INTERNET.

Este es el caso, por ejemplo, del *Estado de compromisos con cargo a ejercicios futuros*, o el documento sobre el *Estado de ejecución de inversiones*, o las *Cuentas trimestrales no financieras de las Administraciones Públicas*, donde se ofrece una información acerca de la evolución trimestral del déficit para el conjunto de las Administraciones Públicas que permite un seguimiento más puntual del mismo, pues con anterioridad, la información se publicaba una vez año. Finalmente, por citarles alguno de los más recientes, desde junio de 2007 se encuentra disponible en Internet el *Inventario de Entes del Sector Público (INVESPE)*, donde se ofrece, para cada uno de los Entes, sus datos generales así como las magnitudes económico-financieras más significativas.

En definitiva, si bien hemos cumplido prácticamente la totalidad de los compromisos que asumimos en el año 2005 en el Acuerdo de la CDGAE, no por ello nos damos del todo por satisfechos y seguimos trabajando para seguir intentando mejorar la transparencia de nuestra información económico-financiera que suministramos a los ciudadanos y, por supuesto, seguiremos publicando nuevos documentos, alguno de los cuales seguro que surgirá de las ideas que se manifiesten a lo largo de estas Jornadas.

El segundo bloque de conferencias y mesas de trabajo se referirá a la importancia de los procedimientos de control como base de la calidad de la Información

Económico-Financiera de las Administraciones Públicas. Este tema será analizado en estas Jornadas desde distintos planos y en uno de ellos, me gustaría detenerme brevemente porque son varias las novedades que estamos introduciendo en nuestros sistemas de control y es bueno que se conozcan porque, como les decía, uno de los objetivos de estas Jornadas es proyectar de cara al exterior el trabajo de la IGAE.

La actividad de control, actividad clave en el desarrollo de las funciones de la Intervención General, no puede ser ajena a los cambios que se producen en la actividad que se controla. En realidad, debe estar a la vanguardia de los cambios y de las necesidades de los órganos que se controlan. En este sentido, los objetivos y la tendencia por la que debe evolucionar el control interno del Sector Público Estatal debe ser similar a los objetivos y la tendencia por la que discurre la realidad sobre la que recae que no es otra que la actividad económica-financiera.

En este ámbito tenemos recientes ejemplos de cómo nuestros sistemas de control se están permanentemente adaptando a la realidad sobre la que recaen. La Ley General de Estabilidad Presupuestaria plantea como principal objetivo conseguir unas finanzas públicas saneadas, con el consiguiente control y restricción del gasto público que ello conlleva, pero al mismo tiempo exige que esto se compatibilice con aquellos gastos necesarios para mejorar el crecimiento, la competitividad, la productividad, es decir con gastos de inversión. Esto está en absoluta y perfecta sintonía con lo que se hace en el ámbito de la Unión Europea donde deben compaginarse las exigencias de conseguir unas finanzas públicas saneadas derivadas del Pacto de Estabilidad y Crecimiento con las exigencias derivadas de la Estrategia de Lisboa donde se apuesta por políticas orientadas a aumentar el potencial de crecimiento y creación de empleo a través de políticas que primen la inversión.

Estas razones han determinado que el Sector Público, en prácticamente todos los países de nuestro entorno y también en España acuda de forma cada vez más frecuente a las fórmulas de financiación privada de las obras públicas, lo que la nueva Ley de Contratos del Sector Público llama fórmulas de colaboración público-privada, que tienen una idea doble: por un lado, facilitar el aprovechamiento de la eficacia, de la eficiencia característicos de las empresas privadas pero, por otro lado no nos engañemos, también la convicción de que utilizando estas figuras se alivian en cierta medida las restricciones presupuestarias.

A este respecto, creo que es preciso tener en cuenta que la prestación de un servicio público, cualquiera que sea la fórmula de financiación que se utilice, aunque éste se realice mediante la utilización de financiación privada debe considerar factores

que van más allá de la maximización del beneficio económico y de la minimización de los riesgos, puesto que existen otros factores que no deben descuidarse como son la calidad, la transparencia, los derechos constitucionales de los ciudadanos y sobre todo, el cumplimiento de los principios legales que rigen la actuación de los poderes públicos, ya que cualquiera que sea la forma de financiación y provisión de un servicio público, la Administración es la última responsable ante los ciudadanos de los servicios públicos que presta y, por tanto, no pueden olvidarse estos aspectos y, en particular, el escrupuloso respeto a los principios legales que deben estar presentes en la actuación pública.

Por ello, resulta fundamental ejercer un control sobre las políticas públicas gestionadas mediante los mecanismos propios de la financiación privada y este control tiene que adaptarse a esa nueva realidad, que es distinta de las obras públicas financiadas por los modelos tradicionales. Por ello, estamos adaptando nuestros sistemas de control para que cuando se apliquen sobre estas nuevas figuras contractuales podamos controlar aspectos tales como que la distribución de riesgos entre la Administración Pública y la empresa privada está debidamente equilibrada, que se efectúa una correcta imputación presupuestaria o que se recoge adecuadamente el impacto temporal de la financiación de las obras en el déficit y la deuda pública, y esto, entre otras razones, para seguir reforzando la transparencia, de forma que los ciudadanos perceptores de esas inversiones conozcan que, aunque algunas de esas inversiones puedan no afectar al déficit público, no obstante, también comporta un coste que van a tener que pagar con sus impuestos al igual que cualquier obra pública.

Otro ejemplo reciente de cómo nuestros sistemas de control se están permanentemente adaptando a la realidad sobre la que recaen es el caso del control que vamos a efectuar y estamos efectuando sobre las medidas que está tomando el Gobierno para hacer frente a la actual situación de crisis económica que estamos viviendo. Todas las medidas adoptadas por el gobierno que tengan incidencia económico-financiera están sujetas al control de la IGAE, sin embargo, algunas de ellas, por sus características especiales, requieren que no apliquemos los mecanismos de control que habitualmente empleamos sino que los adaptemos, porque el control no debe ser inmutable sino que debe adaptarse cuando la realidad controlada tiene características especiales.

Este es el caso, por ejemplo, de la creación de un Fondo de Adquisición de Activos Financieros, con una aportación inicial de 30.000 millones de euros, ampliables a 50.000 euros; la creación de un Fondo Estatal para la inversión local dotado con

8.000 millones de euros; o la concesión de avales públicos por parte del Estado a las operaciones de financiación nuevas que realicen las entidades de crédito por un importe de hasta 100.000 millones de euros.

En el caso del Fondo de Adquisición de Activos Financieros y del Fondo Estatal de inversión local se trata, en ambos supuestos, de Fondos carentes de personalidad jurídica, de manera que, de acuerdo con nuestra normativa, el control que efectuamos con carácter general en este tipo de Fondos se efectúa a través de la auditoría de cuentas. Pero es evidente que la magnitud económica de estos Fondos creados para hacer frente a la actual situación así como las especialidades de los mismos, exigía hacer un control más exhaustivo que el que se realiza ante otros Fondos sin personalidad jurídica ya existentes y de menores dimensiones económicas. Por ello, para estos dos Fondos, además de una auditoría de cuentas, haremos una auditoría operativa para detectar las posibles deficiencias de gestión de los mismos y proponer las correspondientes medidas correctoras. Además, en el caso del Fondo de inversión local haremos un control directo sobre los perceptores del mismo que son los Ayuntamientos, exigiendo el correspondiente reintegro, porque así se habilita en el Decreto-Ley que lo regula, en los supuestos en los que las cantidades se hayan utilizado indebidamente.

También, en el caso de avales concedidos por el Estado a las Entidades Financieras, hemos modificado nuestro sistema de control que, en este caso, lo ejercemos a través de la función interventora. Es cierto que en los avales otorgados por el Estado no existe, a priori, una obligación económica para el Estado, sino que ésta sólo surge si tiene lugar la contingencia, es decir, si se tiene que ejecutar el aval. Como bien saben ustedes, la función interventora opera cuando existe una obligación económica para el Estado, pero en este caso, y dada la extraordinaria magnitud económica de estos avales y ante la existencia de una potencial obligación económica en un futuro, estamos ejerciendo la fiscalización previa de los avales y, además, la estamos ejerciendo en dos momentos diferentes, en el momento inmediatamente anterior al acto de concesión del aval y con carácter previo a la ejecución del aval si es que ésta se produce.

Es evidente que el control es una actividad básica en un Estado democrático, pero en estos casos creo que debe otorgarse un valor adicional pues la finalidad de estas actuaciones especiales de control es asegurar que se cumplen los objetivos para los que fueron creados los instrumentos que conforman el Plan-E y éste es un aspecto esencial, no sólo para que las medidas adoptadas por el Gobierno tengan el impacto que se desea en la situación económica, sino también para poder satisfacer

las demandas de los ciudadanos de transparencia en el funcionamiento de estos instrumentos en particular y de las instituciones en general.

Un último ejemplo al que me voy a referir de modificación que hemos tenido que introducir en nuestros sistemas de control se refiere al establecimiento de un modelo de auditoría única que obligatoriamente deben poner en marcha los Estados Miembros a la hora de efectuar el control de los fondos comunitarios para el marco 2007-2013.

Para hacer efectiva esta exigencia, hemos tenido que revisar el actual modelo de coordinación y colaboración entre la IGAE y las Intervenciones Generales de las Comunidades Autónomas, diseñando un nuevo marco donde, por una parte, se es absolutamente respetuoso con las competencias de las Comunidades Autónomas de los órganos de control, pero por supuesto, también se cumplen con las exigencias de los ordenamientos comunitarios.

En este sentido, después de diversas reuniones con las CCAA hemos llegado a un Acuerdo con las líneas básicas de lo que será el modelo de Auditoría Única y que en, sus aspectos generales, consiste en la creación de una Comisión General de Coordinación en materia de control de fondos comunitarios, presidida por la IGAE e integrada por representantes de todas las Intervenciones Generales de Comunidades Autónomas cuya función primordial ha sido establecer un marco conceptual único para todos los órganos de control del sistema, así como de unas normas metodológicas comunes para la realización de los controles.

De esta forma, cuando tengamos que hacer el control de fondos comunitarios recibidos en España cuya gestión corresponde tanto al Estado como a las Comunidades Autónomas, cada órgano de control hará sus propias auditorías y corresponderá a la IGAE, que actúa como Autoridad de Auditoría, supervisar los trabajos de los demás órganos de control en el sentido de determinar si los trabajos realizados por los diferentes órganos de control que integran el Sistema se han ajustado a las normas y procedimientos aprobados entre todos en esa Comisión General de Coordinación que antes les citaba. Una vez realizado esto, la Autoridad de Auditoría se responsabilizará ante la Unión Europea del trabajo realizado por todos los órganos que hayan actuado sobre un mismo programa operativo.

El contenido de las Estrategias de Auditoría de los Fondos Comunitarios será el tema de trabajo de la Mesa que, moderada por el Inspector General de Portugal y con la presencia del Jefe de Unidad de la DG Regio de la Comisión Europea, del Subdirector de Control de Portugal, el Interventor General de Comunidad Autónoma de

Andalucía y el Director de la ONA, va a constituir una oportunidad de profundización en los procesos de cooperación técnica entre los distintos Órganos de control, con responsabilidades distintas en el desarrollo de las auditorías de los Fondos Europeos.

Por último, un aspecto esencial del control es lograr la debida armonización o normalización de las actuaciones, introduciendo normas y métodos de control determinados por instituciones y organizaciones profesionales de carácter Internacional, lo que se conoce con el nombre de “las normas de auditoría generalmente aceptadas” o “normas internacionalmente aceptadas”.

En este marco de normalización, el Secretario General del Tribunal de Cuentas Europeo, en su valoración de la aplicabilidad al Sector Público de las Normas Internacionales de Auditoría presentará la trayectoria seguida para la adaptación de las mismas a la Política de Auditoría del Tribunal.

Aspectos singulares de las Normas Internacionales de Auditoría, como es la Evaluación de riesgos y la Planificación de las Auditorías, serán analizados en una de las Mesas de trabajo de esta tarde, moderada por la Interventora General de la Seguridad Social y en la que participarán el Presidente de la Sección de Fiscalización del Tribunal de Cuentas de España, el Presidente del Instituto de Censores Jurados de Cuentas, el Director de Auditoría Interna del BBVA y la Interventora Delegada del Consejo de Seguridad Nuclear.

Estoy seguro que el debate de esta Mesa será de gran interés al poner de manifiesto las similitudes y las diferencias entre los trabajos de auditoría del ámbito privado y del público y analizar las posibilidades de poder aplicar la metodología de análisis de riesgos desarrollada en la auditoría interna empresarial al control financiero del Sector Público estatal.

Y el último bloque de conferencias se referirá, como no, a la Contabilidad, a la importancia una vez más de la contabilidad en el ámbito de la calidad de la información.

En mi opinión, cuando hablamos de calidad en el ámbito contable es absolutamente imprescindible hablar de normalización de la Contabilidad. La normalización en el ámbito contable solo tiene ventajas, en mi opinión, pocos inconvenientes, yo diría que ninguno. Primero, porque facilita la comparabilidad de la información entre las distintas unidades; en segundo lugar, porque añade objetividad, añade imparcialidad porque elimina, o al menos, reduce sustancialmente la necesidad de que el sujeto contable tenga que interpretar y sobre todo diría yo porque genera transparencia, porque al

estar armonizados los criterios contables utilizados, el usuario de la contabilidad lo tiene más fácil para conocer y para interpretar la información que recibe, de hecho la adaptación a las normas internacionales de información financiera adaptadas por la Unión Europea fue una de las razones principales que dieron lugar a la aprobación del nuevo Plan General de Contabilidad de la Empresa. Sobre este proceso de armonización, sobre el Plan de Contabilidad de la Empresa nos hablará el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas que valorará su importancia, sus novedades, el cambio de filosofía que ha supuesto y todos los aspectos sustantivos del nuevo Plan. Pero claro, si es importante la reforma de la Contabilidad en el ámbito privado no lo es menos en el ámbito público y a este respecto, el Presidente del Tribunal de Cuentas de España valorará la necesidad de la convergencia de los Planes de Contabilidad vigentes con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.

Yo les diría, en este caso, que lo cierto es que en materia de normalización contable los pasos que ha dado la Intervención General en los últimos años han sido notables, en concreto, desde enero de 2006 podemos decir que la Contabilidad Pública en España está totalmente normalizada. Fue en aquella fecha cuando se aprobaron las Instrucciones de Contabilidad para las Corporaciones Locales y, desde esa fecha, todas las Administraciones Públicas tienen las mismas normas, los mismos puntos de referencia contables que, no son otros, que el Plan General de Contabilidad Pública. Pero evidentemente, no nos podemos quedar ahí y tenemos importantes proyectos de cara al futuro entre los que yo destacaría la elaboración de un nuevo Plan General de Contabilidad Pública, plan que estará armonizado con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público y también con el Plan de Contabilidad de la Empresa al que me acabo de referir.

Yo estoy seguro que este nuevo Plan, que estará aprobado a finales de este año o a principios del año siguiente como muy tarde, pues lógicamente en el avance en la calidad y la comparabilidad de la información será notable. También tenemos el propósito de que en breve plazo elaboraremos una Cuenta General del Estado Consolidada y una Cuenta General del Estado Única y por supuesto, en ningún caso nos olvidaremos de seguir potenciando la utilización de los medios informáticos, telemáticos y electrónicos en el ámbito de la Contabilidad Pública. De hecho, desde el año 2006 todas las Entidades del Sector Público Administrativo rinden sus cuentas a la Intervención General por vía telemática y tenemos el compromiso, en este caso es un compromiso por escrito y ante el Parlamento, de que en breve plazo lo mismo ocurrirá con las Entidades del Sector Público Empresarial y Fundacional. Pues bien, el análisis de todo esto, del nuevo Plan de Contabilidad Pública se rea-

lizará en la Mesa de Trabajo moderada por el Interventor General del Ministerio de Defensa y en la que participarán el Subdirector General de Planificación y Dirección de Contabilidad de la Intervención General, el Interventor General de Cataluña, la Interventora General del Ayuntamiento de Madrid, y el Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Zaragoza.

Y nada más, esta es la propuesta, este es el menú que les ofrecemos y que les hemos preparado para estas Jornadas. Les aseguro que nuestro mayor deseo y nuestra mayor ilusión es que resulten de su interés. Espero que las disfruten y, sobre todo, espero que estén muy a gusto con nosotros.

Gracias de nuevo a todos los participantes, gracias a los conferenciantes, a los que participan en las Mesas de Trabajo y, por supuesto, muchas gracias a todos ustedes.

## **Resultados de la aplicación de las Leyes de estabilidad presupuestaria y sus perspectivas de futuro**

*D. Luís Espadas Moncalvillo*

*Secretario General de Presupuestos y Gastos*

### **1. INTRODUCCIÓN**

**E**l Sector Público español ha vivido en las últimas décadas importantes transformaciones que han planteado la necesidad de adaptar los principios y procedimientos de la gestión económico-financiera pública a la nueva realidad económica y presupuestaria. La pertenencia de España a la Unión Económica y Monetaria (UEM) y la descentralización administrativa alcanzada<sup>1</sup> constituyen, en tal sentido, dos de los elementos que configuran el nuevo escenario en el que se desarrolla el proceso presupuestario en nuestro país.

La Ley General Presupuestaria de 1977 y su Texto Refundido de 1988 fueron el principal marco de referencia del proceso presupuestario del Sector Público estatal durante casi 25 años. La implantación del presupuesto por programas, a finales de la década de 1980, supuso un importante impulso para la modernización de la presupuestación en España. Con posterioridad, y aunque el texto refundido fue objeto de diversas modificaciones, los avances presupuestarios fueron más bien escasos. En 2001 se inició una importante reforma presupuestaria —que incluía tanto el plano macroeconómico como aspectos de gestión— articulada en las Leyes de estabilidad presupuestaria aprobadas en 2001<sup>2</sup> y en la Ley General Presupuestaria de 2003.

En el plano macroeconómico la clave de esta modernización ha estado centrada en el establecimiento de una regla de disciplina fiscal propia, cuya puesta en marcha ha contribuido a reforzar la cultura de estabilidad presupuestaria en España.

En el periodo 1994-2000 las Administraciones Públicas españolas realizaron un gran esfuerzo de consolidación fiscal, motivado inicialmente por el cumplimiento de los requi-

---

<sup>1</sup> Las administraciones territoriales gestionan en la actualidad cerca del 50% del gasto público.

<sup>2</sup> Aunque formalmente y por razones de técnica jurídica existen dos Leyes: Ley General de Estabilidad Presupuestaria y Ley Orgánica complementaria, su lectura e interpretación debe ser única. En este artículo nos referiremos a ambas Leyes con carácter general como Ley de Estabilidad Presupuestaria.

sitos de convergencia nominal establecidos para acceder a la tercera fase de la UEM. Una vez alcanzada y constituida la Unión Monetaria, los Estados miembros firmaron en 1997 el Pacto de Estabilidad y Crecimiento (PEC) en el cual se establece el marco fiscal para asegurar la sostenibilidad de las finanzas públicas en todos los países, evitando posibles externalidades negativas derivadas de la pertenencia a una unión monetaria. El PEC animaba asimismo a los Estados firmantes a adoptar reglas fiscales de carácter nacional que reforzaran el compromiso con la estabilidad presupuestaria.

La necesidad de nuestra economía de evolucionar hacia un modelo de crecimiento más equilibrado, teniendo en cuenta el contexto de descentralización fiscal de nuestras administraciones, exigía adoptar una política presupuestaria ortodoxa que garantizase la estabilidad como escenario permanente de las finanzas públicas y vinculase en este compromiso a las administraciones territoriales. En este marco, se aprobó en 2001 la Ley de Estabilidad Presupuestaria (LEP).

Esta Ley configura por primera vez en nuestro ordenamiento jurídico una regla fiscal específica. Además de reforzar la norma europea, la LEP estableció mecanismos de coordinación de todo el Sector Público, necesarios para mantener el equilibrio presupuestario como situación permanente en un contexto descentralizado. La LEP refleja este esfuerzo y responsabilidad compartidos por todas las Administraciones Públicas.

Aunque la Ley de 2001 fue globalmente eficaz, especialmente en el ámbito de la administración central, se detectaron algunas deficiencias en sus primeros años de aplicación. Entre ellas, la definición rígida del principio de estabilidad y la escasa participación de las administraciones territoriales en la fijación del marco presupuestario general y, por lo tanto, de su implicación con los objetivos aprobados. Por ello, en 2006 se impulsó una reforma para dotar de mayor racionalidad y flexibilidad económica la definición del principio de estabilidad presupuestaria y los mecanismos de disciplina fiscal de la Ley.

La reforma cambió la definición del principio de estabilidad presupuestaria vinculándolo a la posición cíclica de la economía, con objeto de potenciar la función estabilizadora de la política fiscal y reforzar la credibilidad de los objetivos presupuestarios. Así, la estabilidad presupuestaria pasa a definirse como equilibrio presupuestario a lo largo del ciclo económico. Esta definición se concreta en la obligación de presupuestar con superávit cuando las circunstancias económicas son favorables, y en la posibilidad de incurrir en déficit público en los momentos bajos del ciclo económico, de forma que a lo largo de un ciclo completo se logre una situación de equilibrio presupuestario. La reforma entró en vigor en el año 2007, aplicándose por primera vez en el proceso de elaboración de los presupuestos para 2008.

En mi participación en estas Jornadas me gustaría hacer algunas reflexiones respecto al funcionamiento de la LEP tras 8 años de aplicación, a modo de balance sobre su eficacia como instrumento de disciplina presupuestaria.

## 2. MECANISMOS DE DISCIPLINA DE LAS LEYES DE ESTABILIDAD

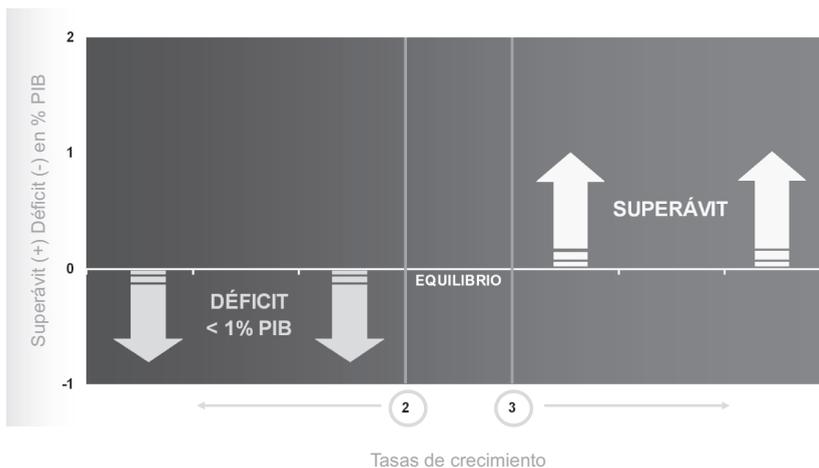
No obstante, antes de hacer este balance, a modo de recordatorio voy a tratar de resumir a continuación los principales mecanismos de disciplina de la LEP.

### a) Definición del principio de estabilidad como equilibrio a lo largo del ciclo económico

Como se ha señalado, la estabilidad presupuestaria se define como equilibrio presupuestario a lo largo del ciclo. Para la aplicación práctica de este principio, el objetivo de estabilidad en cada ejercicio se fija teniendo como referencia dos umbrales de crecimiento. Uno superior, por encima del cual el objetivo de estabilidad será *necesariamente* de superávit; y otro inferior, por debajo del cual el objetivo *podrá* ser déficit; entre ambos, el objetivo será de equilibrio.

Desde la aprobación de la reforma hasta hoy, los umbrales se han mantenido en el 3% y el 2%, respectivamente para la banda alta y para la baja.

**Gráfico 1**  
**Instrumentación del principio de estabilidad**



La Ley establece un límite máximo de déficit del 1% del PIB para el conjunto de las Administraciones Públicas, distribuido del modo siguiente: 0,20% del PIB para el Estado, 0,75% del PIB para las Comunidades Autónomas (CCAA), y 0,05% del PIB para las entidades locales (EELL).

#### b) Déficit para inversiones

La LEP permite además la existencia de déficit público para financiar incrementos de inversión que favorezcan el aumento de la productividad de la economía. Este *déficit para inversiones*, que es independiente del objetivo de estabilidad, se limita al 0,5% del PIB para el conjunto de Administraciones Públicas, con la siguiente distribución: 0,20% del PIB para el Estado, 0,25% del PIB para las CCAA, y 0,05% del PIB para las EELL.

Por tanto, el déficit máximo que se podría fijar como objetivo de estabilidad para el conjunto de las Administraciones Públicas españolas, en las condiciones económicas más desfavorables y haciendo uso de la regla del déficit para inversiones, es el 1,5% del PIB.

**Cuadro 1**  
**Déficit cíclico y para inversiones**  
Límites máximos (en % del PIB nacional)

	<b>CÍCLICO</b>	<b>INVERSIONES</b>	<b>TOTAL</b>
Estado	0,20	0,20	0,40
Comunidades Autónomas	0,75	0,25	1,00
Entidades Locales	0,05	0,05	0,10
<b>TOTAL</b>	<b>1,00</b>	<b>0,50</b>	<b>1,50</b>

#### c) Límite de gasto no financiero del Estado

Uno de los mecanismos más importantes que contempla la LEP es el límite de gasto no financiero (LGnF) del Estado. Este LGnF representa el montante de gasto que resulta del objetivo de estabilidad aprobado y de los ingresos previstos.

#### **d) Fondo de contingencia de ejecución presupuestaria**

El Fondo de Contingencia (FC) es también un mecanismo de aplicación exclusiva para el Estado. Su objeto es evitar las desviaciones en la ejecución del presupuesto. El FC, cuyo importe equivale al 2% del LGnF, sólo puede destinarse a atender necesidades de carácter no discrecional y no previstas en el presupuesto inicialmente aprobado que puedan presentarse a lo largo del ejercicio.

#### **e) Mecanismos de corrección**

Ante situaciones de déficit público la LEP establece mecanismos de corrección consistentes en la elaboración de un plan económico-financiero de reequilibrio, en el que deben especificarse las políticas de ingresos y gastos que se van aplicar en los siguientes 3 años para recuperar el equilibrio presupuestario.

Este plan sólo se exige cuando una Administración Pública incurra en déficit incumpliendo el objetivo de estabilidad aprobado. Cuando se presente déficit pero no exista incumplimiento del objetivo, deberá presentarse una memoria plurianual mostrando que la evolución prevista de los saldos presupuestarios garantiza la estabilidad a lo largo del ciclo.

Como mecanismo adicional, las CCAA que incumplan su objetivo de estabilidad precisarán autorización del Estado para realizar operaciones de endeudamiento.

Para valorar el grado de cumplimiento se tendrá en cuenta la evolución real de la economía con relación a la previsión inicial que se tuvo en consideración para fijar el objetivo de estabilidad. Teniendo en cuenta esta circunstancia, en algunos casos se podrá eximir de presentar el plan de reequilibrio.

Finalmente, la LEP también contempla para las CCAA el supuesto de que el incumplimiento consista en un menor superávit del fijado. En este caso, la Comunidad Autónoma respectiva vendrá obligada a presentar un informe en que se justifique el mantenimiento del equilibrio a lo largo del ciclo económico.

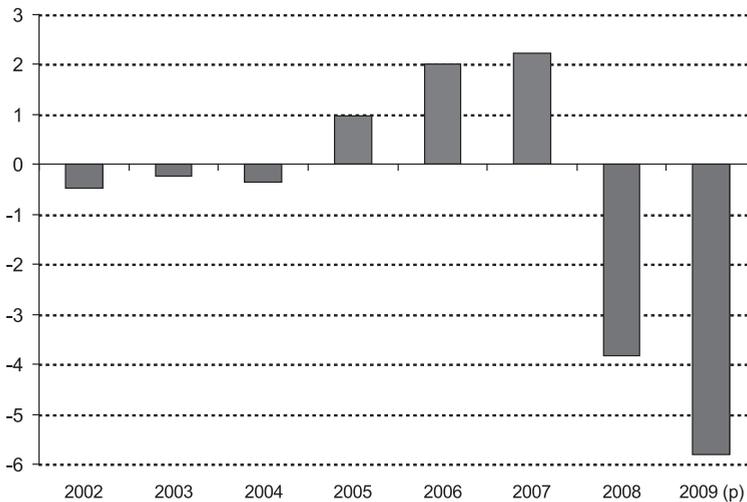
### 3. RESULTADOS PRESUPUESTARIOS 2002-2008

#### a) Las Administraciones Públicas españolas alcanzaron en 2005, por primera vez en la democracia, un superávit público

En el marco de la LEP las Administraciones Públicas españolas alcanzaron en 2005 superávit público, situación que se mantuvo en 2006 y 2007. Consecuencia de este proceso de consolidación fiscal, unido a un entorno económico favorable y de bajos tipos de interés, la ratio de deuda pública en porcentaje de PIB se redujo de manera importante hasta situarse por debajo del 40%, una de las ratios más bajas de la Unión Europea.

**Gráfico 2**

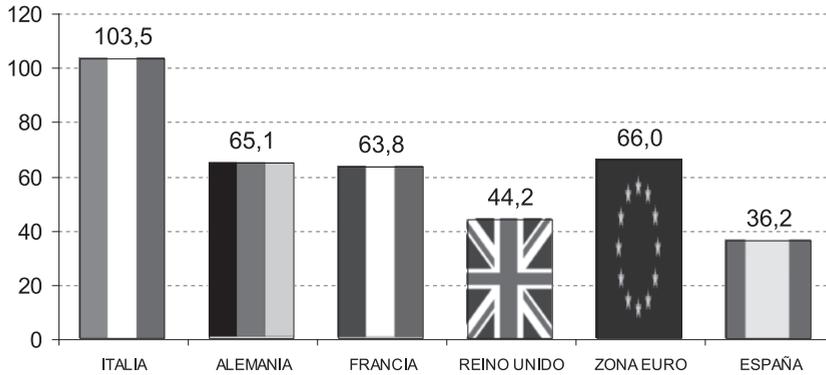
**Saldo de las Administraciones Públicas 2002-2009**  
Capacidad (+) Necesidad (-) de financiación en % del PIB



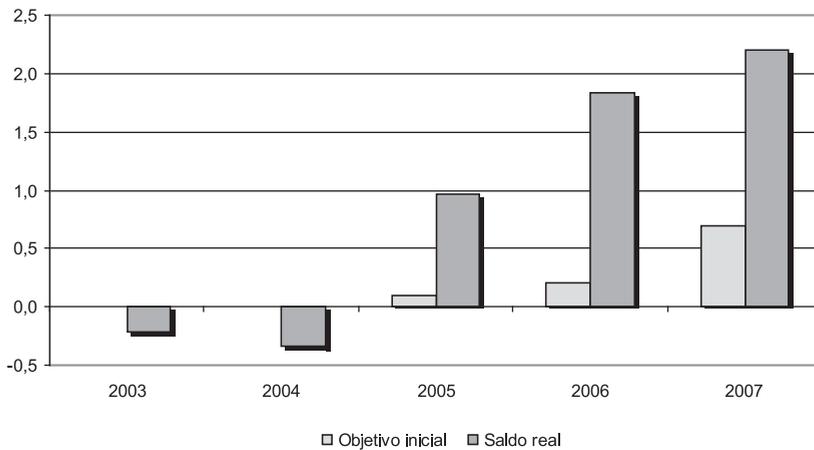
Se puede afirmar que hasta 2007 los mecanismos de disciplina global establecidos en la LEP funcionaron razonablemente bien en las distintas Administraciones Públicas, habiéndose cumplido con holgura los objetivos de saldo presupuestario fijados. Todo ello refleja la cultura de disciplina presupuestaria que logró implantarse en todas las administraciones.

El balance global de la LEP hasta 2007 puede, por tanto, considerarse positivo. Los superávit registrados y el nivel alcanzado de deuda pública, permitieron crear un margen fiscal para afrontar los efectos de la desaceleración económica.

**Gráfico 3**  
**Deuda pública en varios países de la UE (2007)**  
 En % del PIB



**Gráfico 4**  
**Cumplimiento de objetivos de estabilidad 2003-2007**  
 En % del PIB

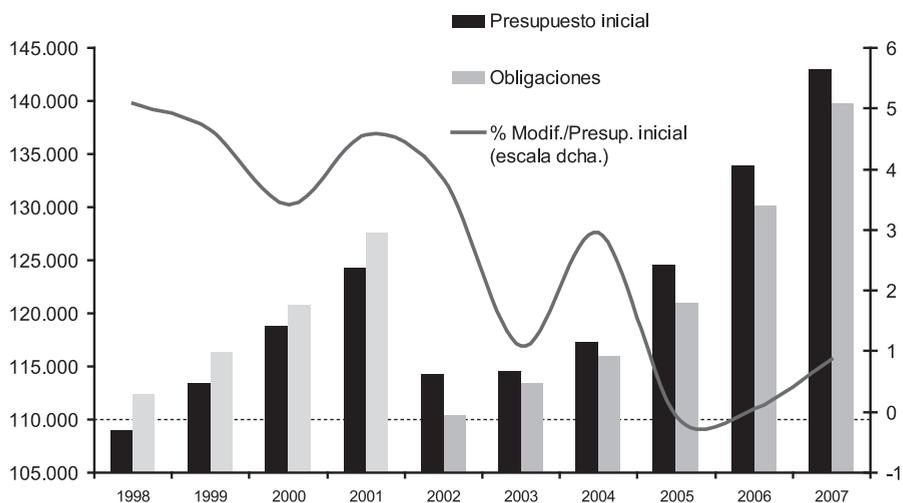


De manera específica, la LEP ha resultado especialmente efectiva para el Estado. Por una parte, el límite de gasto no financiero ha facilitado desde la entrada en vigor de la Ley la negociación presupuestaria inherente al proceso de elaboración del presupuesto, tanto desde un punto de vista interno (peticiones de los distintos departamentos ministeriales) como externo (negociación parlamentaria). El hecho de

contar con un techo máximo de gasto aprobado por el Gobierno permite suavizar las pretensiones iniciales de gasto de los centros gestores.

Además, también en el Estado, el fondo de contingencia de ejecución presupuestaria ha supuesto un mecanismo muy importante para evitar desviaciones presupuestarias. Las modificaciones en términos netos prácticamente se eliminaron hasta 2007, y las obligaciones reconocidas se situaron por debajo del presupuesto inicial.

**Gráfico 5**  
**Ejecución del presupuesto no financiero del Estado 1998-2007**  
En millones de euros



#### **b) Con la crisis económica se ha producido un empeoramiento de las cuentas públicas**

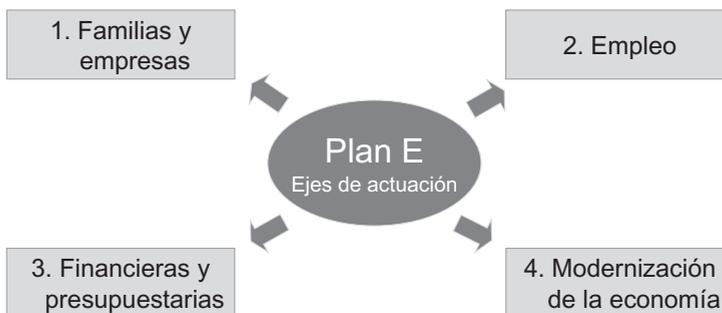
El objetivo presupuestario aprobado para 2008<sup>3</sup> fue un superávit del 1,15% del PIB para el conjunto de las AAPP. Este objetivo fue fijado teniendo en cuenta unas previsiones económicas todavía favorables para la economía española, con un crecimiento previsto por encima del 3% del PIB.

<sup>3</sup> Los objetivos 2008-2010 fueron fijados en el Acuerdo de Consejo de Ministros de 25 de mayo de 2007, aprobados por las Cortes Generales en junio de 2007.

Sin embargo, la desaceleración económica se intensificó a lo largo de 2008, llevando a una tasa de crecimiento interanual del 1,2% (aunque ya en el último trimestre se registró una tasa negativa de crecimiento).

Desde el principio de la legislatura, el Gobierno empezó a adoptar medidas para hacer frente a la desaceleración. Estas medidas se han plasmado en el Plan Español para el Estimulo de la Economía y el Empleo, conocido como Plan E<sup>4</sup>. Este plan se enmarca en el Plan Europeo de Recuperación Económica que se aprobó en el Consejo Europeo de diciembre de 2008.

**Gráfico 6**  
**Plan Español para el Estimulo de la Economía y el Empleo**



Las medidas de carácter discrecional adoptadas y los efectos de la evolución económica a través de los estabilizadores automáticos —que se refleja en la menor recaudación y el aumento de los gastos en prestaciones por desempleo— han tenido un impacto negativo en las cuentas públicas. Al final del ejercicio 2008 las Administraciones Públicas españolas cerraron con un déficit del 3,8% del PIB.

Como pone de manifiesto el cuadro 2, el mayor déficit público se registró en la administración central, debido al mayor esfuerzo fiscal que está realizando el Estado para hacer frente a la situación económica.

<sup>4</sup> Según el primer balance realizado por el Gobierno del Plan E, el esfuerzo fiscal (incluyendo políticas discretionales y la acción de las políticas sociales contra la crisis —estabilizadores automáticos—) hasta mayo de 2009 supone un 4,9% del PIB (53.000 millones de euros), frente al 3,7% en la UE.

**Cuadro 2**  
**Saldo de las Administraciones Públicas 2008**

En % del PIB

	<b>Objetivo aprobado*</b>	Saldo real
Administración Central	+0,30	-2,74
Seguridad Social	+0,60	+0,76
Comunidades Autónomas	+0,25	-1,45
Entidades Locales	0,00	-0,39
<b>TOTAL ADMINISTRACIONES PÚBLICAS</b>	<b>+1,15</b>	<b>-3,82</b>

\* Acuerdo de Consejo de Ministros de 25 de mayo de 2007, aprobado por las Cortes Generales en junio de 2007.

Pro memoria: PIB real (tasa de variación)	3,3	1,2
---	-----	-----

Respecto a 2009 se fijó inicialmente un objetivo de superávit del 0,82% del PIB para el conjunto de las Administraciones Públicas<sup>5</sup>. Dicho objetivo fue fijado en base a un escenario que, a pesar de recoger la desaceleración y advertir del alto grado de incertidumbre, estimaba todavía una tasa de crecimiento del PIB del 2,3%. Coherente con este objetivo de estabilidad se aprobó un límite de gasto no financiero para el Estado que presentaba un crecimiento del 5% respecto a 2008.

El posterior deterioro de la situación económica, más intenso de lo esperado, llevó al Gobierno a revisar a la baja las previsiones económicas, fijando un crecimiento del PIB real del 1%. En base a este nuevo cuadro macroeconómico se elaboró el proyecto de PGE para 2009 con un déficit del 1,9% para el conjunto de Administraciones Públicas, frente al objetivo de superávit del 0,82% aprobado en junio (siendo el déficit de la administración central del 1,5% frente al objetivo aprobado de superávit del 0,02%). Con este nuevo objetivo de déficit y dada la menor recaudación prevista, el Gobierno hizo un esfuerzo de contención y austeridad en el gasto, presentando un presupuesto no financiero que crecía un 3,5%, muy por debajo del aprobado como techo máximo.

La debilidad económica se acentuó en el último trimestre de 2008, y en el mes de enero el Gobierno presentó la Actualización del Programa de Estabilidad del Reino de

---

<sup>5</sup> Los objetivos 2009-2011 fueron fijados en el Acuerdo de Consejo de Ministros de 30 de mayo de 2008, aprobados por las Cortes Generales en junio de 2008.

España 2008-2011. Las previsiones económicas que recoge el Programa revisan de nuevo a la baja el cuadro macroeconómico, estimando un crecimiento negativo del PIB del 1,6% para 2009 y un déficit de las Administraciones Públicas del 5,8% del PIB.

**Cuadro 3**  
**Previsión de saldo de las Administraciones Públicas 2009**  
En % del PIB

	<b>Acuerdo Consejo Ministros 30 de mayo</b>	<b>Presupuesto 2009</b>	<b>Programa Estabilidad 2008-2011</b>
Administración Central	0,0	-1,5	-4,7
Seguridad Social	+0,8	+0,8	+0,2
Comunidades Autónomas	0,0	-1,0	-0,9
Entidades Locales	0,0	-0,2	-0,4
<b>TOTAL ADMINISTRACIONES PÚBLICAS</b>	<b>0,8</b>	<b>-1,9</b>	<b>-5,8</b>

Pro memoria:

PIB real (tasa de variación)	2,3	1,0	-1,6
Gasto no financiero del Estado:			
- Millones de euros	160.158	157.904	
- % $\Delta$ s/2008	5,0	3,5	

En los meses transcurridos de 2009 se ha producido un agravamiento de la crisis económica. Las previsiones más recientes realizadas por algunos organismos (Banco de España, Comisión Europea, Fondo Monetario Internacional) revisan a la baja las perspectivas de crecimiento y la situación de las cuentas públicas. Cabe señalar, sin embargo, que esta variación de las previsiones macroeconómicas no es un fenómeno aislado para España, sino que se está produciendo en todos los países de nuestro entorno, reflejando el alto grado de incertidumbre existente.

**Cuadro 4**  
**Previsiones de crecimiento 2008-2009 realizadas por varios organismos**  
 Tasa de variación del PIB real

	España		UEM		Alemania		Francia		EE.UU		Reino Unido	
	2008	2009	2008	2009	2008	2009	2008	2009	2008	2009	2008	2009
Comisión Europea												
Primavera 08	2,2	1,8	1,7	1,5	1,8	1,5	1,6	1,4	0,9	0,9	1,7	1,6
Otoño 08	1,3	-0,2	1,2	0,1	1,7	0,0	0,9	0,0	1,5	-0,5	0,9	-1,0
Enero 09 (Interim Forecast)	1,2	-2,0	0,9	-1,9	1,3	-2,3	0,7	-1,8	1,2	-1,6	0,7	-2,8
Primavera 09	1,2	-3,2	0,8	-4,0	1,3	-5,4	0,7	-3,0	1,1	-2,9	0,7	-3,8
OCDE												
Diciembre 07	2,5	2,4	1,9	2,0	1,8	1,6	1,8	2,0	2,0	2,2	2,0	2,4
Junio 08	1,6	1,1	1,7	1,4	1,9	1,1	1,8	1,5	1,2	1,1	1,8	1,4
Noviembre 08	1,3	-0,9	1,5	-0,5	1,4	-0,8	0,9	-0,4	1,4	-0,9	0,8	-1,1
Marzo 09 (Interim report)	n.d.	n.d.	0,7	-4,1	1,0	-5,3	0,7	-3,3	1,1	-4,0	0,7	-3,7
FMI												
Marzo 08	1,8	1,7	1,4	1,2	1,4	1,0	1,4	1,2	0,5	0,6	1,6	1,6
Noviembre 08	1,4	-0,7	1,2	-0,5	1,7	-0,8	0,8	-0,5	1,4	-0,7	0,8	-1,3
Enero 09	1,2	-1,7	1,0	-2,0	1,3	-2,5	0,8	-1,9	1,1	-1,6	0,7	-2,8
Abril 09	1,2	-3,0	0,9	-4,2	1,3	-5,6	0,7	-3,0	0,9	-3,8	0,7	-4,1
Consensus Forecast												
Junio 08	1,9	1,5	1,7	1,4	2,2	1,3	1,7	1,5	1,5	1,7	1,7	1,3
Noviembre 08	1,3	-0,5	1,3	0,0	1,7	-0,4	0,8	-0,1	1,4	-0,6	0,9	-0,9
Febrero 09	1,1	-1,9	1,0	-1,8	1,3	-2,5	0,7	-1,4	1,3	-2,1	0,7	-2,6
Marzo 09	1,2	-2,5	0,7	-2,6	1,3	-3,2	0,7	-2,0	1,1	-2,8	0,7	-3,0

#### 4. ALGUNAS REFLEXIONES SOBRE LAS LEP

Como se ha señalado anteriormente, se puede afirmar que las LEP han sido eficaces para generar y mantener una situación de superávit presupuestario en épocas de crecimiento económico. El superávit acumulado y el bajo nivel de deuda pública han permitido a las finanzas públicas españolas un punto de partida más favorable para hacer frente a la actual situación de crisis económica.

Sin embargo, los resultados de 2008 y las previsiones para 2009 y 2010<sup>6</sup> suponen un incumplimiento de los límites de la LEP. Parece, por tanto, adecuado hacer algunas reflexiones sobre la eficacia de la LEP en el actual contexto de debilidad económica, así como sobre aspectos de procedimiento que se han puesto de manifiesto con la experiencia de funcionamiento y aplicación de las LEP.

#### **a) Respecto a los procedimientos**

Las LEP imponen un calendario al proceso presupuestario realmente ajustado. El procedimiento es largo y participan un número elevado de agentes (Banco de España, CCAA, EELL, Cortes Generales) lo que complica los tiempos del procedimiento.

El proceso comienza con la elaboración del informe de ciclo. Este informe —cuyas previsiones económicas son la base para fijar los objetivos de estabilidad y el límite de gasto no financiero del Estado— se empieza a elaborar normalmente en el primer trimestre del año. Esto supone hacer previsiones muy anticipadas, lo que aumenta el riesgo de desviaciones —especialmente en un momento de incertidumbre como el actual— respecto a la evolución real de la situación económica en la que se va a aplicar el presupuesto.

Por otra parte, la reforma de 2006 introdujo procedimientos más participativos para las CCAA y EELL con objeto de favorecer su vinculación con los objetivos fijados. Entre otras novedades, la reforma introdujo un periodo de consulta de 15 días, al cual sigue el informe preceptivo del Consejo de Política Fiscal y Financiera sobre el objetivo global de las CCAA. Estos trámites imponen también tiempos regulados al proceso presupuestario.

Finalmente, el procedimiento establecido para aplicar el déficit para inversiones en las CCAA<sup>7</sup> supone requerimientos de información y plazos muy exigentes.

---

<sup>6</sup> El Programa de Estabilidad 2008-2011 prevé un déficit del 5,8% y 4,8% del PIB respectivamente para 2009 y 2010. Estos déficit superan el límite total de déficit del 1,5% fijado en la LEP.

<sup>7</sup> El procedimiento previsto en el artículo 3 de la Ley Orgánica 5/2001, complementaria de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria, fue concretado en el Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 24 de abril de 2007.

### **b) Respecto a los umbrales**

Los umbrales de crecimiento se fijaron como una referencia objetiva para determinar la fase del ciclo en la que se encuentra la economía en el momento de elaborar los objetivos de estabilidad. El umbral máximo se fijó en el 3% sobre la base de que esta tasa era aproximadamente el crecimiento potencial de la economía española.

La idea fundamental que recogen las Leyes de estabilidad, es que cuando la economía crezca por encima de su potencial debe exigirse superávit público, para de esta forma contrarrestar las posibles tensiones de demanda y crear márgenes de maniobra que puedan utilizarse en las fases de ralentización.

Hay que tener en cuenta que los umbrales se fijaron inicialmente en un entorno económico de expansión, con un patrón de crecimiento determinado. En una situación como la actual, el crecimiento del PIB potencial de la economía española se está reduciendo<sup>8</sup>. Si se actualizase el umbral máximo teniendo en cuenta el potencial actual, resultaría que con tasas de crecimiento muy bajas, del entorno del 1%, sería necesario presentar superávit.

Todo ello hace pensar en que podría ser necesario ampliar los márgenes de actuación establecidos en la LEP o incluso considerar otros mecanismos de disciplina, como la exigencia de presentar superávit estructural en épocas de expansión<sup>9</sup>, etc.

### **c) Respecto a los límites del objetivo de estabilidad**

Las previsiones del Programa de Estabilidad presentado en enero de 2009, estiman una senda de déficit superior al 3% hasta 2011. Por lo tanto, se desbordan los límites de déficit establecidos tanto en el PEC como en la LEP.

---

<sup>8</sup> Por ejemplo, la Comisión Europea (previsiones abril 2009) estiman para España un crecimiento medio del PIB potencial en el período 2008-2010 del 0,7% (media no ponderada), frente al 3,5% del período 1998-2007.

<sup>9</sup> De acuerdo con las mismas previsiones de la Comisión Europea, el déficit por efecto del ciclo se situará en el 1,1% y 1,5% en 2009 y 2010, respectivamente. Es decir, el solo efecto del ciclo sitúa el déficit en el límite máximo permitido en la LEP.

Si bien es cierto que la crisis económica ante la que nos encontramos tiene un carácter extraordinario, ante los primeros síntomas del cambio de ciclo se ha producido la aparición de un déficit pronunciado. Así, el ejercicio 2008 se alcanzó un déficit público del 3,8% del PIB aun cuando la tasa de crecimiento interanual fue del 1,2%.

Aunque cabe esperar que en 2011 ó 2012 se alcancen cifras de crecimiento positivas en el entorno o por encima del 2%, parece difícil alcanzar en dichos años el equilibrio presupuestario, tal como exige la LEP. Quizás sería más razonable reconducir los límites de déficit establecidos por la LEP a las exigencias del PEC, es decir un déficit del 3% del PIB<sup>10</sup>.

#### **d) Respecto al déficit para inversiones**

Una lectura literal de la LEP permite la aplicación de la regla del déficit para inversiones tanto en épocas de expansión —y, a priori, de superávit público— como de debilidad económica —donde lo normal es que se registre déficit—.

Cabe hacer dos reflexiones al respecto. En primer lugar, cuando la economía está en fase de crecimiento económico y superávit público, puede que las administraciones no tengan incentivos a aplicar esta regla. La explicación estriba en que si una Administración Pública tiene superávit, podría dedicar parte de éste a financiar un mayor nivel de inversión pública, sin necesidad de sujetarse a los rigurosos procedimientos de la LEP.

En segundo lugar, en épocas de crisis económica como la actual, los límites que establece la LEP (0,5% del PIB para el conjunto de Administraciones Públicas) parecen muy estrictos para permitir que la inversión pública cumpla adecuadamente una función anticíclica.

Cabría, por tanto, plantearse la conveniencia de revisar la regla en dos direcciones: limitar su utilización sólo en épocas de recesión y déficit público y aumentar el límite cuantitativo establecido en la LEP.

---

<sup>10</sup> El Consejo de la UE de 27 de abril de 2009 acordó iniciar formalmente el Procedimiento de Déficit Excesivo para España, estableciendo como fecha de corrección del déficit, en los términos exigidos por el PEC, el año 2012.

## 5. CONCLUSIONES

A modo de conclusión podríamos decir que:

- En primer lugar, en los 8 años de aplicación, la LEP se ha revelado como un instrumento que ha contribuido a extender y consolidar en todas las Administraciones Públicas una cultura de disciplina presupuestaria que beneficia a toda la economía nacional. El balance global es en mi opinión netamente positivo y por ello debe abogarse por el mantenimiento de los mecanismos establecidos, aunque también debe estudiarse la introducción de mejoras en su funcionamiento.
- Asimismo creo que debe valorarse positivamente que, en la reciente fase de expansión económica, la LEP ha evitado el sesgo deficitario y la propensión al gasto que, en general, tienen las autoridades políticas.
- Sin embargo, finalmente no puedo dejar de comentar que el drástico cambio de ciclo económico, frente al período de crecimiento que dominó los 6 primeros años de aplicación de la LEP, ha deteriorado fuertemente el saldo presupuestario y eso habrá que tenerlo en cuenta para ver cómo afecta a los límites y los umbrales de la Ley. Por ello, la situación actual podría aconsejar ampliar los límites establecidos o introducir nuevos criterios de disciplina, como la necesidad de mantener un alto superávit estructural en épocas de expansión económica.



### RESULTADOS DE LA APLICACIÓN DE LAS LEYES DE ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA PERSPECTIVAS DE FUTURO

---

Luis Espadas Moncalvillo  
Madrid, 28 de mayo de 2009



MINISTERIO  
DE ECONOMÍA  
Y HACIENDA

## CONDICIONAMIENTOS DE LA PRESUPUESTACIÓN EN ESPAÑA

PACTO DE ESTABILIDAD Y CRECIMIENTO

SECTOR PÚBLICO ESPAÑOL

DESCENTRALIZACIÓN



MINISTERIO  
DE ECONOMÍA  
Y HACIENDA

EN LA PRESENTE DÉCADA SE HA LLEVADO A CABO LA  
REFORMA PRESUPUESTARIA MAS IMPORTANTE DESDE 1989

- Ley General de Estabilidad Presupuestaria 2001, 2006
- Ley General Presupuestaria 2003



MINISTERIO  
DE ECONOMÍA  
Y HACIENDA

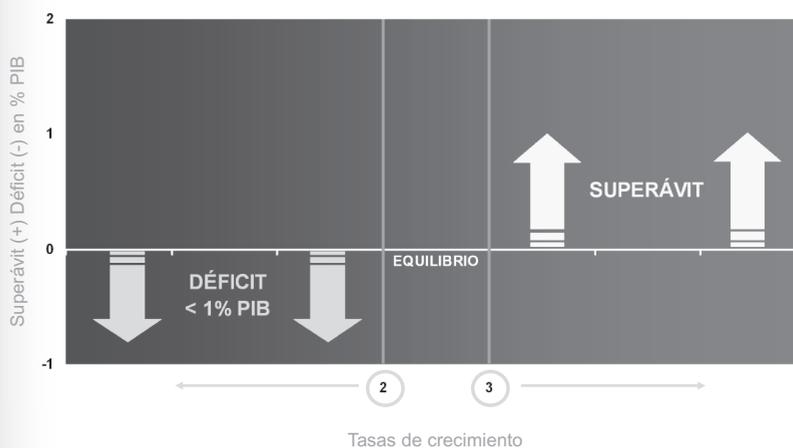
### MECANISMOS DE DISCIPLINA

- Equilibrio a lo largo del ciclo económico
- Déficit para inversiones
- Limite de gasto no financiero del Estado
- Fondo de contingencia
- Planes de corrección



MINISTERIO  
DE ECONOMÍA  
Y HACIENDA

### LA ESTABILIDAD A LO LARGO DEL CICLO





MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

### DÉFICIT CÍCLICO Y PARA INVERSIONES

Límites máximos (en % del PIB nacional)

	CÍCLICO	INVERSIONES	TOTAL
Estado	0,20	0,20	<b>0,40</b>
Comunidades Autónomas	0,75	0,25	<b>1,00</b>
Entidades Locales	0,05	0,05	<b>0,10</b>
<b>TOTAL</b>	<b>1,00</b>	<b>0,50</b>	<b>1,50</b>

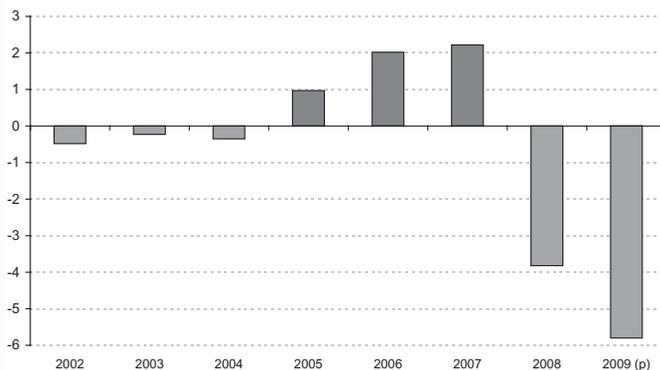


MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

### EN EL PERÍODO 2005-2007 SE LOGRÓ SUPERÁVIT

#### Saldo presupuestario de las administraciones públicas españolas

En porcentaje del PIB



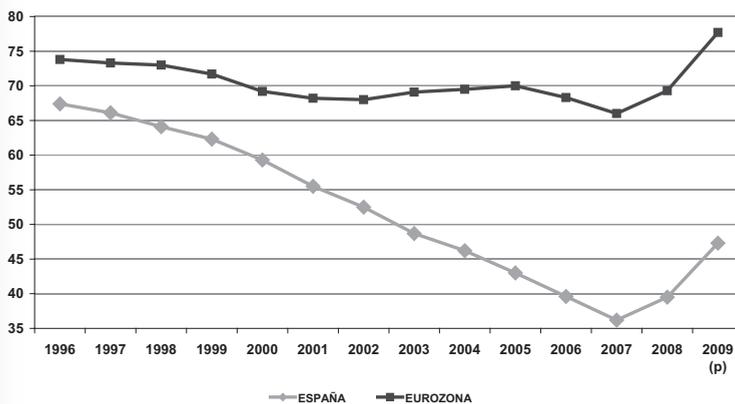


MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

## LA REDUCCIÓN DE LA DEUDA PÚBLICA HA CREADO MARGEN DE MANIOBRA

### Deuda pública

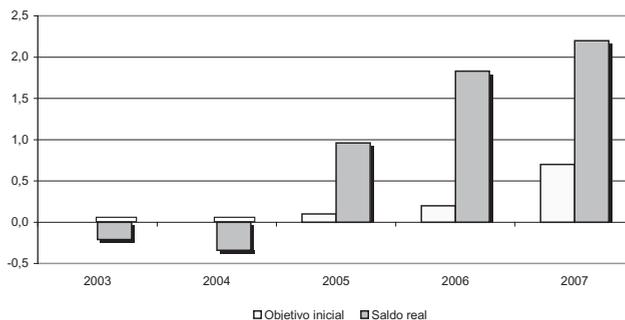
Porcentaje del PIB



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

## CUMPLIMIENTO DE OBJETIVOS DE ESTABILIDAD

En porcentaje del PIB



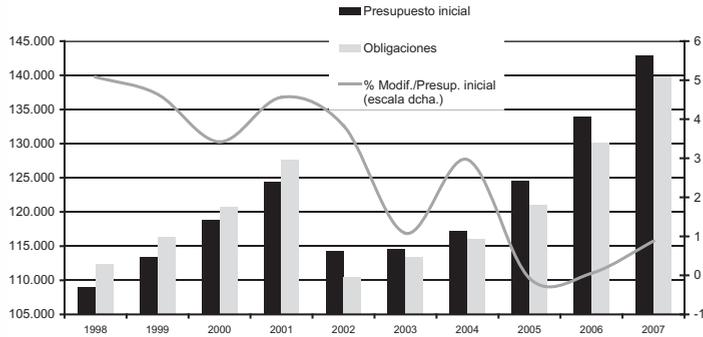


MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

## SE HAN ELIMINADO LAS DESVIACIONES PRESUPUESTARIAS

### Ejecución del presupuesto no financiero del Estado

En millones de euros



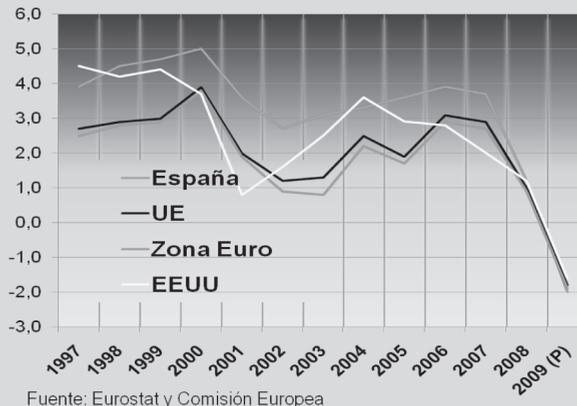
\* La ejecución de este ejercicio se encuentra distorsionada por la entrada en vigor del sistema de financiación de las comunidades autónomas de 2001



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

## SE HA PRODUCIDO UN RÁPIDO DETERIORO DE LA SITUACIÓN ECONÓMICA ...

### EVOLUCIÓN DEL PIB En tasas de variación porcentual

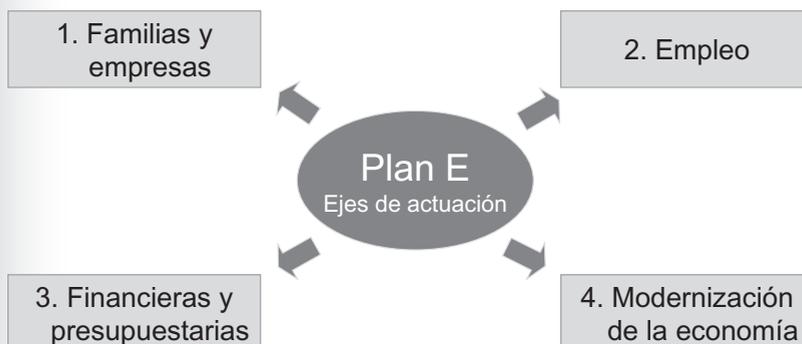


Fuente: Eurostat y Comisión Europea



MINISTERIO  
DE ECONOMÍA  
Y HACIENDA

## EL GOBIERNO ESTÁ HACIENDO FRENTE A LA CRISIS



MINISTERIO  
DE ECONOMÍA  
Y HACIENDA

## LAS MEDIDAS ADOPTADAS Y LA CRISIS ECONÓMICA AFECTAN A LAS CUENTAS PÚBLICAS

Saldo de las administraciones públicas 2008  
Capacidad (+) Necesidad (-) Financiación pública en % del PIB

	Objetivo aprobado*	Saldo real
Administración Central	+0,30	-2,74
Seguridad Social	+0,60	+0,76
Comunidades Autónomas	+0,25	-1,45
Entidades Locales	0,00	-0,39
<b>TOTAL ADMINISTRACIONES PÚBLICAS</b>	<b>+1,15</b>	<b>-3,82</b>

\* Acuerdo de Consejo de Ministros de 25 de mayo de 2007, aprobado por las Cortes Generales en junio de 2007.

<b>Pro memoria: PIB real (tasa de variación)</b>	<b>3,3</b>	<b>1,2</b>
--	------------	------------



MINISTERIO  
DE ECONOMÍA  
Y HACIENDA

### LA INTENSIFICACIÓN DE LA CRISIS ECONÓMICA HA LLEVADO A SUCESIVAS ACTUALIZACIONES DE LOS OBJETIVOS PRESUPUESTARIOS PARA 2009

#### Previsiones déficit 2009

Capacidad (+) Necesidad (-) Financiación pública en % del PIB

	Acuerdo Consejo Ministros 30 de mayo	Presupuesto 2009	Programa Estabilidad 2008-2011
Administración Central	0,0	-1,5	-4,7
Seguridad Social	+0,8	+0,8	+0,2
Comunidades Autónomas	0,0	-1,0	-0,9
Entidades Locales	0,0	-0,2	-0,4
<b>TOTAL ADMINISTRACIONES PÚBLICAS</b>	<b>0,8</b>	<b>-1,9</b>	<b>-5,8</b>

**Pro memoria:**

<b>PIB real (tasa de variación)</b>	<b>2,3</b>	<b>1,0</b>	<b>-1,6</b>
-------------------------------------	------------	------------	-------------



MINISTERIO  
DE ECONOMÍA  
Y HACIENDA

### DENTRO DE LA ESTRATEGIA DE POLÍTICA ECONÓMICA, EL GOBIERNO HA RECORTADO DOS VECES EL GASTO DEL ESTADO

#### Presupuesto del Estado 2009

	Acuerdo Consejo Ministros 30 de mayo 2008	Presupuesto aprobado 2009	Presupuesto 2009 después de ajustes febrero y mayo
Gasto no financiero	160.158	157.904	156.234
% Δ s/ 2008	5,0	3,5	2,4
% Δ s/ 2008 (sin incluir aportación desempleo)	3,7	2,2	1,1



MINISTERIO  
DE ECONOMÍA  
Y HACIENDA

## BALANCE GLOBAL

- Balance positivo en época de expansión
  - Incumplimiento de los límites en época de crisis
- 



MINISTERIO  
DE ECONOMÍA  
Y HACIENDA

## ASPECTOS DE MEJORA QUE SURGEN ANTE LA CRISIS

1. Procedimientos:
    - ✓ Calendario ajustado
    - ✓ Exigencias de información
  2. Umbrales de crecimiento
  3. Límites establecidos
  4. Déficit para inversiones
-

## La Contabilidad Nacional y la dimensión de la actividad económica de las Administraciones Públicas

*D. Alfredo Cristóbal Cristóbal*

*Subdirector General de Cuentas Nacionales del Instituto Nacional de Estadística*

**E**l análisis de la dimensión de la actividad económica de las Administraciones Públicas (AAPP) puede realizarse desde distintos ángulos.

Por un lado, constatando el peso que los agregados principales de las cuentas de estas administraciones tienen en el total de la economía. Así, en 2007, el valor de la producción total del sector institucional de las AAPP fue de casi 179 mil millones de euros, lo que supuso un 8,61 por ciento del total de la producción agregada de la economía española. O bien, en referencia al reparto del Producto Interior Bruto (PIB) español de 2007 por las operaciones de demanda, el gasto en consumo final de estas administraciones fue de más de 192 mil millones de euros, un 18,28% del PIB.

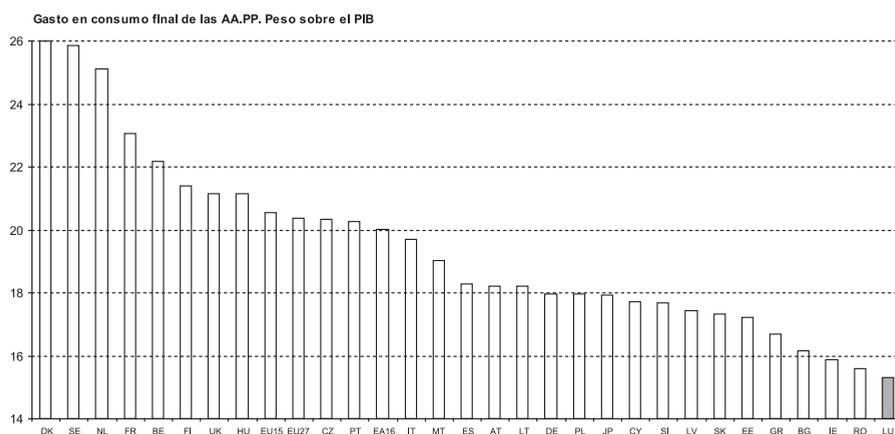
### Valor de la producción de la economía española en 2007, por sectores institucionales

Sector institucional	Valor en millones de euros	Porcentaje sobre el total
Total de la economía	2.078.062	
Sociedades no financieras	1.285.145	61,84
Instituciones financieras	75.138	3,62
Administraciones Públicas	178.821	8,61
Hogares	527.873	25,40
Instituciones sin fines de lucro al servicio de los hogares (ISFLSH)	11.085	0,53

### Producto Interior Bruto de la economía española en 2007. Demanda

Operaciones	Valor en millones de euros	Porcentaje sobre el total
PIB	1.050.595	
Gasto en consumo final de los hogares e ISFLSH	602.416	57,34
Gasto en consumo final de las AAPP.	192.025	18,28
Formación bruta de capital	327.364	31,16
Exportaciones de bienes y servicios	278.303	26,49
Importaciones de bienes y servicios	349.513	33,27

Si se comparan estos datos con los de los países de la Unión Europea, se observa que, aproximadamente, España ocuparía un lugar central, tal y como puede observarse en el siguiente gráfico:



Así, en términos de gasto en consumo final (peso sobre el PIB), los primeros lugares los ocupan Dinamarca, Suecia y Holanda, con una participación de más del 24% en el PIB. Los valores medios de la Unión Europea (UE) de 27 países y de la Eurozona son ligeramente superiores al 20%, casi dos puntos más que en España.

Estos datos hablan por sí solos de la importancia de este sector en las cuentas económicas. No obstante, la verdadera relevancia de las cuentas de las Administraciones Públicas debe buscarse en el marco de la política económica, al igual que el resto de la contabilidad nacional.

En efecto, en las últimas dos décadas, la contabilidad nacional se ha convertido en una estadística de gestión (presupuestaria), tanto a escala doméstica como europea. Así, en el ámbito interno español, el reparto de los fondos de compensación interterritorial o la Ley de financiación de las Comunidades Autónomas son dos ejemplos en los que las cuentas nacionales juegan un papel central. Igualmente, en el caso de la UE, la determinación de los recursos propios de las comunidades europeas, el seguimiento del Pacto de Estabilidad y Crecimiento o la determinación de las Perspectivas Financieras de la Unión son marcos en los que las variables de la contabilidad nacional adquieren un rol muy determinante.

### **El Consejo Europeo de febrero de 1988**

Hasta finales de la década de los 80, las cuentas nacionales desempeñaban un papel meramente descriptivo. Así, la metodología para la realización de las cuentas, que se incluía en los denominados sistemas de cuentas nacionales, se basaba en documentos administrativos que eran aceptados por los países mediante acuerdos de caballeros, sin ningún tipo de obligatoriedad de uso. Los contables ponían su empeño en las tasas de variación de los agregados, con el objeto de analizar si su crecimiento agregado era mayor o menor que el de los países de su entorno.

Sin embargo, el Consejo Europeo celebrado en febrero de 1988 en Bruselas iba a dar un giro de noventa grados a la elaboración y uso de las cuentas nacionales. El Consejo promulga una Decisión, por la cual el límite superior presupuestario de la Comisión se fija como un porcentaje de la suma de los PNB (Producto Nacional Bruto) de los Estados Miembros. Además, aparte de los tres recursos ya definidos en el ámbito europeo, se implanta un nuevo recurso, denominado complementario<sup>1</sup> o residual, mediante el que cada Estado contribuirá al presupuesto de forma proporcional a su PNB.

En el primer año de su implantación, este recurso suponía apenas un 11% del total del presupuesto de ingresos, pero su importancia ha ido creciendo con el tiempo y, actualmente, viene a suponer una cantidad superior al 75% del total.

Como se ha comentado, esta Decisión del Consejo supone un giro radical en la elaboración de las cuentas nacionales. A partir de este momento, los países ponen un énfasis mayor en el nivel de los agregados, en lugar de las tasas de variación.

---

<sup>1</sup> Complementario, porque es el que cierra el presupuesto de ingresos

Como podría suponerse, el sistema no estaba preparado para asegurar la homogeneidad y comparabilidad de los datos que suministraban los países, lo que indicaba, por un lado, que había una enorme necesidad de mejorar el marco metodológico y, por otro, que era necesario mejorar la formación de los contables para otorgar una mayor precisión a las cuentas económicas.

Para responder a estas necesidades, la propia Decisión establece la creación del Comité del Producto Nacional Bruto (Comité PNB) formado por los Estados Miembros y presidido por EUROSTAT (Oficina Estadística de las Comunidades Europeas). Las decisiones tomadas por este Comité fueron muy relevantes para avanzar hacia el objetivo de la comparabilidad de los datos notificados. Además, la redacción de inventarios de fuentes y métodos de estimación sirvió a los países para reflexionar acerca de si aquellos eran adecuados para conseguir el objetivo propuesto.

### **El Tratado de Maastrich. El déficit público y la deuda pública**

Las cuentas de las Administraciones Públicas tomarán un papel de gran relevancia en el ámbito europeo con la promulgación del Tratado de Maastrich. En efecto, son muchos los aspectos de importancia que encierra el tratado, pero desde el punto de la estadística y de las cuentas nacionales, el Tratado supuso una “vuelta de tuerca” más al uso de las cuentas nacionales con fines de política económica.

Desde el punto de vista estadístico hubo algunos aspectos que adquirieron mucha relevancia dentro del Tratado. Por primera vez se reconoce la necesidad de elaborar estadísticas, es decir, se incluye un artículo, el 285, en el cual se especifica que si es necesaria la realización de estadísticas para el seguimiento de la Política Económica de la Unión, éstas deberán hacerse. El artículo define incluso el procedimiento por el cual se van a realizar los actos legales que van a estar detrás de la elaboración de estas estadísticas, en concreto, a través de un procedimiento de codecisión entre el Consejo y el Parlamento Europeo.

Este artículo es muy importante para los estadísticos, quizá no tanto dentro de lo que es el ámbito del Tratado de la Unión Europea, puesto que nos ha permitido tener mejores estadísticas, más comparables, así como converger, de alguna manera, en aquellos aspectos de fiabilidad, acuracidad, puntualidad, secreto estadístico, etc., es decir, disponer de unas estadísticas de mayor calidad, no solamente en referencia a las estadísticas básicas sino también a las estadísticas de síntesis como la Contabilidad Nacional.

Por otro lado, también se dio una vuelta de tuerca más al uso de las Cuentas Nacionales: se define el objetivo de cohesión económica, se reforman los Fondos Estructurales y se crea el Fondo de Cohesión. El reparto de estos Fondos se va a hacer a través de criterios contables, en concreto a través de la renta per cápita o el PIB per cápita. Además se definen determinados límites como por ejemplo, el 75 por ciento sobre la media de la Unión Europea, que define las regiones que pueden acceder a un volumen importante de fondos y cuales no. Además, se fijan los criterios que deben cumplir los países para acceder a la tercera fase de la Unión Económica y Monetaria (criterios de convergencia). El déficit público aparece entre las variables que se van a utilizar en dichos criterios. Los países que quieran acceder a la tercera fase deberán presentar un déficit público inferior al 3 por ciento del PIB.

Asimismo, en el artículo 104 del Tratado se habla del déficit excesivo, estableciendo su límite, y se define el protocolo aplicable en el caso de déficits excesivos (PDE).

No obstante, en ese momento, surgen una cantidad de cuestiones en relación con este tema.

Por un lado, no hay una definición regulada de déficit público y de deuda pública. Por otro, los criterios para delimitar las unidades que pertenecen a las Administraciones Públicas no están perfectamente definidos. Asimismo, no existe una metodología armonizada para estimar las operaciones de las cuentas de las Administraciones Públicas, ni siquiera el PIB.

De esta manera, los datos de déficit público y deuda pública que estiman los países no son comparables y urge la elaboración de una metodología robusta y la necesidad de regular estos datos a través de un acto legal.

En esas fechas, se crea un comité que va a desempeñar una labor central en el papel de las cuentas públicas: el Comité de Estadísticas Monetarias, Financieras y de Balanza de Pagos (CMFB). Este comité asesor de la Comisión va a resolver un gran número de temas metodológicos, en relación con la armonización de las cuentas de las AAPP.

### **El Reglamento marco. El SEC-95 y el Manual del SEC-95 del déficit público y la deuda pública**

El Consejo de la Comisión Europea, en 1993, va a dar una primera respuesta a la necesidad de regulación, promulgando un Reglamento Marco (3605/93) que encierra las siguientes características:

- Define el sector de las AAPP en términos de contabilidad nacional
- Define el superávit o déficit público como la capacidad o necesidad de financiación de las AAPP.
- Define el stock de deuda pública
- Especifica la cantidad de información a transmitir a la Comisión (tablas de la notificación PDE)
- Determina las fechas de transmisión de esta información a la Comisión (dos veces por año, a finales de abril y de octubre)

Sin embargo, el Sistema de Cuentas que regía la elaboración de la contabilidad nacional en los países europeos no era lo suficientemente robusto como para permitir una estimación armonizada del déficit público y la deuda pública de aquellos.

En 1996, el Consejo de la Unión Europea adopta el actual Sistema de Cuentas Nacionales y Regionales (SEC-95), bajo la forma de Reglamento y, por lo tanto, de obligado cumplimiento para los Estados Miembros. La robustez de la nueva metodología implicará una mejora de la comparabilidad de las estimaciones de déficit y deuda. No obstante, las diferentes estimaciones de PIB y de agregados de las Administraciones Públicas que conlleva la utilización de la nueva metodología determinan que se establezca una cláusula de salvaguarda y un período transitorio para aplicarla, por acuerdo de los países.

Así, no será hasta el año 2000 cuando se utilice el SEC-95 en toda su totalidad para el cálculo del déficit y la deuda de las AAPP. Los Reglamentos 475/2000 y 1500/2000 definirán el nuevo marco de trabajo.

Dado que el SEC-95, como metodología básica, no es lo suficientemente explícito o clarificador para determinar el registro contable de determinadas operaciones en términos de contabilidad nacional, EUROSTAT, con el apoyo de los grupos de trabajo de cuentas nacionales y cuentas financieras, elabora la primera versión del denominado Manual del SEC-95 del déficit público y la deuda pública. Este manual práctico intenta dar soluciones a los problemas de delimitación del sector (unidades que pertenecen a las Administraciones Públicas) así como a los correspondientes al registro de determinadas operaciones comunes de estas administraciones. Este Manual se irá actualizando posteriormente, dando entrada a nuevas operaciones no comprendidas en las versiones precedentes.

### **Modo de funcionamiento. Decisiones tomadas en el ámbito del CMFB**

De esta manera, los países transmiten dos veces por año a la Comisión las notificaciones PDE. EUROSTAT analiza (audita) estos datos, pudiéndolos aceptar o, en caso contrario, estableciendo una serie de reservas sobre aquellos. Además, visita a los países, junto a personal de la DG ECFIN y del Banco Central Europeo con el objetivo de comprobar si se aplica correctamente la metodología establecida en el SEC-95 y en el Manual, acordando cambios en caso necesario.

Las decisiones de los problemas metodológicos que van apareciendo se toman en el marco del CMFB, la mayor parte de ellos, a través de consultas a los países (institutos de estadística y bancos centrales).

Así, las decisiones más relevantes que se han tomado en los últimos años, hacen referencia a:

- *Tratamiento de las licencias de telefonía móvil que aparecieron en el año 2000.* Los países hicieron concursos de forma distinta para el reparto de esas licencias entre las compañías que accedieron a la telefonía móvil de tercera generación. En ese momento surge el problema de cómo registrar en términos de Contabilidad Nacional esos ingresos que las administraciones estaban teniendo por la cesión o venta de las licencias.
- *Tratamiento de la diferencia caja-devengo en los impuestos y cotizaciones sociales.* El criterio del devengo es establecido para determinar el momento de registro de las operaciones en el SEC-95. Por lo tanto, habrá que realizar determinados ajustes dado que hay una cantidad de impuestos y cotizaciones sociales que en el futuro no se van a cobrar. El Reglamento define que los países deberán establecer qué parte de los derechos pendientes de cobro de cada año no se van a cobrar nunca en el futuro y deberán anotar un menor devengo o registrar una transferencia de capital, es decir, afectando directamente al déficit público. Este fue uno de los aspectos más importantes que se decidió en el marco de la CMFB.
- *Aportaciones de capital de las Administraciones Públicas a empresas públicas.* Si las aportaciones se están realizando para cubrir pérdidas o no, o tienen como contrapartida una inversión, determina que el registro de aquellas sea diferente en las cuentas nacionales. También hubo un acuerdo de qué inversiones afectarían directamente al déficit y cuales no.

- *Clasificación de los sistemas de fondos de pensiones.* Esto afectó principalmente a tres países: Hungría, Polonia y Suecia, que tenían un sistema de reparto que en un determinado momento pasó a un sistema de capitalización. Había que decidir si ese nuevo sistema de capitalización era autónomo o no, o si debía incorporarse a las Administraciones Públicas. La decisión era importante, ya que podría afectar en el futuro a más países.
- *Ayudas de la Unión Europea.*
- *Gastos militares.* Desde hace 6 ó 7 años, muchos países están dedicando elevados recursos para programas militares multianuales. En este caso, hay que determinar cuando se devengan estos productos (aviones, fragatas,...) que se están construyendo durante un período muy largo y se están pagando por anualidades a priori o a posteriori.
- *Garantías otorgadas por las Administraciones Públicas.* Aunque el SEC-95 dice que los avales son activos contingentes y que, por lo tanto, no tendrían que afectar a las cuentas de ningún sector, hasta que son ejecutados, hay casos que estarían en una situación límite.
- *Titulización.* Los fondos de titulización o la titulización. En el caso de las titulizaciones de deuda no hubo muchos problemas y se llegó a un consenso rápido, pero hubo países que intentaron titularizar ingresos y por tanto hubo que dar una solución de registro contable.
- *Billetes y monedas no devueltos en el contexto del cambio de moneda al euro.* Se le dieron soluciones diferentes a los billetes y las monedas, considerándolos como activos diferentes.
- *Pagos de sociedades públicas a las AAPP.* En el contexto de la transferencia de las obligaciones de sus fondos de pensiones sin constitución de reservas. Este hecho nació en una sociedad pública francesa y luego se replicó en otros países.
- *Asociaciones público-privadas.* En el año 2004, la Comisión tiene una cantidad de dinero importante que mover, hay empresas de construcción que están deseando realizar muchas infraestructuras, hay necesidades en los países de realizar aquellas y, por lo tanto, hay que dar solución al registro de este tipo de operaciones sin que los países vayan a ver mermadas sus cuentas a la hora de presentar los datos en el marco del PEC. Se propone una forma de colaboración en la cual una Administración demanda la construcción de una infraestructura que va a ser realizada

por una sociedad privada (y que va a tener en su balance). La AAPP irá pagando al socio privado por los servicios que preste la infraestructura (cada coche que pase, por ejemplo, en una autopista). Esta forma de colaboración ha dado lugar a casos muy distintos, debiendo ser tratados de forma individualizada todos ellos.

- *Consecuencias contables de las turbulencias financieras sobre las cuentas de las Administraciones Públicas.* Los países han ido formando unidades que van a utilizar para dar liquidez a los bancos y cabe preocuparse acerca de cómo se van a delimitar esas unidades, si deben de estar dentro del ámbito de las AAPP o no.
- *Derechos-fondos de carbono.* En los próximos años va a tener mucha importancia, primero, cómo se han repartido esos derechos y segundo, qué va a pasar luego en el mercado secundario, cómo se van a tener que registrar, especialmente los que corresponden a las AAPP (caso de la contaminación difusa)

### **Seguimiento y control de los datos. Mejora de la organización del funcionamiento del PDE. El Código de Buenas Prácticas**

Aún así, todos los reglamentos creados no tienen capacidad para establecer las reglas del juego en cuanto al seguimiento y control de los datos. Además, no está claro que las decisiones que toma EUROSTAT por las que se revisan los datos transmitidos por los países tengan carácter de acto legal, lo que no obligaría al Estado Miembro a aceptarlas.

Cuatro fueron las acciones que se tomaron para mejorar la organización del funcionamiento del PDE:

1. En primer lugar, actualizar continuamente el manual del déficit público y la deuda pública como un acto que otorga una mayor transparencia a la labor de EUROSTAT. En la Web tenemos la versión actualizada del manual en todo momento.
2. Segundo, definir el rol institucional de los organismos que intervienen en la compilación, transmisión y control de la información:
  - Un grupo de coordinación interno en cada país, formado por el Instituto de Estadística, el Banco Central y el Ministerio de Economía y Hacienda (en España INE –Banco de España– IGAE).

- El CMFB (EUROSTAT, el Banco Central Europeo, los INEs y los Bancos Centrales) como máximo asesor técnico de la materia.
- El Comité Económico y Financiero (CEF) y su subcomité de estadística, así como el ECOFIN (Ministerios de Economía y Hacienda) como órganos en los que se toman las decisiones de tipo político.

3. En tercer lugar, organizar los procedimientos de consulta en aquellos casos en los que la normativa contable no es suficientemente clara.

Así, por un lado, se fijan los procedimientos de consulta al CMFB. Dependiendo de la importancia y dificultad del tema, se definen tres tipos de procedimientos: uno amplio (para los temas más complejos) que se resolverá en aproximadamente 60 días laborables; uno reducido (para temas menos complejos) que se resuelve en 30 días laborables y, finalmente, un procedimiento super-reducido (para temas de escasa complejidad) que se resuelve en 20 días laborables, aproximadamente.

El procedimiento de consulta, cualquiera de los tres, deberá tener cuatro etapas: remisión, investigación, consulta propiamente dicha y decisión.

En la primera etapa se determina quién puede hacer la petición al CMFB. Cualquiera de sus miembros a petición propia, EUROSTAT a petición de un Estado Miembro o incluso por iniciativa propia puede formular estas consultas.

Una vez recibida la petición, el CMFB asesorado por su cuerpo ejecutivo, determina la complejidad de la consulta y el procedimiento que se va a aplicar (amplio, reducido o super-reducido). En cualquier caso, se forma un grupo de expertos (institutos de estadística y bancos centrales) que preside EUROSTAT (y puede co-presidir el Banco Central Europeo). Este grupo elabora un documento de base en el que establece la visión general del problema y las posibles opciones de tratamiento contable, que quedarán reflejadas en un cuestionario.

Cuando el documento de base está preparado, es comentado por los expertos de los grupos de cuentas nacionales y de cuentas financieras. Sus comentarios se incorporan al texto básico y se lanza la consulta a todos los miembros del CMFB. Después de unos días de plazo fijado, se reciben las respuestas.

El CMFB emite una opinión basada en las respuestas recibidas y la publica en su página web. EUROSTAT elabora entonces una decisión, comenta sus efectos conta-

bles, indica el momento de la entrada en vigor y publica su decisión conjuntamente con la opinión del CMFB.

Por otro lado, los Estados también pueden consultar a EUROSTAT directamente, sobre operaciones que todavía no se han producido (ex-ante) o bien ya en proceso (ex-post). La oficina estadística contesta en un plazo aproximado de un mes.

4.- En cuarto y último lugar, pero no por ello menos importante, elaborar un código de buenas prácticas sobre la elaboración y transmisión de los datos en el contexto del PDE. De esta manera, los países deben:

- declarar qué organismos o grupos de ellos elaboran o estiman los datos de déficit público y deuda pública.
- establecer un calendario de transmisión de datos, tablas, criterios de provisionalidad, revisiones y clarificaciones sobre los datos enviados.
- elaborar inventarios de fuentes y métodos con el objetivo de aumentar la calidad de la información suministrada.

Asimismo, EUROSTAT se compromete a establecer un calendario de comunicaciones a los Estados sobre problemas en los datos (reservas), una fecha de publicación de resultados y su remisión al Comité Económico y Financiero.

### **Problemas con la vigilancia de la calidad de los datos**

No obstante, no se puede establecer una vigilancia de la calidad de los datos notificados por los países. De forma especial, después de cambios en los gobiernos, se producen revisiones en los datos que pueden llegar a ser significativas. El denominado “caso Grecia” dejó en entredicho este sistema de buenas prácticas, ya que hubo una modificación muy importante en las cifras de déficit y deuda después del último cambio de gobierno. La Comisión no dispone de suficiente capacidad legal para adentrarse en la elaboración de los datos de las cuentas de las Administraciones Públicas.

La Comunicación de la Comisión de diciembre de 2004, “hacia una estrategia de gobernanza europea de las estadísticas fiscales”, pretendió mejorar la situación existente a través de tres líneas de acción:

- Primero, elaborando un marco legislativo nuevo (Reglamento 2103/2005). Este nuevo acto legal, que enmienda al Reglamento Marco de 1993, incluye los prin-

cipios del Código de Buenas Prácticas, establece mecanismos de control de la calidad de los datos (a través de visitas normales o de diálogo o de profundidad a los países) y determina el papel central del CMFB, como organismo que va a dilucidar todos los problemas metodológicos.

- En segundo lugar, mejorando la capacidad operativa de los servicios de la Comisión. En las visitas a los Estados Miembros, EUROSTAT podrá apoyarse en expertos de otros países.
- Finalmente, estableciendo unos estándares europeos de independencia e integridad de los institutos de estadística y de EUROSTAT (Código de conducta), así como creando un comité asesor que los monitorice.

### **Conclusiones:**

A día de hoy, se puede decir que el grado de armonización o comparabilidad entre los países es alto o muy alto. Sin embargo, todavía persisten aspectos negativos que deberán mejorarse en el futuro:

- el análisis de los contratos de asociaciones público-privadas.
- la aplicabilidad de los criterios de rentabilidad de las inversiones, especialmente en las empresas que comienzan su actividad (start-ups).
- la delimitación de las unidades creadas ad-hoc, como por ejemplo en el contexto de la crisis financiera.
- algunos procesos de ingeniería financiera que tienen como objetivo no consolidar en las cuentas de las Administraciones Públicas.

Debe tenerse especial cuidado con estos temas ya que su incorrecto tratamiento en contabilidad nacional podría determinar revisiones en el futuro, con la consiguiente confusión que se induce a los usuarios y que afecta a la confiabilidad de aquellos.

Elementos clave que incidirán en la mejora de la situación actual son, por un lado, la potenciación del grupo de coordinación (IGAE – Banco de España – INE) así como una mayor comunicación entre todas las administraciones y dicho grupo. Finalmente, la necesidad de consultar a EUROSTAT, en el ánimo de obtener una visión externa del problema. La armonización internacional en la Contabilidad: El Plan General de Contabilidad.

## La armonización internacional en la Contabilidad:

### El Plan General de Contabilidad

*D. José Ramón González García*

*Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas*

**E**s una satisfacción para mí participar y compartir con ustedes la celebración de estas Decimoséptimas Jornadas de Presupuestación, Contabilidad y Control Público, que con tanta dedicación organizan en la Intervención General de la Administración del Estado. Al tiempo que quiero agradecer al Interventor General, D. José Alberto Pérez la posibilidad que ofrece al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de presentar en esta ponencia la evolución que ha tenido a lo largo de estos últimos años la normativa contable internacional europea y la decisión adoptada en España.

#### 1. EL PROCESO DE ARMONIZACIÓN. LA LEY 16/2007, DE 4 DE JULIO

En el año 2007 se ha materializado una importante reforma de la contabilidad española, que se inicia con la aprobación de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, cuyo título expresa el objetivo fundamental de esta reforma, que no es otro que, **adaptar la norma contable española a la nueva normativa contable europea**, constituida por las Directivas Contables, en particular la Cuarta Directiva 78/660/CEE, relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad y la Séptima Directiva 83/349/CEE, relativa a las cuentas consolidadas, y desde el 1 de enero del año 2.005, los Reglamentos de la Comisión Europea que incorporan las Normas Internacionales de Contabilidad adaptadas por la Unión Europea, (NIC-UE), cuya aplicación en el ámbito subjetivo definido por la Ley 62/2003, de 30 de diciembre que concreta el marco establecido por el Reglamento (CE) 1606/2002, del Parlamento Europeo y del Consejo, resulta obligatoria para la elaboración de las cuentas consolidadas de los grupos en que alguna de las sociedades tengan valores admitidos a cotización, y voluntaria para los otros grupos, mientras que las cuentas anuales individuales, se siguen formulando aplicando la normativa interna fundamentalmente constituida por el Código de

Comercio, el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA), el Plan General de Contabilidad (PGC) y demás normas de desarrollo.

De las opciones posibles que después de la decisión europea se planteaban para la contabilidad española, la elegida no solamente es la que resulta avalada por los expertos contables españoles y plasmada en el "libro blanco de la contabilidad del año 2002, sino que, probablemente, sea la única que permite seguir manteniendo una utilidad de la norma contable española, por tanto, de la información contable que nuestras entidades están obligadas a presentar, que por lo que a cuentas individuales se refiere cumple con propósitos en el ámbito de nuestro Derecho Mercantil y Fiscal.

La presentación de estados financieros por las empresas españolas sin la solución adoptada, y manteniendo el modelo contable del año 1990, inmediatamente hubiese recibido la posible crítica de su falta de "modernidad" e insuficiencia de operaciones reguladas, y la necesidad de incorporar modificaciones al mismo, por ejemplo, en materia de provisiones, aplicación del principio de prudencia, criterios de valoración contemplados en la normativa internacional y no en la española, por ejemplo, el valor razonable, y otras, que no hubiese sido posible incorporar sin modificar el Derecho Mercantil y que por tanto hubiesen sido soluciones incompletas, que no habrían permitido la armonización deseada con las NIC-UE.

Con la actuación normativa llevada a cabo, la contabilidad española está en una posición de comparabilidad y de adaptación alta a los pronunciamientos europeos, que al haberla realizado manteniendo a nuestra contabilidad en el ámbito del Derecho Mercantil permite seguir cumpliendo con la utilidad que las cuentas anuales individuales cumplen desde la reforma operada en esta materia en el año 1990, y se anticipa a la vez que se sitúa en línea con otros pronunciamientos como el Plan de las Pequeñas y Medianas Empresas que en estos momentos elabora el International Accounting Standard Board.

La actuación normativa realizada para adaptar nuestra norma a la nueva contabilidad europea ha supuesto un esfuerzo significativo para su elaboración, en la que han participado, con el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), numerosos expertos profesionales y académicos, para quienes la están aplicando, y también para quienes la divulgan a través del ámbito académico, en esta línea, los grupos de compañías cotizadas en cuanto a las cuentas anuales consolidadas que formulan ya que fueron pioneras en la implementación del nuevo modelo contable. Pero es un esfuerzo que resulta necesario para mantener la normalización contable española, con el alcance subjetivo que el Reglamento 1606/2002 del Parlamento Europeo y del

Consejo permite a los Estados Miembros, adaptada a los nuevos pronunciamientos europeos, corrigiendo a la vez hasta donde resulta posible la dualidad de criterios contables que en nuestro modelo, caracterizado por aplicar los mismos criterios en cuentas individuales y consolidadas, introduce la decisión europea de exigir la aplicación en cuentas consolidadas de grupos con compañías cotizadas la NIC-UE.

Es, digamos, un esfuerzo necesario, que se ha graduado en relación a las PYMES, y en cualquier caso, menor que el que supondría aplicar directamente las NIC-UE.

Con la reforma de las normas contables españolas iniciada con la Ley 16/2007, de 4 de julio, se han incorporado a nuestro ordenamiento jurídico principios “importados” del marco contable internacional, algunos novedosos y que afectan básicamente a la regulación contable de los instrumentos financieros y las combinaciones de negocios, y sobre los cuales se ha debatido y es necesario seguir debatiendo acerca de los efectos de su aplicación, pero sobre los que en cualquier caso es necesario enfatizar en que los conceptos incorporados a la reforma son los utilizados internacionalmente y que la misma se ha realizado enlazando en todo lo que resulta posible con el marco contable español, en particular por lo que a las opciones contenidas en las NIC-UE se refiere.

En la línea expuesta, la Ley 16/2007 modifica en el Código de Comercio, los artículos 34 a 41, relativos a las cuentas anuales, en los que se ha delimitado la estructura básica del modelo contable, y los artículos 42 a 49 con la finalidad de regular a nivel legal los aspectos fundamentales de la consolidación. En el TRLSA, además de incorporar la nueva regulación mercantil derivada de aspectos en los cuales han incidido la reforma contable, como por ejemplo, la distribución de los ajustes por cambio de valoración, también se han incorporado al ámbito reglamentario aspectos antes contenidos en este texto referidos básicamente a la estructura de las cuentas anuales.

### **1.1. Los desarrollos Reglamentarios**

El desarrollo de los principios del Código de Comercio es una, si me permitís, “herramienta” de gran utilidad materializada en el Plan General de Contabilidad (PGC).

La norma de general aplicación en el ámbito normalizador la constituye el PGC para cuya aprobación encuentra el Gobierno habilitación en la Disposición final primera de la Ley 16/2007, presentando como novedad respecto a 1990, la habilitación para

que como norma complementaria y de forma simultánea se apruebe un PGC para la pequeña y mediana empresa (Plan de PYMES), ambos Planes han sido aprobados por los RD 1514/2007 y RD 1515/2007, de 17 de noviembre.

El Plan de PYMES es sistemático y complementario del Plan General. Regula exclusivamente las operaciones que con habitualidad realizan las PYMES españolas y, a la vez, incorpora criterios simplificadores, tanto los específicos para microempresas, referidos al registro del arrendamiento financiero y el gasto por impuesto sobre beneficios, como a los instrumentos financieros, al permitir valorar a precio de adquisición el disponible para la venta. Estas modificaciones no afectan ni a la sistemática ni al carácter complementario del Plan y tienen como objetivo fundamental facilitar el tránsito hacia la aplicación de los nuevos criterios contables y, sobre todo, adaptar la regulación contable a las necesidades específicas de las pequeñas y medianas empresas. Podemos afirmar, que en estos momentos disponemos de un ámbito normativo contable que cubre de forma específica la operativa que realizan las empresas españolas, diferenciando entre PYMES y el resto de entidades.

## **2. CARACTERÍSTICAS DEL MODELO CONTABLE ESPAÑOL DESARROLLADAS EN EL PGC**

### **2.1. El nuevo PGC tiene la misma estructura que el PGC de 1990**

La premisa inicial adoptada en la reforma contable fue la de trasladar a nuestro ordenamiento jurídico contable las cuestiones derivadas del nuevo “enfoque de balance” que adoptan las NIC-UE, manteniendo el PGC la estructura que el mismo tiene. De esta forma, las empresas españolas pueden seguir formulando cuentas con la misma “herramienta contable” que han venido utilizando, y sobre la cual ha de realizarse únicamente el esfuerzo de entender su nuevo contenido, para aplicar la convergencia hacia el nuevo marco contable europeo.

Por otra parte, dentro de la configuración del PGC-2007 destacaría dos aspectos. La ampliación de la primera parte del PGC referida al marco conceptual, en la que los principios de la contabilidad española contenidos en el Código de Comercio, están ahora desarrollados de forma amplia y convergente con los Reglamentos europeos que contienen las NIC-UE, y respecto a éstos la normalización contable española ha formalizado en la tercera parte del Plan, Cuentas Anuales, los Modelos en los cuales deben formularse los documentos contables que componen las Cuentas Anuales,

manteniendo la distinción ya existente en nuestra contabilidad de modelos normales y abreviados, lo cual constituye un elemento significativo de comparabilidad de la información contable.

También el PGC 2007 a diferencia del de 1990 se caracteriza por incorporar la regulación contable de operaciones no contempladas hasta el momento y que, dada su proliferación, se ha considerado conveniente regular de forma expresa. Tal es el caso de las Combinaciones de negocios, recogidas en la norma de registro y valoración 19ª y las Operaciones entre empresas del grupo, recogidas en la norma de registro y valoración 21.ª. A estas dos también habría que añadir los Pasivos por retribuciones a largo plazo al personal y las transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio, recogidos en las normas 16ª y 17ª respectivamente, y los instrumentos Financieros de la norma.

Por otra parte, mientras en el antiguo Plan el balance estaba dividido en dos columnas bajo la denominación activo y pasivo —incorporando este último los fondos propios—, el PGC 2007 divide el balance en activo y patrimonio neto/pasivo, dada la nueva configuración del patrimonio neto, que ya no sólo incorpora fondos propios sino también determinados ingresos y gastos, y que aparecen definidos en la parte primera del PGC —Marco Conceptual— con un carácter residual.

Tenemos por tanto, después de la reforma contable, un PGC con un mayor contenido en cuanto a su regulación y modernizado en cuanto está adaptado y es convergente con los requerimientos contables internacionales, que se deber seguir desarrollando e interpretando atendiendo a la evolución contable internacional, pero que debe seguir siendo un cuerpo normativo contable propio español incardinado en nuestro ordenamiento jurídico.

## **2.2. Algunas novedades incorporadas al PGC 2007, y efectos de la primera aplicación del nuevo modelo contable.**

Desde el punto de vista de contenidos y a través de las masas patrimoniales que componen el Balance de situación, vamos a destacar algunas de las cuestiones más significativas incorporadas en la nueva regulación contable.

El **activo** se estructura ahora, lo que comporta una variación de terminología respecto al PGC de 1990, en no corriente (o fijo) y corriente (o circulante).

- **Accionistas capital sin desembolsar**

La primera novedad la constituyen los desembolsos pendientes de exigir a los socios, que ya no se presentan en el activo del balance, sino que, fruto de la modificación operada en los instrumentos de patrimonio propio (con carácter general, acciones y participaciones propias), a la que haremos referencia más adelante, pasan directamente a minorar la cifra de capital social. El enfoque estrictamente económico de información útil para el inversor que adoptan las NIC-UE, conduce a presentar desde el punto de vista del capital social la cifra operativa, es decir, los recursos que específicamente contribuyen a la generación de rendimiento.

- **Gastos de establecimiento**

En cuanto al inmovilizado, los gastos de establecimiento en el PGC-2007 desaparecen del activo del balance, en la medida que no tienen un encaje absoluto en el concepto de activo definido en el Marco Conceptual de la Contabilidad recogido en la primera parte del PGC 2007. Por tanto, corresponde su eliminación y ajuste contra reservas que, desde el punto de vista de la primera aplicación del nuevo Plan contable supone una amortización anticipada. En el PGC-2007 los gastos de establecimiento se contabilizan directamente en la cuenta de pérdidas y ganancias como gasto del ejercicio, mientras que los gastos de ampliación de capital, minorarán el patrimonio neto en el momento de la ampliación.

### **2.2.1. Activo no corriente**

Forman parte del activo no corriente, el inmovilizado intangible y material, las inversiones inmobiliarias, las inversiones financieras y los activos por impuestos diferidos.

#### **A) INMOVILIZADO**

En el **inmovilizado intangible** cabe destacar, como novedad, además del cambio terminológico de inmovilizado inmaterial a inmovilizado intangible, la posibilidad de que los bienes que forman parte del mismo tengan una vida útil indefinida cuando no haya un límite previsible del período a lo largo del cual se espera que los activos generen entradas de flujos netos de efectivo, en cuyo caso, estos activos no deberán ser objeto de amortización sin perjuicio de la necesidad de que al menos anualmente se analice si existen indicios de su posible deterioro.

Merece especial mención el tratamiento contable del fondo de comercio, que ya no se amortiza pero se deberá someter al menos anualmente a un test de deterioro. Este nuevo tratamiento contable, ha venido acompañado de una modificación en la normativa mercantil, incorporada en el artículo 213.4 de la Ley de Sociedades Anónimas, que exige constituir una reserva indisponible equivalente a su valor contable.

El **inmovilizado material** sigue, en líneas generales, un tratamiento similar al del Plan de 1990 y no hay cambios sustanciales en las reglas de valoración. No obstante, en la valoración inicial del mismo destaca, como novedad, la incorporación como mayor precio de adquisición de la estimación inicial el valor actual de las obligaciones derivadas del desmantelamiento o retiro y otras asociadas al inmovilizado tales como los costes de rehabilitación del lugar sobre el que se asientan, siempre que estas obligaciones den lugar a una provisión.

También es novedoso el tratamiento que corresponde otorgar a los costes relacionados con grandes reparaciones del inmovilizado, que ya no son tratados como pasivos (provisiones para grandes reparaciones) sino como un componente separado del valor contable del activo que los ocasiona, debiéndose amortizar en función del periodo que medie hasta la gran reparación y la calificación contable de las inversiones realizadas por el arrendatario en activos arrendados, como inmovilizado material.

Cabe resaltar, la incorporación en la norma de registro y valoración 3ª del tratamiento contable de las permutas, diferenciando entre comerciales y no comerciales para el reconocimiento de beneficios y las aportaciones no dinerarias.

La regulación del deterioro de valor de los elementos del inmovilizado material (también aplicable por extensión al inmovilizado intangible), a cuyos efectos se incorpora, junto al valor razonable, el concepto de valor en uso para determinar el valor recuperable de cada elemento y, en su caso, dotar el correspondiente deterioro, hablamos de la recuperación de valor mediante la estimación de flujos de efectivos futuros. Asimismo, para aquellos casos en que no se pueda calcular el deterioro de un elemento de forma individualizada, se deberá calcular tomando como referencia la unidad generadora de efectivo a la que pertenece, concepto novedoso que también introduce el PGC 2007. Estos conceptos en el régimen transitorio darán lugar fundamentalmente a reclasificaciones.

En la primera aplicación la provisión para grandes reparaciones puede dar lugar a una reclasificación como amortización acumulada del inmovilizado correspondiente.

## **B) INVERSIONES INMOBILIARIAS**

En el balance se introduce un nuevo epígrafe de inversiones inmobiliarias, constituidas fundamentalmente por inmuebles que la empresa destina a obtener rentas y/o plusvalías a través de su arrendamiento o su venta siempre que ésta última no constituya la actividad ordinaria de la empresa. La novedad fundamental de esta partida es su presentación separada en el balance, por cuanto para el registro y valoración de los inmuebles incluidos en la misma, se siguen las reglas previstas en las normas de registro y valoración del inmovilizado material.

## **C) INVERSIONES FINANCIERAS**

En cuanto a las inversiones financieras se mantiene, a efectos de su presentación, el criterio de naturaleza, rendimiento fijo o variable que generan dicha inversiones, incluyéndose un desglose más pormenorizado de las inversiones en empresas del grupo y asociadas (en las que también se incluyen las multigrupo) y en un epígrafe separado otras inversiones financieras.

A efectos de su valoración, se clasifican en diversas categorías dependiendo de la gestión que la empresa realice sobre las distintas inversiones financieras. En este sentido las principales categorías que se presentarán en el activo no corriente son los instrumentos de patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas, los activos financieros disponibles para la venta y las inversiones a vencimiento. Cabe hacer especial referencia en este punto, por los cambios incorporados en el PGC-2007, a la valoración de dos categorías de inversiones, los instrumentos de patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas y los activos financieros disponibles para la venta.

En cuanto a los primeros, su valoración inicial sigue siendo por el coste, y su importe recuperable, a efectos del cálculo del posible deterioro, ahora se determina sobre la base de los flujos de efectivo que la empresa espera obtener de la inversión, aunque la norma contable reconoce la posibilidad de determinar el importe recuperable en función del valor teórico con las plusvalías tácitas que existan en el momento de la valoración de las participaciones cuando éste constituya la mejor evidencia del mismo, a estos efectos se incorporan las plusvalías tácitas que existan en el momento de su valoración. Los excesos de provisión que, en su caso, puedan resultar se ajustarán contra reservas.

Por lo que se refiere a los activos financieros disponibles para la venta, que agrupan fundamentalmente instrumentos de patrimonio y valores representativos de deuda

cotizados, se incorpora aquí el criterio de valor razonable en la valoración posterior de los mismos, registrándose cualquier cambio en el valor razonable como gasto o ingreso de patrimonio neto. Estos gastos e ingresos, que tendrán su correspondiente reflejo en el patrimonio neto del balance, han motivado la creación de los grupos ocho y nueve en la cuarta y quinta parte del PGC, a efectos de confeccionar el estado de cambios en el patrimonio neto, que junto al estado de flujos de efectivo, constituyen los dos nuevos documentos contables que integran las cuentas anuales. Los gastos e ingresos incorporados al Patrimonio Neto, no podrán ser objeto de distribución, según lo dispuesto en el artículo 213 de la Ley de Sociedades Anónimas.

Dentro de las inversiones financieras, se recogen en una partida específica los derivados tanto si se contratan con fines de negociación —incluidos en este caso en la categoría de activos financieros mantenidos para negociar— como si se contratan dentro de una operación de cobertura. El tratamiento contable de los derivados es una de las novedades destacables que incorpora el PGC 2007. A efectos de su valoración, el criterio es distinto si la empresa los posee con fines de negociación, en cuyo caso se valorarán por su valor razonable registrando cualquier cambio en la cuenta de pérdidas y ganancias, o como parte de una operación de cobertura que reúna los requisitos para ser tratada como una cobertura contable de acuerdo con lo previsto en la norma de instrumentos financieros, en cuyo caso la valoración dependerá del tipo de cobertura a la que esté afecto el derivado (cobertura de valor razonable, cobertura de flujos de efectivo y cobertura de inversiones netas en el extranjero).

Nos encontramos posiblemente ante la mayor novedad conceptual del nuevo Plan General de Contabilidad, donde a efectos de primera aplicación es necesario clasificar las partidas que componen estos instrumentos financieros con el criterio que la gerencia asigne a los mismos en función de su uso.

Por último, destacar que desaparecen del activo del balance las acciones propias, a largo y corto plazo, que ahora de acuerdo con la norma de registro y valoración de instrumentos financieros, se incorporan directamente en el patrimonio neto con signo negativo. Son menores fondos propios, y al tratarse como operaciones con socios no originan resultados, sino sólo movimientos de patrimonio. El nuevo tratamiento contable, ha supuesto una modificación mercantil al régimen de las acciones propias incorporada al artículo 75.3 de la Ley de Sociedades Anónimas que ahora exige dotar reserva indisponible sólo para el supuesto de acciones o participaciones de la sociedad dominante, adquiridos por la dependiente que siguen presentándose en el activo del balance de esta sociedad.

**D) ACTIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO**

Engloba, en la nueva terminología, tanto a los impuestos anticipados como a los diferidos, y no se realiza su reclasificación al corto plazo. En el antiguo Plan, estos activos figuraban en el activo circulante del balance.

Por último, debe señalarse que desaparece del activo del balance el epígrafe de **gastos a distribuir en varios ejercicios**, que recogía gastos de formalización de deudas y gastos por intereses que se activaban aumentando el valor de la deuda, y se imputaban a la cuenta de pérdidas y ganancias durante el plazo de vencimiento de la misma. La norma de registro y valoración prevé ahora que los pasivos financieros, se registren por su coste amortizado de tal forma que los gastos financieros implícitos vayan aumentando el valor de la deuda en función de su devengo de acuerdo con el tipo de interés efectivo de la operación, sin que por lo tanto sea posible, en el momento del reconocimiento inicial de la deuda la activación de la carga financiera que no se ha devengado, con abono al pasivo financiero correspondiente.

En consecuencia, a la fecha de transición deberán eliminarse los gastos a distribuir en varios ejercicios reduciendo el valor de la deuda, cuyo valor equivaldría ahora al del coste amortizado.

**2.2.2. Activo corriente**

En cuanto al activo corriente, incorpora las partidas que en el antiguo Plan figuraban en el activo circulante, con las siguientes precisiones:

**A) ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA**

Comprende todos los activos (inmovilizados, existencias, inversiones financieras etc) que individualmente o dentro de un grupo enajenable de elementos, la empresa prevé que va a disponer de ellos en el corto plazo y por lo tanto, no va a seguir utilizándolos en su actividad ordinaria. La presentación de estos activos en un epígrafe separado del balance obedece a la necesidad ya apuntada en sede de inversiones financieras, de que la contabilidad refleje adecuadamente la gestión de la empresa y en la medida en que se va a disponer de estos activos en el corto plazo, dejarán de amortizarse. Cuando se trate de activos que formen parte de un grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta, los pasivos asociados a dichos activos y que por lo tanto

formen parte del grupo enajenable, aparecerán recogidos en un epígrafe separado denominado Pasivos vinculados con activos no corrientes mantenidos para la venta, en el pasivo no corriente del balance.

### **A.1) Existencias y deudores comerciales y otras cuentas a cobrar**

Las existencias ofrecen pocas novedades en cuanto a su presentación y respecto a su valoración, es destacable la desaparición del método LIFO y la incorporación en el activo del coste de las existencias por prestación de servicios.

Por lo que respecta a los deudores comerciales y otras cuentas a cobrar, no existen novedades destacables en cuanto a su presentación, incluyéndose en este epígrafe entre otros, clientes, deudores y accionistas por desembolsos exigidos. La norma de registro y valoración de instrumentos financieros, incluye con carácter general a los clientes y deudores como activos financieros en la categoría de préstamos y partidas a cobrar, valorándose inicialmente al valor razonable y posteriormente al coste amortizado, salvo determinados créditos comerciales que por sus características y a efectos simplificadores se podrán valorar por su valor nominal.

### **A.2) Inversiones financiera temporales**

Incluyen todas aquellas inversiones cuyo vencimiento, enajenación o realización se espera habrán de producirse en el plazo no superior a un año, es decir, en la cartera de negociación y al igual que en el activo no corriente, se recogen de forma diferenciada las inversiones en empresas del grupo y asociadas y el resto de inversiones. Como particularidad es destacable que en estos epígrafes se incluirán todos los activos financieros incluidos en la categoría de activos financieros mantenidos para negociar (salvo los derivados que se espere liquidar en un plazo superior al año), en la medida en que a pesar de que puedan tener un vencimiento superior al año, la empresa va a disponer de ellos en el corto plazo.

La valoración posterior de estas inversiones financieras se realiza a valor razonable con incorporación de las diferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias, sin que exista limitación mercantil a su distribución.

Por último, se mantienen en el balance los epígrafes relativos a periodificaciones a corto plazo y efectivo y otros activos líquidos equivalentes.

### **2.2.3. Patrimonio Neto y pasivo exigible**

Los recursos financieros se estructuran en el patrimonio neto y pasivo. Se presentan en tres agrupaciones: patrimonio neto, pasivo no corriente y pasivo corriente.

#### **A) PATRIMONIO NETO**

El patrimonio neto de una empresa, a efectos contables, lo constituyen los **fondos propios** y otras partidas que, de acuerdo con los nuevos criterios contables, también forman parte del patrimonio neto, fundamentalmente ajustes por cambios de valor de determinados elementos patrimoniales y subvenciones, donaciones y legados no reintegrables. Estas partidas se presentan en el patrimonio neto de la empresa descontando el efecto impositivo.

Tal y como ya se ha hecho referencia, el capital social aparece minorado en el capital no exigido, y también minorando los fondos propios aparecen las acciones propias, frente al Plan de 1990 que presentaba las acciones propias en el activo y la correspondiente reserva para acciones propias en los fondos propios. Este nuevo régimen contable ha propiciado una modificación del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, a la que antes nos hemos referido.

Destaca también en los fondos propios el epígrafe de “Otras aportaciones de socios”, que recoge, entre otros, las subvenciones, donaciones y legados otorgados por los socios y que no sean reintegrables. Si no son los socios sino terceros, quienes otorgan a la sociedad donaciones, subvenciones o legados, éstos también formarán parte del patrimonio neto de la empresa pero no como fondos propios sino en la agrupación de Subvenciones, donaciones y legados, como ingresos de patrimonio.

Como novedad, también destacar que en la partida de reservas voluntarias, se incorporan los cambios de criterios contables y los errores de ejercicios anteriores, que en el Plan de 1990 se recogían en el resultado del ejercicio como ingresos y gastos de ejercicios anteriores.

Por último, en el epígrafe otros instrumentos de patrimonio propio, se incluirá entre otros el componente de patrimonio de los instrumentos financieros compuestos. Estos instrumentos financieros, atendiendo a su fondo económico, tienen dos componentes, uno de patrimonio en la medida en que la empresa recibe unos recursos que no está obligada a rembolsar y uno de pasivo, por la obligación de reembolso. Tal es

el caso, por ejemplo, de las obligaciones convertibles en acciones, en las que el emisor registrará en el patrimonio neto la prima que recibe como consecuencia de la opción de conversión que otorga al obligacionista, y en el pasivo el resto del importe recibido que, de no ejercitarse la opción de conversión, estará obligado a reembolsar.

**Los ajustes por cambios de valor** incluyen una serie de ingresos y gastos que, de acuerdo con los nuevos criterios de registro y valoración, se imputan directamente al patrimonio neto. Tal es el caso de las variaciones en el valor razonable de activos financieros incluidos en la categoría de activos financieros disponibles para la venta, los derivados designados como instrumentos de cobertura en una cobertura de flujos de efectivo o las diferencias de conversión.

Por su parte, el epígrafe de **subvenciones donaciones y legados**, incorpora los recibidos de terceros distintos de los socios y propietarios que de acuerdo con lo previsto en la norma de registro y valoración de referencia, tengan la consideración de no reintegrables. A este respecto, cabe destacar que la norma establece una especialidad para las subvenciones, donaciones y legados recibidos por las empresas del Sector Público de la entidad pública dominante para financiar actividades de interés general. En este caso, a pesar de que la cantidad recibida de los socios debería tener la consideración de fondos propios, se trata como una subvención, donación y legado recibido de un tercero.

Por último, en cuanto al patrimonio neto el artículo 36 del Código de Comercio ha introducido una modificación destacable en la medida en que se considera patrimonio neto el importe que se califique como tal conforme a los criterios para confeccionar cuentas anuales. Sin embargo, a efectos estrictamente mercantiles tales como la distribución de beneficios, la reducción obligatoria de capital social y la disolución por pérdidas, dicho patrimonio se ve incrementado en ciertas partidas que contablemente se consideran pasivo, tales como las acciones rescatables o las acciones sin voto, pero que ofrecen una garantía patrimonial suficiente frente a terceros.

## **B) PASIVO NO CORRIENTE Y CORRIENTE**

En cuanto al pasivo, incluye fundamentalmente pasivos financieros, es decir, obligaciones contractuales derivadas de financiación ajena obtenida por la empresa y provisiones, definidas como obligaciones de desembolso para la empresa indeterminadas en cuanto a su importe o fecha de vencimiento.

Por su novedad, destaca la posibilidad de que en el pasivo se cree un epígrafe bajo la denominación de “Deudas con características especiales” que recoja los instrumentos financieros emitidos por la empresa que deban reconocerse como pasivos financieros pero que por sus características especiales puedan producir efectos en otras normativas, tales como las acciones rescatables o las acciones sin voto.

### **3. EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD DE PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS Y LOS CRITERIOS CONTABLES ESPECÍFICOS PARA MICROEMPRESAS**

La Ley 16/2007, a través de su disposición final primera, ha incorporado a la contabilidad española un desarrollo reglamentario específico no contenido en el Plan de 1990 para las denominadas pequeñas y medianas empresas que también incorpora criterios específicos para las microempresas y que se ha materializado en el Real Decreto 1515/2007, (Plan de PYMES) de 16 de noviembre, como norma complementaria del PGC-2007.

Con el Plan de PYMES se dota a estas entidades de un conjunto normativo completo con criterios de valoración, modelos de cuentas anuales y cuadro de cuentas adaptado a sus necesidades, es decir, a las operaciones que realizan, a la vez que se introducen criterios simplificadores respecto al PGC-2007 para facilitar la aplicación de las nuevas reglas contables a estas entidades.

Como características básicas de este Plan se pueden destacar en primer lugar, su carácter voluntario y flexibilidad. Así, la aplicación del Plan se ha definido por tamaño de los sujetos contables, pudiendo aplicarlo quienes al cierre del ejercicio cumplan los requisitos para formular balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados y no resulten excluidas por motivos de pertenencia a un grupo, o cotizar en un mercado regulado, entre otros, según dispone el artículo segundo del RD 1515/2007, y para conjugar la flexibilidad con la estabilidad de la norma contable se exige que la opción elegida de aplicar el Plan de PYMES se mantenga durante tres ejercicios.

En cuanto a su contenido, se han eliminado operaciones reguladas en el PGC-2007 que no se realizan habitualmente por las PYMES, como las combinaciones de negocio, las operaciones entre empresas grupo, los pasivos por retribuciones a largo plazo al personal, las coberturas y los híbridos, entre otras. No obstante, si se realiza alguna de las operaciones excluidas la norma contable aplicable será el PGC-2007.

También se han incorporado criterios de simplificación. Así, en los instrumentos financieros se han eliminado categorías de clasificación por gestión al mantener exclusivamente la cartera de negociación limitando la utilización del valor razonable, y en particular, para las microempresas se han incorporado simplificaciones en el arrendamiento financiero debiendo contabilizar la cuota devengada como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias, salvo en las operaciones de arrendamiento que tengan por objeto solares, terrenos u otros activos no amortizables, y en el registro contable del impuesto sobre beneficios que se equipara con el importe de las liquidaciones fiscales, es decir, el gasto corriente por el impuesto se registra con un criterio de importe pagado o pendiente de pago.

#### **4. OTRAS ACTUACIONES NORMATIVAS QUE CONSTITUYEN DESARROLLO DEL PGC**

La reforma contable llevada a cabo por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) ha mantenido la vigencia de las adaptaciones sectoriales que vienen del plan del año 1990, naturalmente en todo aquello que no se oponen al actual, y lo ha hecho sencillamente porque entiende que, a pesar de la amplitud del PGC en cuanto las operaciones que regula, hay sectores de actividad que requieren de una normativa contable específica.

En las adaptaciones sectoriales resulta relevante la relativa a las empresas concesionarias de infraestructuras, y el camino seguido por la normativa internacional, en el que el International Accounting Standard Board (IASB), ha emitido una interpretación la IFRIC-12, en el que entre otras cuestiones se califica al Derecho Concesional como un activo intangible, o bien, cuando el cobro por la utilización de la infraestructura está garantizado como un activo financiero, derecho de crédito, sin que en ningún caso pueda ser objeto de activación la carga financiera generada después de entrar en funcionamiento la infraestructura.

Esta interpretación ya adoptada y publicada por la Comisión Europea no resuelve las cuestiones de fondo para el reconocimiento contable de la actividad realizada por las empresas concesionarias, ya que pueden informar como meros gestores de un derecho de crédito y por tanto son equivalentes a entidades de crédito, en cuanto a su información contable, y no contempla las especialidades contractuales de la concesión como la fijación de precios (tarifas) por la Administración concedente y su impacto en el desarrollo económico financiero de la concesión. En definitiva, la interpretación es claramente insu-

ficiente, y debería aprobarse una norma contable específica para el tratamiento de los activos regulados tal y como reiteradamente ha venido planteando España en los Foros internacionales, que reconozca las especialidades de gestión en este tipo de activos.

En estos momentos, el ICAC trabaja, conjuntamente con el Sector, la Administración Pública, y los expertos integrados en el Grupo de trabajo correspondiente, sobre la armonización de la contabilidad española a la interpretación mencionada, iniciando así la reflexión sobre la conveniencia de converger absolutamente con el planteamiento internacional, que tiene claras implicaciones de Derecho Mercantil y Fiscal o bien, adaptarnos en todo lo necesario y mantener algún criterio específico propio de nuestra normativa española.

En materia de grupos para la formulación de cuentas consolidadas, para aquellos supuestos que de acuerdo con el ámbito subjetivo de grupos sin compañías cotizadas que opten por aplicar la normativa española, se ha publicado la Nota del ICAC relativa a la formulación de las cuentas anuales consolidadas según los criterios del Código de Comercio incorporados en la Ley 16/2007, publicada en el BOICAC nº 75, y que resulta de aplicación para los ejercicios que se inicien a partir de 1 de enero de 2008. Dicha Nota aclara cómo debe interpretarse el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, que aprueba las Normas para la formulación de cuentas consolidadas, en el marco de la Ley 16/2007 y constituye la antesala del futuro Real Decreto que apruebe las normas para formular estas cuentas, en cuanto no ha sido posible su elaboración para entrar en vigor el 1 de enero de 2008, al estar en proceso de adopción por la Unión Europea la NIIF-3, que constituye el punto de referencia en esta materia.

Asimismo, es destacable la actividad desarrollada por el ICAC en la labor interpretativa de la nueva normativa, tanto en relación a la interpretación como a sus efectos en la primera aplicación del PGC 2007 y que ha sido publicada en los BOICAC del año 2008, fundamentalmente.

En definitiva, con las actuaciones desarrolladas en las normas contables españolas, se ha creado una propuesta de información económico-financiera, adaptada a las Normas Internacionales de Contabilidad adoptadas en Europa, en el marco de aplicación definido por el legislador español entre las opciones permitidas por los nuevos reglamentos europeos, y todo ello, con una estructura acorde con la "herramienta" conocida y utilizada por las empresas como es el Plan General de Contabilidad español y por lo que respecta a cuentas individuales, respetando la utilidad de esta información en los ámbitos mercantil y fiscal.

El modelo contable español y el que seguimos aplicando después de la reforma del año 2007 continua con el proceso de adaptación de las normas contables españolas a las europeas que se aplican en la elaboración de cuentas anuales individuales y consolidadas, que fue trasladado a España con la Ley 19/1989, de 25 de julio, y la actuación realizada ha materializado una propuesta concreta que permite seguir manteniendo la normalización contable española, con la utilidad obtenida de este modelo desde el año 1973, fecha de aprobación del primer Plan General de Contabilidad. Sin el planteamiento de modificación para adaptar los textos legales básicos, Código de Comercio y Ley de Sociedades Anónimas, que dan soporte al desarrollo en materia contable a través de nuestro PGC, no hubiese sido posible aplicar la mayoría de los cambios que incorpora el modelo de lo que podríamos llamar el nuevo Derecho contable europeo, ni dar la estabilidad y seguridad jurídica necesaria para la formulación de cuentas anuales, por parte de las empresas españolas.



## **Necesidad de convergencia con las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público**

*D. Manuel Núñez Pérez*

*Presidente del Tribunal de Cuentas de España*

### **EVOLUCIÓN DEL SECTOR PÚBLICO Y DE LA SOCIEDAD**

**E**l Sector Público se encuentra indisolublemente imbricado con la sociedad, de la que toma su razón de ser, en un proceso de permanente interinfluencia, trasladando e impulsando en aquélla los valores éticos y los principios que han de caracterizar una buena organización y gestión y percibiendo de la sociedad las nuevas exigencias no sólo en cuanto a las necesidades que han de satisfacerse mediante la prestaciones y producción de servicios y bienes públicos, sino también en cuanto a las formas y procedimientos que el Sector Público debe adoptar en su organización y funcionamiento.

La complejidad del Sector Público se ve confirmada, entre otras muchas manifestaciones, en la numerosa variedad de entidades que lo integran con sus diferentes regímenes jurídicos y las múltiples y diversificadas actuaciones en las que se materializa su gestión. A su vez, el Sector Público aparece desagregado en diferentes subsectores según el ámbito de la Administración a la que corresponde, pudiéndose diferenciar el Sector Público estatal, autonómico y local, con sus respectivas interrelaciones, además de sus conexiones con la Administración Europea y otras Organizaciones en el ámbito internacional. Ha de resaltarse que la expansión exterior hacia entornos internacionales ha estado simultáneamente acompañada de una intensificación y consolidación de la organización territorial, afianzándose la Administración autonómica y la local.

Por su parte, el progresivo incremento de la participación del Sector Público en el sistema económico, participación que se ve potenciada en periodos de crisis como el que estamos viviendo, ha propiciado, junto con los avances en las técnicas de la información y comunicación, que la sociedad adquiera una mayor sensibilidad y exigencia sobre la gestión pública, reclamando información y transparencia en cuanto al diseño de las políticas públicas a las que la misma debe responder, así como

a los objetivos propuestos y la organización implantada y recursos aplicados. En definitiva, la sociedad viene demandando información y exigiendo eficacia y calidad a la gestión pública, así como responsabilidad a los gestores públicos en todos los ámbitos en que dicha gestión se concreta.

En este cruce de relaciones regionales, nacionales e internacionales se concitan múltiples legitimaciones de demanda de información, bien en cumplimiento de la obligación de rendir cuentas de la gestión realizada, bien como requisito ineludible en la toma de decisiones, bien en la pretensión de evaluar la calidad de la gestión realizada y de efectuar estudios comparativos, o bien como mero derecho a estar informados sobre la evolución del sistema económico-financiero. La necesidad de atender tan variada demanda de información requiere disponer de unos parámetros que garanticen la calidad y uniformidad en su interpretación, aprovechando, por otra parte, las múltiples potencialidades que ofrecen las nuevas técnicas de información y comunicación.

Es en este contexto donde ha de situarse la información contable, como expresión y representación reglada de la gestión realizada y de la situación financiera y patrimonial a una fecha determinada, y la necesidad de su convergencia con las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público<sup>1</sup>.

Por otra parte, esta representación contable no puede restringirse a la estricta presentación de unos datos cuantitativos, sino que ha de venir acompañada de una información cualitativa que permita evaluar la eficacia y la eficiencia de la gestión representada, a través de información en la Memoria o de registros auxiliares analíticos suficientes para alcanzar esa valoración. Asimismo, el carácter integrador del Sector Público y su concepción como una unidad de acción que responde a unas mismas políticas y criterios y, en definitiva, a una misma responsabilidad, reclama disponer de información consolidada, evitando las distorsiones que genera una mera agregación de las cuentas individuales en la representación de la situación financiera y patrimonial de todo el Sector Público en su respectivo ámbito de actuación.

Lógicamente todos estos planteamientos y preocupaciones son compartidos, en mayor o menor grado, por la normativa internacional. En consecuencia, la manifestación, con seguridad por todos asumida, a favor de una mayor convergencia internacional en la representación contable de la actividad económica desarrollada por el Sector

---

<sup>1</sup> IPSAS, emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad Pública (IPSASB), constituido por la Federación Internacional de Expertos Contables (IFAC).

Público, ofrece la oportunidad de recordar los avances que en el ámbito interno español se han registrado en la modernización y tecnificación del sistema de contabilidad pública y de reflexionar sobre las cuestiones pendientes sobre las que se debería avanzar, como el Tribunal de Cuentas ha venido señalando en sus Informes y Mociones.

Cabe recordar, a este respecto, que la actuación fiscalizadora del Tribunal no se limita a detectar irregularidades y deficiencias en la gestión pública, de las que deja constancia en sus sucesivos Informes, sino también, en virtud de lo contemplado en el artículo 14 de su Ley Orgánica y en otras referencias legislativas concordantes, a sugerir propuestas de modificación de la legislación vigente, así como otras medidas encaminadas a mejorar la organización y la gestión, previsión que es satisfecha a través de las recomendaciones que habitualmente se incorporan en cada uno de los Informes y, de forma más sistemática, en las Mociones elevadas al Parlamento, a alguna de las cuales posteriormente se hará una referencia y que, en ocasiones, han dado lugar a importantes modificaciones legislativas.

### **AVANCES PROGRESIVOS EN LA REPRESENTACIÓN CONTABLE DE LA GESTIÓN PÚBLICA**

A lo largo de las diferentes sesiones de estas Jornadas técnicas ha habido ocasión de exponer los avances que se están registrando en la llevanza de la denominada contabilidad privada y contabilidad pública, cuya concreción más evidente ha sido la implantación del nuevo Plan General de Contabilidad en el primer caso y en la elaboración, pendiente de publicación y entrada en vigor en el segundo. Ambos Planes son el resultado de un proceso de armonización contable a nivel internacional, si bien dicho proceso presenta una mayor intensidad en la elaboración y presentación de los estados contables de la empresa privada. Esta situación es una continuidad de la anticipación registrada en las anteriores transformaciones de los respectivos sistemas contables.

Dentro de los antecedentes en la regulación de la contabilidad pública ha de resaltarse la transformación y el avance cualitativo que supuso la aprobación del primer Plan General de Contabilidad Pública de 1981, seguido del denominado Sistema de Información Contable y Presupuestario, que siguiendo las pautas del entonces vigente Plan privado de 1973, trajo consigo el primer sistema integrado de información contable en el ámbito de la Administración española y el abandono definitivo de técnicas contables primarias que impedían reflejar adecuadamente la situación

económico-financiera alcanzada. Este proceso de aproximación entre la contabilidad pública y la privada continuó con la aprobación del actualmente vigente Plan General de Contabilidad Pública de 1994, que también tuvo como modelo el Plan de la empresa privada aprobado cuatro años antes.

Paulatinamente la contabilidad pública ha ido abandonando su sometimiento al ámbito presupuestario y su reducción a herramienta para el ejercicio del control, para asumir el papel que le corresponde dentro de una gestión dinámica, con sus correspondientes desarrollos analíticos, y representación de dicha gestión, exigiendo que los estados contables ofrezcan una imagen fiel de la actividad desarrollada y de la situación financiera y patrimonial, que pueda ser conocida e interpretada. La evolución de la contabilidad pública se ha visto impulsada por la evolución de la propia gestión pública. La modernización y desregulación de esta gestión ha propiciado, si bien con ciertas limitaciones y demoras, la actualización de la contabilidad pública, respondiendo a nuevas funciones e intereses.

Simultáneamente con esta evolución de la regulación contable interna, en el ámbito internacional se va acentuando el intercambio de conocimientos y de todo tipo de actividades como consecuencia de la mundialización de los mercados y el crecimiento de los procesos de financiación e inversión hasta alcanzar el fenómeno actualmente definido como globalización, caracterizado por la supresión de fronteras en la comunicación y en la participación. Este proceso de globalización admite múltiples interpretaciones y análisis según la perspectiva aplicada: política, social, económico-financiera, entre muchas otras.

La inmersión en este proceso de globalización, desde un planteamiento económico-financiero, requiere disponer de información asimilable y que permita efectuar los estudios comparativos pertinentes, necesarios para toda adopción racional de decisiones en cualquiera de los ámbitos que conforman el mercado internacional.

A esta finalidad responden las Normas Internacionales de Contabilidad<sup>2</sup> que, impulsadas desde diferentes agrupaciones profesionales, han alcanzado un alto grado de consenso entre los reguladores, dando lugar a un nuevo marco normativo y a nuevos Planes Generales de Contabilidad. Con independencia de las diversas iniciativas surgidas en el ámbito internacional en la pretensión de alcanzar una armonización de las diferentes normativas contables, apoyadas por Organizaciones

---

<sup>2</sup> NIIF.

del ámbito público como la ONU o la OCDE, el principal empuje en este campo ha venido ofrecido, como es bien conocido por todos, por organizaciones profesionales que, desde mediados del siglo pasado han venido planteando la conveniencia de una armonización contable, consiguiendo atraer a su propio ámbito de análisis y propuestas a los reguladores públicos. Resulta fácil presumir que la necesidad de atender a esta demanda de los mercados internacionales ha sido el principal motor que ha impulsado una mayor homogeneización contable, objetivo al que también se han sumado las Organizaciones públicas.

En esta dirección cabe recordar, dentro de la Unión Europea, la Comunicación de la Comisión Europea de noviembre de 1995 relativa a la “armonización contable: una nueva estrategia de cara a la armonización internacional”, en la que se vino a reconocer la insuficiencia de las Directivas Comunitarias, Cuarta y Séptima, dictadas en materia contable, sobre la estructura y contenido de las cuentas anuales y la consolidación de las mismas, respectivamente, ya que no abordaban determinadas cuestiones de significativa importancia y no satisfacían lo contemplado en otras normas más exigentes dictadas en otros ámbitos, especialmente por el regulador norteamericano<sup>3</sup>. En consecuencia, la Comisión Europea estima oportuno participar en el proceso internacional de armonización propuesto por el Comité Internacional de Normas Contables<sup>4</sup>, aceptando la invitación de formar parte de su Grupo Consultivo. Dicho Comité Internacional, que viene actuando en íntima conexión con la Federación Internacional de Expertos Contables, convino un programa de trabajo conjunto con la Organización Internacional de Comisiones de Valores<sup>5</sup>, con el objetivo de establecer unas normas contables internacionales para las empresas que cotizaran en los mercados internacionales, uno de cuyos hitos más importantes fue la suscripción por esta Organización de las Normas Contables emitidas por dicho Comité Internacional. Asimismo, en ejercicios posteriores suscribió otro acuerdo con el órgano emisor de las normas contables americanas en la pretensión de alcanzar una convergencia real entre la normativa europea y la americana. Posiblemente, si se hubiera alcanzado definitivamente esta pretendida convergencia entre ambas normativas, la interpretación de las situaciones patrimoniales deducidas de las diferentes contabilizaciones, en estos momentos de crisis tan pronunciada, hubiera gozado de una mayor unanimidad al partir de criterios y planteamientos comunes.

---

<sup>3</sup> La SEC norteamericana exige las normas emitidas por el FASB o, al menos, la conciliación de los estados financieros con los US GAAP.

<sup>4</sup> El IASC.

<sup>5</sup> IOSCO.

Por lo que se refiere a la Unión Europea, su participación en el Consejo Consultivo del Comité de Normas condujo a la creación de Comités Técnico-Profesionales en su propio ámbito y a la publicación de una nueva Comunicación de la Comisión en el año 2000, en la que se reiteraba la necesidad de potenciar la comparabilidad de los estados financieros y la conveniencia de adoptar un sistema de contabilización flexible en concordancia con las necesidades de los mercados financieros, requiriendo a las empresas cotizadas en los mercados bursátiles que siguieran las denominadas Normas Internacionales del citado Comité en la elaboración de sus estados contables y permitiendo la aplicación de dichas Normas también a las compañías no cotizadas. Estos planteamientos condujeron a la adopción, a través del Reglamento 1606/2002 y Reglamentos posteriores, de las Normas Internacionales de Contabilidad; y a la publicación de una nueva Directiva del Parlamento y del Consejo que modificaba las preexistentes en esta materia.

En cuanto a nuestro Derecho interno, prescindiendo de las sucesivas adaptaciones al Derecho Comunitario tras la primera gran reforma contable propiciada por la Ley 19/1989, la aludida estrategia armonizadora de la Unión Europea propició numerosos cambios en nuestro ordenamiento contable hasta la aprobación de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, a través de la cual se incorporan al Código de Comercio las definiciones de los elementos integrantes de las cuentas anuales, se revisan los principios contables, se regula la incorporación de información de carácter cualitativo cuando sea esencial para ofrecer la imagen fiel de la actividad representada, y se establecen los criterios definitorios del grupo consolidable. El punto culminante de esta reforma ha sido la aprobación del nuevo Plan General de Contabilidad en virtud de la habilitación otorgada en la citada Ley, cuestión ya analizada en estas Jornadas por el Presidente del Instituto de Contabilidad y por los integrantes de una mesa redonda.

Yo sólo voy a decir que, con independencia de que la aceptación de los nuevos criterios de valoración previstos en el nuevo Plan haya coincidido con la aparición de la reiterada crisis económico-financiera actual, lo que ha llevado a que en determinados ámbitos se haya cuestionado la oportunidad de su aplicación, lo que el proceso armonizador descrito resalta es la necesidad de implantar criterios y normas homogéneos, en concordancia con la internacionalización de la actividad económica. El uso de un sistema contable lo más uniforme posible es importante para el funcionamiento de una competencia efectiva en los mercados financieros, ante la dificultad de evaluar información económica asentada en diferentes parámetros de presentación. La contabilidad, en cuanto sistema de información, requiere que el lenguaje utilizado sea común; es decir, derivado de unos principios generales compartidos.

Con el repaso del conocido proceso seguido en la potenciación de la armonización contable, al que con toda seguridad y mayor precisión se han hecho referencias en otras sesiones de estas Jornadas, se pretende resaltar el compromiso de muchos reguladores públicos en alcanzar un marco jurídico compartido en la representación contable de la actividad desarrollada por las empresas y entidades que conforman el sector económico privado. Aun cuando pudiera resaltarse que, frente a la globalización existente en el funcionamiento real de la economía, los avances registrados hacia una representación contable uniforme de la misma siempre han ido por detrás y con un determinado grado de insuficiencia frente a la uniformidad en los comportamientos económicos, esta conclusión es mucho más acentuada cuando la comparación se efectúa en relación con la contabilidad pública. La disociación y diversificación entre el hecho económico y el hecho contable está siendo más pronunciada en el ámbito público.

Las singularidades de la actividad del Sector Público, su directa conexión con el régimen presupuestario, las dificultades para proponer normas a los respectivos gobiernos nacionales, y fundamentalmente la menor participación de las fuerzas de los mercados financieros en su funcionamiento pueden ser explicaciones sobre el mayor retraso que la armonización de la contabilidad pública viene presentando.

Frente a estos argumentos podrían esgrimirse muchos otros que debieran haber motivado una mayor atención a la armonización de la contabilidad pública. Así, la rendición de cuentas adquiere un mayor significado en el Sector Público; los gastos públicos representan una elevada participación dentro del total de la correspondiente economía nacional; el lenguaje contable utilizado debería ser comprensible por todos los ciudadanos; para las entidades públicas es muy relevante determinada información macroeconómica; la descentralización de la gestión pública incorpora una mayor dispersión en la información económica con el correspondiente perjuicio para la transparencia que debería caracterizar a la misma; los respectivos gobiernos nacionales suelen estar inmersos en compromisos de alcance internacional, cuyo seguimiento podría verse facilitado de contar con una armonización de la contabilidad pública.

Centrando estas referencias en la Unión Europea, no consta que la Comisión Europea haya adoptado una actitud tan comprometida a favor de la armonización de la contabilidad pública como la ya descrita en relación con la contabilidad privada, quizá, entre otros motivos, porque estaba preocupada por la llevanza de su propia contabilidad, recientemente reformada y por la elaboración de sus cuentas, cuya representatividad sigue cuestionándose como se deduce del reciente acuerdo del Parlamento Europeo negándose a la aprobación de las Cuentas del Consejo por

falta de representatividad a tenor de las conclusiones ofrecidas por el Informe del Tribunal de Cuentas Europeo.

No obstante, entre otras actuaciones cabe citar, por ejemplo, las recomendaciones adoptadas precisamente por el Consejo de Europa en 2005 para modernizar el sistema contable de la Administración local, tomando como referencia las normas internacionales, a fin de disponer de un adecuado instrumento de gestión y favorecer la transparencia de la misma, así como la comparabilidad de los resultados alcanzados.

Cabe sintetizar el proceso seguido señalando que hay mayor convergencia a nivel conceptual, en el campo de las ideas y de las preocupaciones, que en el campo real, donde los avances son muy paulatinos. Esta situación de falta de parámetros comunes en la contabilización de la gestión pública conduce, entre otras manifestaciones, a que en el seguimiento de determinados convenios suscritos por los Gobiernos de distintos países, como el relevante pacto para la estabilidad y el crecimiento, se hayan adoptado referencias obtenidas de la contabilidad nacional, cuestión a la que posteriormente se aludirá.

El hecho de que la diversidad en los sistemas contables aplicados por las entidades públicas sea una de las notas caracterizadoras de la situación actual en el panorama internacional y que el impulso hacia su homogeneización no goce de un apoyo normativo tan influyente como en la normalización de la contabilidad privada, no quiere significar que no se estén generando iniciativas de armonización también en este ámbito. Así, la referida Federación Internacional de Expertos Contables en conexión con el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad Pública, ha asumido un importante protagonismo, impulsado también por Organismos internacionales financieros, como el Banco Mundial y el Fondo Monetario Internacional, lo que está originando que los Órganos reguladores de la contabilidad pública de distintos países vayan adoptado iniciativas en concordancia con lo contemplado en las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público ya convenidas.

Esta ha sido la actuación de la Intervención General del Estado en la elaboración de un nuevo Plan General de Contabilidad Pública siguiendo las pautas marcadas por las Normas Internacionales y teniendo como referencia, una vez más, el Plan General de Contabilidad de aplicación en la empresa privada.

En la última publicación conocida de la Federación Internacional de Expertos Contables, efectuada en febrero del presente ejercicio, se identifican 26 Normas Internacionales para el Sector Público a partir de la aplicación del criterio de devengo, a

las que se agrega una más en el supuesto de que rija el criterio de caja, una vez abandonadas las dudas iniciales de abordar también las versiones modificadas de los citados criterios. No obstante, esta misma circunstancia del mantenimiento de diferentes criterios refleja la situación en la que se encuentra actualmente la armonización de la contabilidad pública y la necesidad de avanzar en el camino pretendido.

El reconocimiento de que las Normas Internacionales para el Sector Público basadas en el principio de devengo sigan los planteamientos de las dictadas para el sector privado, no impide admitir las mayores divergencias en los sistemas contables públicos, según el criterio de partida en que se fundamenten, y en consecuencia, las mayores dificultades para alcanzar una armonización general.

En el Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público se recuerda que la misión de la Federación Internacional de Expertos Contables y del Consejo de Normas vinculado a la misma es servir al interés público, fortalecer la profesión contable en todo el mundo... promoviendo la observancia de normas profesionales de alta calidad, impulsando la convergencia internacional de tales normas. A tal fin, se emiten las Normas Internacionales y se promueve su aceptación.

Para que la convergencia internacional se alcance se requiere la aceptación, en mayor o menor grado, de unas mismas normas dictadas por los diferentes reguladores en su respectivo ámbito de decisión. El éxito del Consejo de Normas Internacionales dependerá siempre del reconocimiento a su esfuerzo y a su aportación por el mayor número de reguladores y de grupos interesados en seguir una trayectoria común. En este compromiso también participa la Comisión de Normas de Contabilidad de INTOSAI, Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores.

Compartir unos planteamientos comunes facilitará la reducción de la reiterada variedad contable, objetivo predicado de la armonización contable. No obstante, en contextos con tantos objetivos comunes, como puede ser la Unión Europea, se estima que la armonización debería ser sustituida por una definitiva normalización contable en la búsqueda de uniformidad en la aplicación de principios y criterios contables, como se ha seguido en el sector privado, facilitando de este modo el seguimiento de los compromisos asumidos y la comparación de resultados entre los distintos miembros.

El hecho de que la Intervención General de la Administración del Estado haya seguido la pauta marcada por las Normas Internacionales, seguimiento que además permite aproximar el tratamiento contable establecido para el sector privado y el que se pretende exigir al Sector Público, supone avanzar hacia la uniformidad contable.

No obstante, este progreso doctrinal, no debería prescindir de la situación actual en la que se encuentra la contabilidad pública en España, a la que se encuentran frecuentes referencias en los Informes emitidos por el Tribunal de Cuentas, en los que se describen comportamientos y situaciones que deberían modificarse, a fin de que el proceso de normalización contable uniforme no se interprete como un mero ejercicio de construcción académica intelectual y de que el efecto pretendido por dicha normalización contable no se vea perjudicado o reducido en la práctica.

### **ALCANCE DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA**

La concepción de la contabilidad como un sistema de información viene reafirmada, como objetivo fundamental de la misma, por la necesidad de trasladar información fiable a todos los que tienen o pudieran tener interés en el conocimiento de determinadas actuaciones y situaciones, con independencia de las utilidades que también pudiera ofrecer a quienes, desde dentro de la organización, requieren disponer de información debidamente estructurada sobre la organización y actividad desarrollada. Aunque no cabe reducir la importancia de la contabilidad como elemento fundamental en el área organizativa y gerencial, se estima que su estructuración siguiendo unos cánones compartidos viene a resaltar su función de fuente de información y vía de interpretación y control por quienes no forman parte de dicha organización.

Este aspecto adquiere su verdadera relevancia en el Sector Público, de modo que el auténtico significado del sometimiento a la contabilidad pública es la obligación ineludible del gestor público de rendir cuentas de su actividad a la sociedad a través de la Institución especializada y habilitada a tal fin dentro de la organización de todo Estado democrático.

Así lo contempla nuestro ordenamiento jurídico que, entre otras muchas referencias, señala en el artículo 119 de la Ley General Presupuestaria en su apartado segundo que la contabilidad del Sector Público estatal se configura como un sistema de información económico-financiera y presupuestaria que tiene por objeto mostrar, a través de estados e informes, la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados y de la ejecución del presupuesto de cada una de las entidades integrantes del mismo, añadiendo a continuación que las entidades integrantes del Sector Público estatal quedan sometidas a la obligación de rendir cuentas de sus operaciones, cualquiera que sea su naturaleza, al Tribunal de Cuentas. Asimismo, en el artículo siguiente se especifican los distintos fines de gestión, de control, de análisis y de información que debe permitir satisfacer la contabilidad del Sector Público.

El cumplimiento de estos fines requiere que la elaboración y rendición de los estados contables se efectúe en un plazo oportuno y siguiendo unos criterios adecuados.

A este respecto, el artículo 131 de este mismo texto legal establece que la Cuenta General del Estado de cada año se formará por la Intervención General de la Administración del Estado y se elevará al Gobierno para su remisión al Tribunal de Cuentas antes del día 31 de octubre del año siguiente al que se refiera. Ha de señalarse que habitualmente este plazo de rendición al Tribunal se viene utilizando en toda su amplitud, por lo que si se agrega al mismo el plazo de seis meses otorgado al Tribunal de Cuentas en el artículo 10 de su Ley Orgánica para llevar a cabo el examen de dicha Cuenta, y los posteriores trámites de remisión al Gobierno de los resultados provisionales obtenidos en su examen a fin de que pueda formular cuantas alegaciones estime pertinentes, el análisis de las mismas y la posterior tramitación interna del Proyecto de Declaración, resulta muy difícil que el Pleno del Tribunal pueda aprobar la Declaración que ha de emitir sobre la Cuenta General antes de que haya concluido el segundo ejercicio posterior al que aquélla hace referencia. Esta ha sido la situación alcanzada en el proceso de examen de las últimas Cuentas analizadas, tras un importante esfuerzo por no demorar la remisión de la Declaración a las Cortes Generales.

En la presentación de estas Declaraciones a la Comisión Mixta Congreso-Senado para las relaciones con el Tribunal de Cuentas, se ha tenido ocasión de señalar esta circunstancia y por parte de los portavoces de los grupos parlamentarios de dicha Comisión se ha resaltado la pérdida de significación económica, social y política que supone analizar, a través de la Declaración formulada por el Pleno del Tribunal, la Cuenta General de un determinado ejercicio, cuando han transcurrido dos o más años desde que aquél concluyera y se puede haber producido un cambio en el Gobierno responsable de la actividad en ella representada y una modificación sustancial del marco económico en la que aquélla se desarrolló, como la que está significando la actual crisis económica. Esta preocupación se ha visto recogida en algunas de las resoluciones adoptadas por los Plenos del Congreso y del Senado, por las que se insta al Gobierno a regular la rendición de las cuentas por vía telemática y buscar la posibilidad de reducir el plazo de su rendición para que puedan ser analizadas más rápidamente. En la actualidad, los importantes avances tecnológicos registrados no han venido acompañados de una reducción de los plazos en la rendición de las cuentas, plazos que, por lo que se refiere a la Cuenta General del Estado, superan los establecidos en el sector privado.

Ha de tenerse en cuenta a este respecto que la aprobación de la Cuenta General del Estado, por acuerdo de los Plenos del Congreso y del Senado supone concluir

formalmente el ciclo presupuestario iniciado con la aprobación de los correspondientes Presupuestos Generales, cuya liquidación definitiva se incorpora a dicha Cuenta General. En consecuencia el mero transcurso del tiempo debilita el alcance del sometimiento al Parlamento de la Cuenta General y las posibilidades del ejercicio del control político que su análisis pudiera propiciar, a partir de los resultados del control técnico ofrecidos por el Tribunal de Cuentas en su Declaración.

En este contexto, se estima que las múltiples potencialidades que ofrecen las nuevas herramientas informáticas en la llevanza y seguimiento de la contabilidad deberían permitir que los plazos legales para la rendición de cuentas propiciaran, junto con el ejercicio de las diferentes funciones asignadas a la Intervención General en cuanto centro directivo y gestor de la contabilidad además de responsable del control interno en sus diferentes modalidades, un control más inmediato por parte del Tribunal de Cuentas y posteriormente por el Parlamento, evitando estos desfases temporales tan acusados y facilitando que la Cuenta General pudiera ser aprobada antes de que concluyera el ejercicio siguiente al que hace referencia.

Las funciones de gestión, control e información reconocidas a la contabilidad pública y los planteamientos favorables a la convergencia contable pierden su verdadero alcance y significado si no van acompañados del requisito de inmediatez en relación con la actividad que es objeto de representación contable.

Resulta difícil justificar, desde esta perspectiva, que los plazos legales establecidos para la rendición de las cuentas queden, incluso, frecuentemente superados, como el Tribunal viene señalando en relación con la rendición de las cuentas individuales incluidas en la Cuenta General del Estado y, lo que es más relevante, que las cuentas de determinadas entidades públicas no se rindan formalmente. Se trata de la primera y fundamental obligación de todo gestor, lo que adquiere, por las razones ya remarcadas, un especial significado en el ámbito público.

Este incumplimiento, aunque no exclusivo, es más frecuente en las entidades locales, especialmente en las de reducida dimensión, por lo que el Tribunal de Cuentas, en intensa colaboración con la Intervención General de la Administración del Estado y otras Instituciones públicas, ha puesto en marcha una aplicación informática para la rendición telemática de las cuentas, aplicación que está facilitando no sólo el cumplimiento simultáneo de esta obligación con el Tribunal de Cuentas y el Órgano de Control Externo autonómico respectivo, sino también obtener una información contable de mayor calidad que va a permitir el tratamiento de la misma y alcanzar de este modo una mejor evaluación de la situación económico-financiera del sector.

El Tribunal de Cuentas está también en contacto con los servicios de la IGAE para implantar definitivamente la rendición telemática de las cuentas de los Organismos públicos, a la que habrá de seguir las de las entidades de los sectores públicos empresarial y fundacional, en consonancia con el contenido de las resoluciones parlamentarias que en esta materia se vienen adoptando a raíz de la Declaración sobre la Cuenta General del Estado.

### **ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA**

En este punto, hay que señalar que el incumplimiento de la obligación de rendir las cuentas no siempre es consecuencia de una injustificable falta de diligencia o de capacitación técnica de los respectivos responsables de su elaboración y remisión. Se producen también situaciones de insuficiente regulación o de discrepancia en cuanto a los criterios a aplicar. Cabe recordar la acusada y no siempre uniforme evolución del Sector Público en cuanto a la adopción de nuevas figuras jurídicas por las entidades de nueva creación, algunas de las cuales no llegan a participar de una categoría o calificación jurídica específica, sino que en la decisión de su creación quedan concebidas como entidades singulares sometidas a su propia regulación, eludiendo el interés proclamado en la exposición de motivos de la LOFAGE de reordenar la estructura del Sector Público.

A este respecto, en una Moción elevada en junio de 1996 a las Cortes Generales por el Tribunal de Cuentas se abogaba por la revisión del criterio de propiedad en la identificación de la sociedad estatal y de la empresa pública, en cuanto mantenimiento de la participación mayoritaria, directa o indirecta, en el capital social de la sociedad, y su sustitución por el criterio de control efectivo, en consonancia con el criterio adoptado en el Código de Comercio y en las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público. Este planteamiento venía acompañado de otras propuestas como el establecimiento por Ley para las distintas Administraciones Públicas de la obligación de elaborar y publicar anualmente en el Diario Oficial correspondiente un inventario actualizado en el que estuvieran recogidas todas las sociedades en las que concurrieran los criterios anteriores. Pese a las modificaciones normativas que se han producido con posterioridad a la elaboración de la citada Moción, se puede reconocer que los planteamientos en ella recogidos siguen vigentes y en consonancia con la orientación seguida en las normas internacionales y con la posición recogida sobre esta materia en estudios y documentos elaborados en el ámbito de la Intervención General, y que esperamos que algún día estén incorporados a nuestro ordenamiento jurídico, tal como el Tribunal de Cuentas proponía.

Dificultades similares pueden surgir en la identificación como entidad estatal de determinadas fundaciones o consorcios, figuras cada vez más utilizadas, en función de la participación en sus respectivos recursos propios o del control efectivo sobre los mismos. A lo que cabe agregar la posible participación conjunta en una misma entidad de diferentes subsectores públicos, conviniendo la creación de una entidad pública, sin que ninguno de ellos ostente una participación mayoritaria en términos absolutos. En este caso, la indubitada naturaleza pública de la entidad no suele estar acompañada por la previsión de un procedimiento que contemple la rendición de sus cuentas al Tribunal y la incorporación de sus estados contables en alguna de las Cuentas Generales. A esta situación responde la resolución que vienen adoptando los Plenos del Congreso y del Senado con ocasión del examen de la Declaración del Tribunal sobre la Cuenta General del Estado y en la que, en relación con la última Declaración remitida, se insta al Gobierno a que adopte un criterio definitivo para la determinación de las sociedades estatales cuyas cuentas han de formar parte de la Cuenta General, singularmente para los casos en que se da una participación paritaria entre distintos subsectores públicos. A la situación descrita, cabe agregar la singular creación de Fondos con dotación presupuestaria, carentes de personalidad jurídica, previstos en la nueva Ley General Presupuestaria, figura a la que también se ha acudido en la configuración de las diferentes medidas para hacer frente a la actual situación de crisis económica y financiera, y que en definitiva no se trata sino de un patrimonio que debiera estar incluido y reflejado en los estados contables de quien ha asumido la responsabilidad de su gestión.

Ha de remarcarse que la proliferación de entidades públicas, de mayor intensidad en el ámbito territorial que en el estatal, eludiendo o simplificando el régimen administrativo y presupuestario, bien a través de un proceso de nueva creación o de conversión de entidades preexistentes, como el reciente impulso a las Agencias públicas a partir de anteriores Organismos públicos, puede afectar también a la calidad de la información contable aportada y al régimen de control sobre las mismas, al no haberse previsto en todos los casos un canal de rendición de sus cuentas, al carecer de un registro público para las mismas y estar sometidas en muchos casos a un régimen jurídico singular con gran autonomía de funcionamiento no siempre acompañada de una precisa delimitación de responsabilidades.

Es evidente que cualquier planteamiento hacia una convergencia contable ha de partir, como condición necesaria, por definir con suficiente precisión el ámbito de aplicación de dicha convergencia, velando por que las singularidades que determinadas entidades pudieran presentar no sea óbice para su inclusión dentro de dicho ámbito.

## **DIFERENTES REGÍMENES CONTABLES DENTRO DEL SECTOR PÚBLICO**

La Ley General Presupuestaria ha incorporado a su articulado la división del Sector Público estatal en los subsectores administrativo, empresarial y fundacional, en consonancia con la clasificación incluida en la nueva configuración de la Cuenta General, tras la Moción elevada por el Tribunal al Parlamento en la que se dejaba constancia del limitado ámbito de referencia de la anterior concepción de la Cuenta General y de su falta de correlación con el ámbito de los Presupuestos Generales del Estado.

Ha de remarcarse que el criterio aplicado para la subclasificación del Sector Público es estrictamente contable, según se contempla expresamente en el artículo 121 de dicha Ley al precisar los principios contables que han de aplicarse en cada uno de los subsectores y en el artículo 130 al establecer el ámbito subjetivo de cada una de las Cuentas Generales que integran la Cuenta General del Estado.

El resultado de esta regulación no es sólo la coexistencia de tres regímenes contables dentro del Sector Público estatal, y en semejanza con los sectores territoriales, sino también que el haber atendido exclusivamente al régimen contable para la clasificación de las entidades individuales dentro de los distintos subsectores puede originar discrepancias con la verdadera naturaleza de la actividad desarrollada, surgiendo en consecuencia discrepancias con el tratamiento contable que sobre esas mismas operaciones pudiera seguirse en otros regímenes contables como el de la contabilidad nacional.

Estos distintos regímenes contables fueron analizados en la Moción sobre la aplicación de principios y normas contables uniformes en el Sector Público que fue elevada a las Cortes Generales en octubre de 2006. En la misma se analizan las diferencias en la regulación contable de aplicación a las entidades de cada subsector Público, administrativo, empresarial o fundacional, así como entre la regulación de la vertiente económico-patrimonial de la contabilidad pública y de la privada, y las diferencias entre los modelos contables que rigen en los distintos ámbitos de la contabilidad pública: presupuestario, económico-patrimonial y de la contabilidad nacional. Asimismo, se expone la falta de uniformidad en la configuración de los subsectores administrativo y empresarial en los ámbitos estatal, autonómico y local, así como las divergencias en la aplicación y desarrollo de la normativa contable, resaltándose que el proceso de normalización no ha tenido los mismos efectos y amplitud en el ámbito privado y en el público, pues la unidad de los principios y normas contables aplicables a las empresas privadas y a las entidades del Sector Público empresarial no se ve continuada en la contabilidad pública, cuya regulación no se ha dotado de

una normativa básica, lo que ha originado que las Comunidades Autónomas hayan ejercido sus competencias reguladoras en esta materia sin sujetarse a un marco común, con independencia de la relevancia que pudieran presentar las diferencias observadas en su respectiva regulación.

Esta situación ha dado lugar a una gran dispersión normativa en la regulación contable, que dificulta la comparabilidad de la información de las diferentes entidades públicas según el ámbito al que pertenezcan, así como a la aparición de determinadas incoherencias, insuficiencias y deficiencias en las diferentes normativas contables que el Tribunal de Cuentas consideró necesario subsanar a fin de poder interpretar de forma inmediata y uniforme las cuentas de las distintas entidades públicas y facilitar su comparación y su consolidación.

A tal fin, entre otras sugerencias, el Tribunal recomienda que haya un único Plan General de Contabilidad Pública, al igual que ocurre en el ámbito privado, que sea de aplicación a todas las entidades del Sector Público administrativo, Plan del que deberían ser vinculantes, al menos, las partes correspondientes a los principios contables, las cuentas anuales y las normas de valoración. Incluso, se llega a proponer la fórmula a emplear para alcanzar este objetivo, aprobando un Plan marco, mediante una norma estatal, en que las partes vinculantes tuvieran carácter básico, sin perjuicio de que la aprobación de las adaptaciones a cada Comunidad se efectuase por cada una de ellas, en el caso de que se estimara pertinente.

Cabe recordar que la Comisión Mixta Congreso-Senado para las relaciones con el Tribunal de Cuentas, a la vista de esta Moción, acordó instar al Gobierno, literalmente, a la elaboración de un nuevo Plan General de Contabilidad Pública, cuyos criterios deberán ser aplicados por las distintas Administraciones Públicas en registro de sus operaciones y en la presentación de sus cuentas anuales.

En el caso de las Comunidades Autónomas, teniendo en cuenta que las competencias en materia de contabilidad pública corresponden a dichas Administraciones, la Administración estatal pondrá en marcha los oportunos mecanismos de coordinación en el proceso de elaboración del nuevo Plan General de Contabilidad Pública, a fin de que una vez que se apruebe dicho Plan, sea aplicado lo más pronto posible por las Comunidades Autónomas.

El carácter básicamente instrumental de la contabilidad y su función informativa debería facilitar la consecución de la uniformidad pretendida, entendiéndose que dicho objetivo no afecta ni perjudica al ejercicio de las competencias atribuidas en la pres-

tación y producción de los bienes y servicios públicos, y se sitúa en la orientación perseguida por todos los planteamientos efectuados a favor de la convergencia y de la uniformidad contable en el ámbito internacional.

## **CONVERGENCIA ENTRE LA CONTABILIDAD PÚBLICA Y LA CONTABILIDAD NACIONAL**

La relevancia de la contabilidad nacional en cuanto representación de la situación económica nacional y de su evolución se ha visto reforzada por utilizarse algunas de sus magnitudes macroeconómicas como referencias para evaluar el grado de cumplimiento de determinados compromisos suscritos en el ámbito internacional.

En este contexto, la suscripción del denominado Pacto para la estabilidad y el crecimiento y la posterior aprobación de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria supuso asumir, entre otros compromisos, el cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria medido en términos del SEC-95. La carencia de una normalización a nivel europeo de la contabilidad pública propició la utilización de las cuentas nacionales como elemento de referencia en la verificación del cumplimiento de dichos compromisos, resultando obligatorio el seguimiento de los criterios del Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales.

La importancia atribuida por este Sistema a la naturaleza de la actividad desarrollada, con independencia de la forma jurídica de la entidad pública que la hubiera registrado, origina que al resultado derivado de la ejecución presupuestaria de los presupuestos liquidados por las diferentes Administraciones Públicas han de incorporarse diferentes reclasificaciones y ajustes hasta alcanzar el resultado en cuanto capacidad o necesidad de financiación medida en términos de SEC-95. De conformidad con la definición dada por este Sistema al sector Administraciones Públicas, para clasificar una entidad en este sector ha de cumplir un triple criterio: Ser unidad institucional, pública y no de mercado.

A esta diferencia de criterios, cabría agregar la necesidad de disponer de estados consolidados, ya previstos en la Orden Ministerial del ejercicio 2000 relativa a la formulación de la Cuenta General, y a los que tanto el Tribunal de Cuentas, como el Parlamento se vienen refiriendo reiteradamente, y en los que la propia IGAE ha avanzado en su análisis teórico y en su plasmación práctica; pero que aún no han alcanzado la presentación por todos pretendida.

El cumplimiento de los criterios seguidos por el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales origina determinadas discrepancias entre el ámbito subjetivo del sector administrativo de la Cuenta General en términos de contabilidad pública y el sector Administraciones Públicas dentro de la Contabilidad Nacional, además del distinto tratamiento contable de determinadas operaciones en uno u otro sistema contable, especialmente las relacionadas con las aportaciones financieras a algunas sociedades mercantiles, las inversiones en infraestructuras y las derivadas de operaciones de colaboración público-privada, en cuyo tratamiento la contabilidad pública ha de avanzar en el ámbito nacional e internacional.

La constatación de esas divergencias motiva que el Ministerio de Hacienda, en la nueva redacción dada a la Ley de Estabilidad Presupuestaria, tenga que elevar un informe al Gobierno sobre el cumplimiento del objetivo de estabilidad convenido. Se presenta aquí un nuevo ámbito donde se plantea la necesidad de alcanzar una mayor uniformidad de criterios en la calificación de la entidades públicas y en el tratamiento contable de unas mismas operaciones económicas, que eviten las actuales conversiones entre sistemas y reduzca la complejidad en el análisis e interpretación de determinadas macromagnitudes. Con independencia de que esta convergencia se pudiera alcanzar en el ámbito internacional, sería también conveniente anticipar esta aproximación de criterios y, en lo posible, una uniformidad de tratamiento y representación entre la contabilidad pública y la contabilidad nacional por lo que se refiere a las Administraciones Públicas, máxime cuando tanto la elaboración de la Cuenta General como la contabilidad nacional de este sector es competencia de la Intervención General. En este sentido se pronunció el Tribunal de Cuentas en la reiterada Moción sobre la aplicación de principios y normas contables uniformes en el Sector Público.

## **LA CONTABILIDAD COMO EXPRESIÓN DE LA TRANSPARENCIA EN LA GESTIÓN PÚBLICA**

La suscripción del Pacto para la estabilidad y el crecimiento y la aprobación de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria y la Ley Orgánica Complementaria, con independencia de su posterior revisión y la incorporación de una mayor flexibilidad en el cumplimiento de los objetivos establecidos, supuso establecer un nuevo marco normativo en el proceso de elaboración, ejecución y liquidación presupuestaria y, en definitiva, en la gestión financiera y presupuestaria pública.

Es cierto que la actual crisis financiera plantea muchos interrogantes sobre las consecuencias de las medidas adoptadas en cuanto al cumplimiento de los límites de

gasto convenidos, a la evolución del déficit público y el nivel de endeudamiento, con las graves consecuencias que esta magnitud presenta en cuanto restricción de posibilidades futuras e incremento del coste de su mantenimiento. No obstante, con ser importantes las referencias cuantitativas, ha de resaltarse el incremento del rigor y de la disciplina presupuestaria que este nuevo marco supuso.

Entre otras referencias que esta normativa permitiría efectuar, ha de destacarse la incorporación explícita a nuestra regulación presupuestaria del principio de transparencia, ya incluido en otras referencias normativas, pero que en este caso queda identificado como la aportación de información suficiente y adecuada para poder verificar el objetivo establecido tanto en la elaboración como en la liquidación de los presupuestos. De este modo, la elaboración de la contabilidad y la presentación de los estados contables, junto con la correspondiente documentación acreditativa aparece vinculada al cumplimiento de un principio esencial como es el de la transparencia.

La transparencia es una exigencia básica y caracterizadora de toda organización democrática, de forma que no cabe predicar este comportamiento si aquélla no se ve permanentemente ratificada y percibida. Ha de señalarse, no obstante, que la transparencia es algo más que su concreción material en una acumulación de documentación, para transformarse en una disposición a aportar la información requerida y a justificar suficientemente las decisiones tomadas y las actuaciones desarrolladas.

Este es uno de los nuevos retos en los que el Tribunal de Cuentas está comprometido, no sólo en cuanto a la elaboración y ejecución presupuestaria se refiere, sino en su condición de requisito ineludible en toda la gestión pública. Sin duda, la actuación de los servicios de control interno, como la IGAE, y de las Instituciones de control externo, como el Tribunal de Cuentas, contribuye a reforzar la transparencia y, en definitiva, la buena gestión pública.

## **CONCLUSIÓN**

Quisiera concluir esta intervención agradeciendo, una vez más, a la Intervención General de la Administración del Estado la oportunidad ofrecida para exponer unas consideraciones sobre la necesidad de avanzar en la convergencia contable a nivel nacional e internacional, por la importancia que dicha convergencia tiene en la toma de decisiones y en la aportación de información a efectos de evaluar y controlar la gestión pública. Estos análisis no pueden quedar en un mero planteamiento doctrinal,

motivo por el que se han efectuado distintas referencias a nuestra situación, derivadas de conclusiones recogidas en los diferentes documentos elevados por el Tribunal de Cuentas al Parlamento. Es reconocido el esfuerzo efectuado por los diferentes equipos de la Intervención General, tanto en progresar en nuevos planteamientos teóricos en línea con los movimientos contables en el ámbito internacional, como en el perfeccionamiento de la gestión diaria, junto con la colaboración mantenida con el Tribunal de Cuentas. Esta conjunción de esfuerzos, reconociendo las diferentes funciones y la diferente perspectiva que el control interno y el externo tienen asignadas en nuestro ordenamiento jurídico, permitirá avanzar en la línea por todos pretendida: Que la gestión pública se acomode a los principios de buena gestión, que sea transparente y que se ajuste a los principios de legalidad, eficiencia y economía, para cuya evaluación disponer de un sistema contable adecuado será siempre un requisito ineludible.

## **Aplicabilidad al Sector Público de las Normas Internacionales de Auditoría**

*D. Eduardo Ruiz García*

*Secretario General del Tribunal de Cuentas Europeo*

### **INTRODUCCIÓN**

La corriente de pensamiento “*New Public Management*” abogó desde su inicio por la búsqueda de una mayor eficiencia de la Administración Pública. Este objetivo, que la actual crisis financiera ha colocado de nuevo en un primer plano, se ha ido plasmando en la introducción en la Administración Pública de indicadores y métodos de gestión y control utilizados en el ámbito privado. Podemos encontrar numerosos ejemplos: como la gestión de proyectos, el análisis coste beneficio, la contabilidad patrimonial y de costes, etc.

También, en las dos últimas décadas, se han lanzado diversas iniciativas encaminadas a identificar y promocionar buenas prácticas en la Administración Pública, especialmente por parte de la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico), de la Unión Europea, de las instituciones de Bretton Woods como el FMI (Fondo Monetario Internacional) y de Naciones Unidas.

Un vector importante de cambio en la gestión pública proviene de los principios y normas reguladoras que diversas profesiones del ámbito privado se han ido dando a través de sus organizaciones internacionales. Estas normas, “internacionalmente aceptadas” y de aplicación en el sector privado, se han ido transponiendo también al Sector Público. Esta evolución es el resultado combinado de la búsqueda de eficiencia y de la globalización de nuestra sociedad, a la cual no escapa la Administración Pública.

Centrándonos en nuestra área de interés, la contabilidad pública, la auditoría interna y la auditoría externa son buenos ejemplos de esta tendencia.

En mi presentación voy a esbozar como el Tribunal de Cuentas Europeo se inscribe en esta tendencia y como ha incorporado y aplicado las normas internacionales de auditoría externa en su práctica cotidiana.

## LAS FUENTES DE LAS NORMAS

Las Normas Internacionales de Auditoría externa proviene de dos fuentes:

- IFAC (Federación Internacional de Contables) organización de carácter privado, fundada en 1977 y que cuenta actualmente con 158 miembros.
- INTOSAI (Organización Internacional de Entidades Superiores de Fiscalización) de carácter público asociada a Naciones Unidas, creada en 1953 y que agrupa 189 países.

Las Normas Internacionales de Auditoría emitidas por IFAC (las ISAs, *Internacional Standards on Auditing*, en su acepción inglesa) se encuentran ahora en un proceso de revisión exhaustivo. Este proceso responde a varios objetivos:

- Su actualización a la vista de recientes acontecimientos en el ámbito de la contabilidad y la auditoría.
- Su mejor presentación y redacción para hacer su lectura y comprensión más fácil y su aplicación más efectiva.

El 15 de diciembre de este año está previsto que se completen y entren en vigor 36 normas internacionales de auditoría (incluyendo una norma de control interno de la auditoría) totalmente revisadas.

El Código de Ética y las Normas de Control de INTOSAI fueron adoptados en el año 1998 en el congreso de la organización que se celebró en Montevideo.

INTOSAI está también procediendo a la actualización de estándares (los ISSAI: *International Standards of Supreme Audit Institutions*). Los ISSAI siguen las normas establecidas por IFAC e incluyen un nota práctica introductiva con información adicional para su aplicación en el Sector Público.

La colaboración entre IFAC e INTOSAI se remonta al 2003 y se ha desarrollado principalmente en el seno de los comités para la producción de normas de auditoría y de normas contables en el Sector Público (IPSASB).

Asistimos pues a un proceso de actualización de normas, de internacionalización, de profesionalización y de convergencia entre sector privado y público.

## **LA POLÍTICA Y NORMAS DE AUDITORÍA DEL TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO**

El Tribunal de Cuentas Europeo no ha sido ajeno a este fenómeno de convergencia e internacionalización. En el año 2006, el Tribunal inició un proceso global de revisión de su organización y métodos de trabajo. El primer aspecto abordado fue el de las políticas y normas de auditoría.

El Tribunal contaba desde 1998 con unas “Políticas y Normas de Auditoría” (PNA\_98) que fueron revisadas por primera vez en el 2001. En el 2006 el Tribunal decidió proceder a una revisión exhaustiva del mismo por varias razones:

- Las PNA\_98 presentaban parcialmente, con extractos seleccionados o reescritos, solamente algunas de las normas INTOSAI e IFAC.
- Las PNA\_98 no reflejaban los cambios que se habían operado en las normas internacionales.
- Las PNA\_98 no sólo contenían normas, también incluían procedimientos de carácter operativo, algunos ya obsoletos o definidos en otros documentos (por ejemplo los plazos para las alegaciones de los auditados).
- Las normas no se presentaban de una manera clara, con una estructura lógica; si bien el documento era conciso, su lectura y aplicación eran difíciles.

El proceso de revisión comprendió los siguientes pasos.

En primer lugar, se efectuó un inventario de las normas y directrices existentes (IFAC, INTOSAI, EUROSAI —organización europea de entidades superiores de fiscalización—).

Realizamos también un estudio comparativo para determinar como era abordada esta cuestión por otras entidades fiscalizadoras superiores. El resultado del estudio no fue muy esperanzador, no pudimos identificar ninguna buena práctica que nos convenciera. La mayoría de entidades fiscalizadoras habían adoptado documentos que contenían y mezclaban políticas, normas, procedimientos y herramientas metodológicas; pocas entidades hacían referencia directa a las normas INTOSAI y/o IFAC.

Una encuesta entre nuestros auditores puso de manifiesto un cierto grado de desconocimiento de las normas internacionales y de como se debían aplicar en el trabajo diario.

Para remediar esta situación, el Tribunal decidió elaborar un nuevo documento de Políticas y Normas de auditoría del Tribunal.

El primer borrador de las nuevas Políticas y Normas de Auditoría del Tribunal, que llamaremos PNAT\_07, fue sometido a un proceso de validación interna y externa. Varios auditores del Tribunal hicieron una lectura crítica de las nuevas normas y propusieron algunas modificaciones en vista a su aplicación práctica en el contexto de trabajo del Tribunal. La validación externa fue efectuada por un antiguo miembro del consejo de administración de IFAC y por la Oficina del Auditor General de Noruega; ambos nos indicaron algunos cambios para mejorar la estructura y presentación del documento.

Finalmente, en abril del 2007, el Tribunal aprobó las nuevas PNAT\_07, que están disponible en versión española en la página web del Tribunal.

El primer objetivo de las PNAT\_07 es asegurar que el Tribunal de Cuentas Europeo trabaja respetando las normas profesionales e internacionales generalmente admitidas. A saber las adoptadas por IFAC y por INTOSAI. El documento tiene también un fin de comunicación, queremos informar a nuestros interlocutores cuales son los principios de base de nuestro trabajo y como son reconocidos por la profesión a nivel internacional. El Tribunal está convencido de que la aplicación de estas normas contribuye a elevar la transparencia, credibilidad y profesionalidad de sus auditorías.

Todo ello queda reflejado en la primera página del documento, que contiene la Política de auditoría del Tribunal:

En el desempeño de sus obligaciones y responsabilidades en el marco del mandato establecido por el Tratado y el Reglamento financiero, el Tribunal de Cuentas Europeo (TCE) lleva a cabo sus auditorías de conformidad con las normas internacionales de auditoría y códigos de ética de la Federación Internacional de Expertos Contables (IFAC) y la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), en la medida en que sean aplicables al contexto de la Comunidad Europea.

Los auditores deben atenerse a los Manuales de Auditoría del TCE, así como a los procedimientos de auditoría adoptados por éste.

El segundo gran objetivo de las PNAT\_07 es el de facilitar el acceso, comprensión y utilización por parte de los auditores a las normas IFAC e INTOSAI. Para ello, hemos ordenado todas las normas en base a la siguiente estructura:

- 1. Objetivos y responsabilidades**
- 2. Programación y planificación**
- 3. Pruebas fehacientes de auditoría**
- 4. Utilización del trabajo de otros**
- 5. Conclusiones de la auditoría y elaboración de informes.**

El documento contiene una definición de cada norma, que se corresponde textualmente a la sección “Objetivo” de la norma IFAC e INTOSAI. En este último caso no siempre es tan evidente la definición, de hecho algunas “normas” INTOSAI son más recomendaciones, expresiones de interés o declaraciones institucionales que principios reguladores de prácticas profesionales (este problema está en vías de solución como veremos más adelante). De esta manera se limitan al máximo las ambigüedades o interpretaciones erróneas del significado de cada norma. Se permite igualmente una actualización simple de la PNAT\_07, cuando IFAC o INTOSAI realicen cambios en sus normas, bastará sustituir la definición conforme a los nuevos objetivos.

Se proporciona una referencia exacta de cada norma y, en la versión en línea que aparece en el Intranet del Tribunal, se proporciona un enlace directo con cada documento original (IFAC, INTOSAI y con las directrices de aplicación europea de las normas INTOSAI, adoptadas en 1998 por los Tribunales de Cuentas de la Unión Europea).

Un aspecto al que tuvimos que prestar gran atención fue el de la aplicación de las normas en el contexto europeo. De hecho, no existe ninguna norma que no pueda ser aplicada, si bien algunas conviene ponerlas en su contexto. El primer ejemplo lo encontramos en la sección 1.2.1. “*Objetivo y principios generales que rigen una fiscalización de los estados financieros*”.

La ISA 200 establece que:

“El objetivo de una fiscalización de los estados financieros es permitir al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están elaborados, en todos los aspectos importantes, de conformidad con un marco de información aplicable”.

El Tribunal de Cuentas Europeo considera que:

***“En el contexto comunitario, la opinión del TCE sobre los estados financieros consiste en una declaración anual sobre la fiabilidad de las cuentas y la legalidad y regularidad de las operaciones subyacentes”***

En la misma sección se pone también en contexto la norma INTOSAI 3.4 referida a la rendición de cuentas al Parlamento y a la aprobación de la gestión del ejecutivo. El Tribunal puntualiza que:

***“En el contexto comunitario, el Parlamento Europeo, por recomendación del Consejo, concede la aprobación de la gestión de la Comisión en la ejecución del presupuesto”.***

Otras puntualizaciones se refieren a:

- Los términos de la misión de auditoría (sección 1.2.3), donde se precisa que la misión del Tribunal de Cuentas Europeo está definida en el marco reglamentario (Tratado y Reglamento Financiero)
- La responsabilidad del auditor ante el fraude (sección 1.2.4), donde se subraya la obligación de seguir los procedimientos del Tribunal en esta materia y en relación a la comunicación con la Oficina de lucha antifraude de la Comisión Europea (OLAF).

Las normas relativas a la auditoría de gestión han merecido un tratamiento particular. INTOSAI es la única entidad que ha emitido normas, pero no son de gran calidad ni ayuda. Son muy generales, más recomendaciones o expresión de “deseos” que verdaderos principios a seguir. INTOSAI tiene un grupo de trabajo remediando esta situación y preparando un nuevo documento. Entre tanto, el Tribunal precisa que:

***“Actualmente, la INTOSAI está elaborando normas más detalladas sobre la auditoría de gestión, también denominada auditoría operativa o del rendimiento. Entretanto, la auditoría deberá llevarse a cabo de conformidad con el Manual de auditoría de gestión del TCE y siguiendo las directrices de INTOSAI en la materia.”***

La elaboración y aprobación de las PNAT\_07 fue en realidad el primer paso dado por el Tribunal de Cuentas Europeo, quizás el más fácil, encaminado a aplicar de una manera sistemática y consistente las normas de auditoría internacionalmente reconocidas. Este paso fue acompañado de otras medidas.

Como ya indiqué, se facilitó el acceso a las PNAT\_07 y a las fuentes originales IFAC e INTOSAI; todas ellas son accesibles desde nuestra página Intranet. Para facilitar también su aplicación, los manuales de auditoría contienen las referencias cruzadas a las normas y las versiones en línea incluyen enlaces electrónicos.

Todos los auditores del Tribunal han recibido una formación específica sobre las normas internacionales y su aplicación; este curso es obligatorio también para todo auditor recién llegado al Tribunal. Esta formación se completó en el 2008 con un seminario impartido por una experta de IFAC donde se abordaron varios casos prácticos. Finalmente, un grupo seleccionado de auditores ha recibido una formación específica en normas de auditoría impartida por la asociación de contables ACCA (*Association of Chartered Certified Accountants*); así disponemos de un núcleo duro de expertos capaz de orientar y ayudar a los otros auditores en la aplicación de las normas. Este núcleo duro funciona como una especie de “help-desk” normativo en el seno de la Unidad encargada del apoyo a la calidad de la auditoría. Estos expertos son también los encargados de seguir la evolución de las normas y proceder a la actualización de las PNAT\_07. Una revisión tendrá lugar en el 2010, una vez que IFAC haya completado la redacción de sus nuevas normas.

Las PNAT\_07 han sido transpuestas a los manuales de auditoría y a todo el dispositivo metodológico del Tribunal. Cada procedimiento de auditoría viene referido y delimitado por un análisis detallado de cuales son las exigencias de las normas y cuales son las alternativas más convenientes para cumplirlas. Es aquí donde se evidencia claramente el impacto sobre el trabajo diario, se le exige a los auditores más rigor; hemos ya constatado mejoras en temas como la planificación, la selección de muestras, la obtención de pruebas fehacientes y la validación de resultados. Las normas nos ayudan a continuar progresando en otras áreas como la definición de modelos de fiabilidad y la redacción y presentación de informes de auditoría financiera.

Por último, el Tribunal ha reforzado sus procedimientos y la organización del control de la calidad de la auditoría. El elemento esencial en este control es la verificación del cumplimiento de las normas internacionales de auditoría durante todo el proceso de planificación, ejecución e informe de auditoría.

Es necesario subrayar que el proceso de introducción de las PNAT\_07 no se ha realizado aisladamente. En los últimos años el Tribunal de Cuentas Europeo ha llevado a cabo un esfuerzo general de mejora para conseguir una mayor calidad e impacto en sus auditorías. Este esfuerzo ha cubierto: la definición de objetivos clave y de un plan estratégico para el 2009-2012, una nueva metodología para seleccionar

tareas, dos nuevos manuales de auditoría (de gestión y financiera), el refuerzo de la unidad encargada de dar apoyo a los auditores, una mejor formación profesional, etc.

## **CONCLUSIÓN**

La búsqueda de una mayor eficiencia en la Administración Pública está acelerando la introducción de normas y métodos de gestión del sector privado, normas y métodos creados por instituciones y organismos profesionales de carácter internacional. En auditoría pública las normas internacionales son definidas por INTOSAI e IFAC y se encuentran actualmente en plena fase de revisión.

El Tribunal de Cuentas Europeo tiene como política de auditoría la aplicación de las normas internacionales de auditoría y ha adoptado en el 2007 un documento (Políticas y Normas de Auditoría del Tribunal) que presenta y facilita a sus auditores el acceso y el uso de dichas normas.

La aplicación de las normas internacionales contribuye a asegurar y mejorar la calidad del trabajo de auditoría del Tribunal, al tiempo que acrecienta su credibilidad ante sus interlocutores.

La adopción de las Políticas y Normas de Auditoría del Tribunal forma parte de un plan global de mejora de la organización y metodología del Tribunal; la formación profesional, la organización de un servicio de apoyo a la calidad y de un servicio de control de calidad son elementos esenciales de este plan.



# TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO

## POLÍTICAS Y NORMAS DE AUDITORÍA DEL TRIBUNAL

En el desempeño de sus obligaciones y responsabilidades en el marco del mandato establecido por el Tratado y el Reglamento financiero, el Tribunal de Cuentas Europeo (TCE) lleva a cabo sus auditorías de conformidad con las normas internacionales de auditoría y códigos de ética de la Federación Internacional de Expertos Contables (IFAC) y la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), en la medida en que sean aplicables al contexto de la Comunidad Europea.

Los auditores deben atenerse a los Manuales de auditoría del TCE, así como a los procedimientos de auditoría adoptados por éste.

El presente documento contiene una definición de cada norma y proporciona un enlace directo con ésta. También se hace referencia a las directrices de aplicación europea de las normas de auditoría de la INTOSAI.

### Personas de contacto

Para cualquier información complementaria, pueden dirigirse a:  
Tribunal de Cuentas Europeo  
12 rue Alcide de Gasperi - L1615 - LUXEMBURGO  
Correo electrónico: ADAR CONTACT/ECA o [adar.contact@eca.europa.eu](mailto:adar.contact@eca.europa.eu)

Página	Índice
>>>> Página 3	<p><b>1. OBJETIVOS Y RESPONSABILIDADES</b></p> <p><b>1.1. PRINCIPIOS GENERALES</b></p> <p>1.1.1. Ética profesional</p> <p>1.1.2. Juicio profesional</p> <p>1.1.3. Competencias del personal auditor</p> <p>1.1.4. Espíritu crítico</p> <p>1.1.5. Control de calidad</p> <p>1.1.6. Documentación de auditoría</p> <p><b>1.2. AUDITORÍA FINANCIERA / DE LA REGULARIDAD</b></p> <p>1.2.1. Objetivo y principios generales que rigen una fiscalización de los estados financieros</p> <p>1.2.2. Consideración de los textos legislativos y reglamentarios en una fiscalización de los estados financieros</p> <p>1.2.3. Términos de las misiones de auditoría</p> <p>1.2.4. Responsabilidad del auditor al tener en cuenta el fraude en una fiscalización de los estados financieros</p> <p><b>1.3. AUDITORÍA DE GESTIÓN</b></p>
>>>> Página 7	<p><b>2. PROGRAMACIÓN Y PLANIFICACIÓN</b></p> <p><b>2.1. PROGRAMACIÓN</b></p> <p><b>2.2. PLANIFICACIÓN DE UNA FISCALIZACIÓN</b></p> <p><b>2.3. CONOCIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO Y EVALUACIÓN DEL RIESGO DE ERRORES SIGNIFICATIVOS</b></p> <p><b>2.4. IMPORTANCIA RELATIVA DE LA AUDITORÍA</b></p> <p><b>2.5. PROCEDIMIENTOS APLICADOS POR EL AUDITOR EN RESPUESTA A LOS RIESGOS EVALUADOS</b></p> <p><b>2.6. FACTORES A TENER EN CUENTA EN LA FISCALIZACIÓN DE ENTIDADES QUE RECURREN A ORGANISMOS DE SERVICIOS</b></p>
>>>> Página 9	<p><b>3. PRUEBAS FEHACIENTES DE AUDITORÍA</b></p> <p><b>3.1. PRUEBAS FEHACIENTES DE AUDITORÍA</b></p> <p><b>3.2. PRUEBAS FEHACIENTES DE AUDITORÍA - CONSIDERACIONES ADICIONALES PARA ASPECTOS ESPECÍFICOS</b></p> <p><b>3.3. CONFIRMACIONES EXTERNAS</b></p> <p><b>3.4. MISIONES INICIALES—SALDOS DE APERTURA</b></p> <p><b>3.5. PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS</b></p> <p><b>3.6. MUESTREO DE AUDITORÍA Y OTROS MEDIOS DE SELECCIÓN DE ELEMENTOS PARA VERIFICACIÓN</b></p> <p><b>3.7. AUDITORÍA DE LAS ESTIMACIONES CONTABLES</b></p> <p><b>3.8. AUDITORÍA DE EVALUACIONES DEL VALOR RAZONABLE Y SU PRESENTACIÓN</b></p> <p><b>3.9. PARTES RELACIONADAS</b></p> <p><b>3.10. ACONTECIMIENTOS POSTERIORES</b></p> <p><b>3.11. CONTINUIDAD DE LA EXPLOTACIÓN</b></p> <p><b>3.12. DECLARACIONES Y RESPONSABILIDADES DE LA DIRECCIÓN</b></p>
>>>> Página 12	<p><b>4. UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE OTROS</b></p> <p><b>4.1. UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE OTRO AUDITOR</b></p> <p><b>4.2. CONSIDERACIÓN DEL TRABAJO DE AUDITORÍA INTERNA</b></p> <p><b>4.3. UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE UN EXPERTO</b></p>
>>>> Página 13	<p><b>5. CONCLUSIONES DE LA AUDITORÍA Y ELABORACIÓN DE INFORMES</b></p> <p><b>5.1. COMUNICACIÓN DE LAS CUESTIONES SUSCITADAS POR LA AUDITORÍA A LOS RESPONSABLES DE LA GOBERNANZA</b></p> <p><b>5.2. ELABORACIÓN DE INFORMES</b></p> <p><b>5.3. DATOS COMPARATIVOS</b></p> <p><b>5.4. OTRA INFORMACIÓN QUE FIGURE EN DOCUMENTOS QUE CONTENGAN ESTADOS FINANCIEROS AUDITADOS</b></p>

## 1. OBJETIVOS Y RESPONSABILIDADES

<b>1.1. PRINCIPIOS GENERALES</b>	
<b>1.1.1. Ética profesional</b>	
<p style="text-align: center;"><b>IFAC</b> Código de ética para contadores profesionales</p> <p style="text-align: center;"><b>INTOSAI</b> Código de ética</p> <p style="text-align: center;"><b>INTOSAI 2.2</b></p>	<p>Al llevar a cabo sus fiscalizaciones, los auditores del Tribunal deberán tener en cuenta las obligaciones de los funcionarios y otros agentes de las Comunidades Europeas, tal como establece el Reglamento Financiero, así como el código de buena conducta administrativa destinado al personal del Tribunal de Cuentas Europeo. También deberán actuar de manera conforme al código de ética de la INTOSAI y al código de ética para contadores profesionales de la IFAC. En particular, deberán velar por que las fiscalizaciones se lleven a cabo de modo que protejan y refuercen la independencia, integridad, objetividad y nivel profesional del Tribunal, y protegerán la confidencialidad de la información obtenida en el proceso de fiscalización.</p>
<b>1.1.2. Juicio profesional</b>	
<p style="text-align: center;"><b>INTOSAI 1.0.15</b></p>	<p>El Tribunal aplicará su propio criterio profesional a las diversas situaciones que surjan durante su fiscalización pública.</p>
<b>1.1.3. Competencias del personal auditor</b>	
<p style="text-align: center;"><b>INTOSAI 2.1</b></p>	<p>El Tribunal adoptará políticas y procedimientos con el fin de:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) contratar personal con la cualificación adecuada;</li> <li>b) formar y desarrollar la capacidad de su personal para permitirle desempeñar sus tareas con eficacia y definir el perfil de carrera de los auditores y de los demás agentes;</li> <li>c) preparar manuales, directrices e instrucciones por escrito relativos a la ejecución de las fiscalizaciones;</li> <li>d) apoyar la capacidad y experiencia con que cuenta el Tribunal e identificar las competencias de que no se disponga; repartir de manera adecuada las competencias a las tareas de fiscalización y asignar suficientes agentes a las mismas, y establecer la planificación y supervisión necesarias para conseguir los objetivos con el rigor y la diligencia debidos.</li> </ul>
<b>1.1.4. Espíritu crítico</b>	
<p style="text-align: center;"><b>ISA 200</b></p>	<p>El auditor debería planificar y llevar a cabo una fiscalización adoptando un espíritu crítico profesional, reconociendo que pueden existir circunstancias que provoquen que los estados financieros presenten errores significativos.</p>

1.1.5. Control de calidad	
Norma internacional de control de calidad nº 1	El Tribunal establecerá un sistema de control de calidad que le ofrezca garantías razonables de que el Tribunal y su personal respetan las normas profesionales y los requisitos legales y reglamentarios, y que los informes que emite son apropiados a las circunstancias.
INTOSAI 2.1 Directriz de aplicación europea nº 51	El Tribunal adoptará políticas y procedimientos con el fin de examinar la eficiencia y la eficacia de sus normas y procedimientos internos.
ISA 220	El equipo asignado a una misión de auditoría utilizará procedimientos de control de calidad que sean aplicables a las distintas misiones de auditoría.
INTOSAI 3.2	El trabajo realizado por el personal auditor en cada nivel, y en cada fase de la fiscalización, debe ser adecuadamente supervisado durante la misma y la documentación obtenida deberá ser revisada por un miembro experimentado del equipo fiscalizador.
1.1.6. Documentación de auditoría	
ISA 230 INTOSAI 3.5.5 Directriz de aplicación europea nº 26	El auditor deberá preparar, a su debido tiempo, documentación de auditoría que contenga:  a) un expediente suficiente y apropiado que recoja los elementos que sirvan de base al informe del auditor;  b) pruebas que justifiquen que la fiscalización se llevó a cabo de conformidad con las ISA ( <i>International Standards on Auditing</i> - Normas internacionales de auditoría) y los requisitos legales y reglamentarios vigentes.
<b>1.2. AUDITORÍA FINANCIERA / DE LA REGULARIDAD</b>	
1.2.1. Objetivo y principios generales que rigen una fiscalización de los estados financieros	
ISA 200	El objetivo de una fiscalización de los estados financieros es permitir al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están elaborados, en todos los aspectos importantes, de conformidad con un marco de información aplicable.
	<i>En el contexto comunitario, la opinión del TCE sobre los estados financieros consiste en una declaración anual sobre la fiabilidad de las cuentas y la legalidad y regularidad de las operaciones subyacentes</i>

<p><b>INTOSAI 3.4</b></p>	<p>La auditoría de la regularidad constituye un aspecto esencial de la fiscalización pública. Uno de los objetivos más importantes que este tipo de auditoría asigna al Tribunal es el de velar, con todos los medios disponibles, por la integridad y validez del presupuesto y de las cuentas públicas. Gracias a ello, el Parlamento o la autoridad destinataria de los informes de auditoría están en condiciones de constatar con certeza la magnitud y la evolución de las obligaciones financieras correspondientes. A tal fin, el Tribunal procederá al examen de las cuentas y de los estados financieros de la UE con objeto de asegurar que todas las operaciones han sido debidamente contraídas, ordenadas, liquidadas y registradas. Si no se detecta ninguna irregularidad, la fiscalización concluye ordinariamente con la concesión de una "aprobación de la gestión".</p>
	<p><i>En el contexto comunitario, el Parlamento Europeo, por recomendación del Consejo, concede la aprobación de la gestión de la Comisión en la ejecución del presupuesto.</i></p>
<p>1.2.2. Consideración de los textos legislativos y reglamentarios en una fiscalización de los estados financieros</p>	
<p><b>ISA 250</b></p>	<p>En el momento de la concepción y de la ejecución de los procedimientos de fiscalización, así como de la elaboración de informes sobre sus resultados, el auditor deberá tener en cuenta que el incumplimiento de la legislación y la reglamentación por parte de la entidad auditada puede afectar significativamente a los estados financieros.</p>
<p><b>INTOSAI 3.4</b> <b>INTOSAI 1.0.39</b> <b>Directriz de aplicación europea</b> <b>nº 52</b></p>	<p>Al llevar a cabo auditorías de la regularidad (financieras), deberá verificarse la conformidad con la legislación y los reglamentos aplicables. El auditor designará etapas y procedimientos en la fiscalización que le proporcionen garantías razonables de que se detecten errores, irregularidades y actos ilegales que puedan incidir de manera directa y significativa en los importes reflejados en los estados financieros o en los resultados de las auditorías de la regularidad. El auditor también tendrá en cuenta la posibilidad de que se produzcan actos ilícitos que puedan tener un efecto indirecto y significativo en los estados financieros o en los resultados de las auditorías de la regularidad.</p>
<p><b>INTOSAI 1.0.28-1.0.29</b></p>	<p>Un auditor no debe considerar la aplicación coherente de las normas de contabilidad como prueba definitiva de que los informes financieros estén presentados de manera imparcial. La imparcialidad es una expresión de la opinión de un auditor que va más allá de los límites de una aplicación coherente de las normas de contabilidad. Ello significa que las normas de auditoría no son más que los requisitos mínimos que se le exigen a un auditor. Superar ese mínimo es tarea que queda al buen criterio del auditor.</p>

1.2.3. Términos de las misiones de auditoría	
ISA 210	<p>El auditor y la entidad auditada acordarán los términos de la misión de auditoría.</p> <p><i>En el contexto del TCE, los términos de la misión quedan determinados en general por el marco reglamentario.</i></p>
1.2.4. Responsabilidad del auditor al tener en cuenta el fraude en una fiscalización de los estados financieros	
ISA 240	<p>Al planificar y ejecutar la fiscalización y con el fin de reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo, el auditor deberá tener en cuenta los riesgos de que los estados financieros contengan errores significativos debidas a fraudes.</p>
INTOSAI 3.0.3	<p>Si existiera cualquier indicio de irregularidad, acto ilícito, fraude o error que pudiera incidir de manera significativa en la auditoría, el auditor debería ampliar los procedimientos para confirmar o descartar tales sospechas.</p>
	<p><i>Cuando, en el transcurso de una auditoría, se detecte un caso de presunto fraude, corrupción o cualquier otra actividad ilícita que afecte los intereses financieros de la Comunidad, el auditor debería seguir los procedimientos establecidos por el Tribunal, incluidos los relativos a la comunicación del asunto a la OLAF.</i></p>
<b>1.3. AUDITORÍA DE GESTIÓN</b>	
	<p><i>Actualmente, la INTOSAI está elaborando normas más detalladas sobre la auditoría de gestión, también denominada auditoría operativa o del rendimiento. Entretanto, la auditoría deberá llevarse a cabo de conformidad con el Manual de auditoría de gestión del TCE y siguiendo las directrices de INTOSAI en la materia.</i></p>
INTOSAI 1.0.27	<p>El Tribunal recomienda a las entidades auditadas que establezcan unos objetivos cuantificables y claramente enunciados, y que determinen para cada uno de ellos los resultados que se hayan de alcanzar.</p>
INTOSAI 1.0.45-1.0.46	<p>El Tribunal continúa sus esfuerzos para mejorar las técnicas aplicadas para controlar la validez de las medidas de valoración del rendimiento.</p>
<p>INTOSAI 3.4 INTOSAI 1.0.40 - 1.0.41 Directriz de aplicación europea nº 41</p>	<p>Al realizar auditorías de gestión, debería evaluarse la conformidad con la legislación y los reglamentos aplicables cuando ello sea necesario para satisfacer los objetivos de la fiscalización. El auditor deberá concebir ésta de modo que le permita obtener una garantía razonable de que se detecten actos ilícitos que puedan afectar significativamente los objetivos de la fiscalización. Asimismo, el auditor debe estar atento ante situaciones u operaciones indicativas de actos ilícitos que puedan afectar indirectamente los resultados de la fiscalización.</p>

## 2. PROGRAMACIÓN Y PLANIFICACIÓN

### 2.1. PROGRAMACIÓN

INTOSAI 3.1.2	El Tribunal concede prioridad a aquellas fiscalizaciones que han de realizarse por imperativo legal y establece un orden de prioridad para aquellas otras que discrecionalmente le compete llevar a cabo.
---------------	---

### 2.2. PLANIFICACIÓN DE UNA FISCALIZACIÓN

ISA 300	El auditor deberá planificar la fiscalización de manera que la misión se lleve a cabo de manera eficaz.
INTOSAI 3.1 Directriz de aplicación europea nº 11	El auditor debe planificar sus tareas de manera tal que se asegure la realización de una auditoría de alta calidad y que ésta sea obtenida con la economía, eficiencia, eficacia y prontitud debidas.

### 2.3. CONOCIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO Y EVALUACIÓN DEL RIESGO DE ERRORES SIGNIFICATIVOS

ISA 315	El auditor deberá adquirir un conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido su control interno, que sea suficiente para determinar y evaluar los riesgos de que los estados financieros presenten errores significativos, ya sea debido a fraude o error, y que le permita concebir y poner en práctica procedimientos de auditoría complementarios.
INTOSAI 1.0.30-1.0.31	Es obligación de la entidad fiscalizada y no del fiscalizador establecer unos sistemas adecuados de control interno para proteger sus recursos. Es también obligación de la entidad fiscalizada asegurarse de que dichos controles se aplican y funcionan de manera que garanticen el exacto cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables y que las decisiones se adopten con probidad y corrección. En cualquier caso esto no exime al fiscalizador, cuando se descubran controles inadecuados o inexistentes, de presentar a la entidad fiscalizada las correspondientes propuestas y recomendaciones.
INTOSAI 3.3 Directriz de aplicación europea nº 21	El auditor, para determinar la extensión y el alcance de la fiscalización, debe examinar y valorar el grado de fiabilidad del control interno.

**2.4. IMPORTANCIA RELATIVA DE LA AUDITORÍA**

<p>ISA 320</p>	<p>Al efectuar una fiscalización, el auditor debe tener en cuenta la interrelación entre la importancia relativa y el riesgo de la auditoría.</p>
<p>INTOSAI 1.0.9-1.0.11 Directriz de aplicación europea nº 12</p>	<p>En términos generales, una cuestión debe considerarse significativa si su conocimiento puede tener consecuencias para el destinatario de las cuentas o de los informes de auditoría de gestión.</p>

**2.5. PROCEDIMIENTOS APLICADOS POR EL AUDITOR EN RESPUESTA A LOS RIESGOS EVALUADOS**

<p>ISA 330</p>	<p>Para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo, el auditor deberá determinar unas respuestas globales a los riesgos evaluados a nivel de los estados financieros y concebir y poner en práctica procedimientos de auditoría complementarios para responder a los riesgos evaluados a nivel de las declaraciones.</p>
----------------	---

**2.6. FACTORES A TENER EN CUENTA EN LA FISCALIZACIÓN DE ENTIDADES QUE RECURREN A ORGANISMOS DE SERVICIOS**

<p>ISA 402</p>	<p>El auditor debe tener en cuenta el grado en que el recurso de una entidad a un organismo de servicios<sup>1</sup> puede afectar a su control interno, para identificar y evaluar el riesgo de que existan errores significativos y concebir y aplicar procedimientos de auditoría complementarios.</p>
----------------	---

<sup>1</sup> Un organismo de servicios (por ejemplo, de sistemas informáticos) realiza operaciones y mantiene una contabilidad o registra operaciones y trata los datos correspondientes por cuenta de un cliente.

### 3. PRUEBAS FEHACIENTES DE AUDITORÍA

#### 3.1. PRUEBAS FEHACIENTES DE AUDITORÍA

<p>ISA 500</p>	<p>El auditor deberá obtener pruebas suficientes y apropiadas que le permitan extraer conclusiones razonables sobre las cuales basar su opinión de auditoría.</p>
<p>INTOSAI 1.0.16 Directriz de aplicación europea nº 13</p>	<p>Las pruebas de auditoría desempeñan un papel importante en la decisión del auditor respecto a la selección de las materias y áreas de la fiscalización y la naturaleza, duración y extensión de las comprobaciones y de los procedimientos de auditoría.</p>
<p>INTOSAI 3.5 Directriz de aplicación europea nº 23</p>	<p>Deberán obtenerse pruebas suficientes, pertinentes y que se puedan obtener a un coste razonable para fundamentar el juicio del auditor y las conclusiones sobre la organización, el programa, la actividad o la función objeto de la fiscalización.</p>

#### 3.2. PRUEBAS FEHACIENTES DE AUDITORÍA - CONSIDERACIONES ADICIONALES PARA ASPECTOS ESPECÍFICOS

<p>ISA 501</p>	<p>Cuando el inventario revista una importancia significativa para los estados financieros, el auditor deberá obtener pruebas suficientes y apropiadas sobre su existencia y estado asistiendo al recuento físico del inventario, salvo que ello no sea posible.</p>
	<p>El auditor aplicará procedimientos de auditoría que le permitan tener conocimiento de cualquier proceso o contencioso que implique a la entidad y pueda tener una incidencia significativa en los estados financieros.</p>
	<p>Cuando las inversiones a largo plazo revistan una importancia significativa para los estados financieros, el auditor deberá recabar pruebas de auditoría suficientes y apropiadas sobre su valor y presentación en los estados financieros.</p>
	<p>Cuando la información por segmentos<sup>2</sup> revista una importancia significativa para los estados financieros, el auditor deberá recabar pruebas de auditoría suficientes y apropiadas con respecto a su presentación y comunicación conforme al marco de información financiera aplicable.</p>

<sup>2</sup> La información por segmentos se refiere a la notificación de información financiera por línea de actividad (p. ej., gestión por actividades o presupuestación por actividades) y zona geográfica.

<b>3.3. CONFIRMACIONES EXTERNAS</b>	
<b>ISA 505</b>	El auditor determinará si es necesario el uso de confirmaciones externas para obtener pruebas suficientes y apropiadas en el nivel de las declaraciones. A tal efecto, el auditor deberá tener en cuenta el riesgo estimado de que existan errores significativos en el nivel de las declaraciones y el modo en que las pruebas fehacientes obtenidas en otros procedimientos de auditoría planificados puedan reducir dicho riesgo hasta un nivel aceptablemente bajo.
<b>3.4. MISIONES INICIALES—SALDOS DE APERTURA</b>	
<b>ISA 510</b>	<p>En una misión de auditoría inicial, el auditor deberá obtener pruebas de auditoría suficientes y apropiadas de que:</p> <p>a) los saldos de apertura no contengan anomalías que afecten significativamente a los estados financieros del ejercicio en curso;</p> <p>b) los saldos de cierre del periodo anterior se hayan pasado correctamente al periodo en curso o, si procede, se hayan actualizado;</p> <p>c) se apliquen de manera coherente unos métodos contables adecuados o que los cambios en los métodos contables se tengan debidamente en cuenta y se presenten y notifiquen de manera adecuada.</p>
<b>3.5. PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS</b>	
<b>ISA 520</b>	El auditor aplicará procedimientos analíticos como los procedimientos de evaluación de riesgos para obtener conocimiento de la entidad y su entorno, y para proceder a una revisión general al final de la fiscalización.
<b>INTOSAI 3.6</b> Directriz de aplicación europea nº 24	En la auditoría de regularidad (financiera), y en cualquier otra clase de auditoría cuando proceda, los auditores deben examinar las cuentas para determinar si se han cumplido normas de contabilidad aceptables para la presentación o la publicación de los informes financieros. El examen de las cuentas debe realizarse de manera tal que proporcione una base racional para poder expresar una opinión sobre ellas.
<b>3.6. MUESTREO DE AUDITORÍA Y OTROS MEDIOS DE SELECCIÓN DE ELEMENTOS PARA VERIFICACIÓN</b>	
<b>ISA 530</b>	Al definir unos procedimientos de auditoría, el auditor determinará los medios idóneos de selección de elementos para su verificación, con el fin de obtener pruebas de auditoría suficientes y apropiadas que le permitan alcanzar los objetivos de los procedimientos de auditoría.

<b>3.7. AUDITORÍA DE LAS ESTIMACIONES CONTABLES</b>	
ISA 540	El auditor deberá recabar pruebas fehacientes suficientes y apropiadas sobre las estimaciones contables.
<b>3.8. AUDITORÍA DE EVALUACIONES DEL VALOR RAZONABLE Y SU PRESENTACIÓN</b>	
ISA 545	El auditor deberá obtener pruebas suficientes y razonables de que las evaluaciones del valor razonable y su presentación son conformes al marco de información financiera aplicable de la entidad.
<b>3.9. PARTES RELACIONADAS</b>	
ISA 550	El auditor deberá aplicar procedimientos de auditoría que le permitan obtener pruebas suficientes y apropiadas con respecto a la identificación por parte de la dirección, de partes relacionadas y la presentación de información que les competa, así como el efecto de las operaciones entre partes relacionadas que tengan una incidencia significativa en los estados financieros. Cuando existan indicios reveladores de tal situación, el auditor deberá aplicar los procedimientos modificados, ampliados o complementarios que procedan en las circunstancias.
<b>3.10. ACONTECIMIENTOS POSTERIORES</b>	
ISA 560	El auditor deberá tener en cuenta el efecto que puedan tener los acontecimientos posteriores en los estados financieros y en su informe de auditoría.
<b>3.11. CONTINUIDAD DE LA EXPLOTACIÓN</b>	
ISA 570	Al planificar y ejecutar la auditoría, y al evaluar sus resultados, el auditor tendrá en cuenta si la dirección aplica el principio de continuidad de la explotación de manera correcta para la elaboración de los estados financieros.
<b>3.12. DECLARACIONES Y RESPONSABILIDADES DE LA DIRECCIÓN</b>	
ISA 580	El auditor deberá obtener de la dirección declaraciones adecuadas.
INTOSAI 1.0.23-1.0.24 Directrices de aplicación europea nº 32 y 53	La implantación de unos sistemas idóneos de obtención de datos, de control, de evaluación y de presentación de informes facilitará el proceso de rendición de cuentas. La dirección es responsable de que la forma y el contenido, tanto de los informes financieros como de los de cualquier otro tipo, sean correctos y adecuados.

#### 4. UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE OTROS

##### 4.1. UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE OTRO AUDITOR

<p>ISA 600 INTOSAI 2.2.45 Directriz de aplicación europea nº 25</p>	<p>Cuando el auditor principal utilice el trabajo de otro auditor, deberá determinar en qué modo afectará a la auditoría el trabajo del otro auditor.</p>
---	---

##### 4.2. CONSIDERACIÓN DEL TRABAJO DE AUDITORÍA INTERNA

<p>ISA 610</p>	<p>El auditor externo deberá tener en cuenta las actividades de la auditoría interna y su eventual efecto en los procedimientos de auditoría externa.</p>
----------------	---

##### 4.3. UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE UN EXPERTO

<p>ISA 620 INTOSAI 2.2.43 - 2.2.44</p>	<p>Al utilizar el trabajo realizado por un experto, el auditor deberá obtener pruebas suficientes y apropiadas de que dicho trabajo es adecuado a efectos de la fiscalización.</p>
--	--

## 5. CONCLUSIONES DE LA AUDITORÍA Y ELABORACIÓN DE INFORMES

### 5.1. COMUNICACIÓN DE LAS CUESTIONES SUSCITADAS POR LA AUDITORÍA A LOS RESPONSABLES DE LA GOBERNANZA

ISA 260	El auditor deberá comunicar a los responsables de la gobernanza de una entidad las cuestiones suscitadas por la fiscalización que revistan un interés para estas personas en el ejercicio de sus funciones.
---------	---

### 5.2. ELABORACIÓN DE INFORMES

INTOSAI 4.0 Directriz de aplicación europea nº 31	Al final de cada fiscalización el auditor debe preparar por escrito su opinión o informe, poniendo de manifiesto, de forma adecuada, los hechos descubiertos; su contenido debe ser fácil de entender, estar exento de vaguedades o ambigüedades, incluir sólo aquella información debidamente documentada, y además debe ser independiente, objetivo, imparcial y constructivo.
ISA 700	El auditor evaluará las conclusiones extraídas de las pruebas de auditoría obtenidas como base para formarse una opinión sobre los estados financieros.
ISA 700 y 701	El informe del auditor expresará con claridad una opinión sobre los estados financieros.
	Cuando los informes se refieran a la auditoría de los estados financieros, deberán respetarse los requisitos de las ISA 700 y 701 sobre la forma y el contenido del informe del auditor sobre las auditorías financieras.

### 5.3. DATOS COMPARATIVOS

ISA 710	El auditor determinará si los datos comparativos están presentados, en todos sus aspectos significativos, de conformidad con el marco de información financiera aplicable a los estados financieros objeto de la fiscalización.
---------	---

### 5.4. OTRA INFORMACIÓN QUE FIGURE EN DOCUMENTOS QUE CONTENGAN ESTADOS FINANCIEROS AUDITADOS

ISA 720	El auditor deberá leer otra información publicada para identificar posibles incoherencias significativas con respecto a los estados financieros fiscalizados.
---------	---



## **MESAS DE TRABAJO**



# **El nuevo Plan General de Contabilidad Pública**

*Moderador:*

*D. Antonio Zúñiga Pérez del Molino*

*Interventor General de la Defensa*



Moderador: D. Antonio Zúñiga Pérez del Molino  
Interventor General de la Defensa

Para mi, como Interventor General de la Defensa, supone siempre un honor participar en estas Jornadas y moderar una mesa de tan cualificados ponentes como son: Víctor Nicolás Bravo Subdirector General de Planificación y Dirección de la Contabilidad Pública en la IGAE; D. José María Portabella i D'Alos, Interventor General de Cataluña; Doña Beatriz Vigo Martín, Interventora General del Ayuntamiento de Madrid y D. Vicente Pina Martínez, Catedrático de la Universidad de Zaragoza.

El tema de esta Mesa redonda es el nuevo Plan General de Contabilidad Pública, en el ámbito de la Contabilidad del Sector Público. Una de las novedades más importantes de los últimos años ha sido la aparición de las Normas Internacionales aplicables a la Contabilidad de ese Sector. La Organización Internacional de Contables, IFAC, ha elaborado las normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público basadas en las normas de Contabilidad del Sector Privado, con el objetivo de establecer un marco de referencia para la elaboración de la información financiera por las Administraciones Públicas de los diferentes países.

Aunque en el ámbito de la Contabilidad Pública existe una disposición de la Unión Europea que obliga a los Estados Miembros a aplicar dichas normas, en el ámbito del Sector Público la Asamblea General de las Naciones Unidas adoptó en julio de 2006 la decisión de introducirlas en un plazo no superior al año 2010 señalando que, literalmente: *la introducción de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de aquí a 2010 será un componente esencial de la transformación, que permitirá a las Naciones Unidas destacarse como organización moderna y avanzada que aplique y mantenga actualizadas las mejores prácticas en materia de gestión, al elevar la calidad de los informes financieros en el sistema de las Naciones Unidas con los correspondientes beneficios en los ámbitos de un buen Gobierno, la rendición de cuentas y la transparencia.*

El proceso de normalización contable pretende alcanzar unos criterios homogéneos en la contabilización de las operaciones y en la elaboración y presentación de la

información contable, obteniendo una información más transparente que permita realizar análisis comparativos.

En nuestro país, el contenido del nuevo Plan General de Contabilidad Pública ha sido elaborado por la Intervención General de la Administración del Estado, y se ha presentado a la Comisión de la Contabilidad Pública para su discusión, habiéndose aprobado en la reunión celebrada el 17 de noviembre de 2008. Con la aprobación de este Plan General de Contabilidad Pública, que sustituye al Plan de 1994, se pretenden alcanzar varios objetivos: En primer lugar, se ha adaptado su contenido a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público en aquellos aspectos que se han considerado necesarios para avanzar en el proceso de normalización contable; se mejora la calidad de la información contable incluyendo una información necesaria para apoyar la toma de decisiones de gestión y de los usuarios externos y facilitar una adecuada rendición de cuentas; en tercer lugar, también se logra una mejora en la comparación de la información aplicando unos métodos y criterios contables normalizados para operaciones que son similares en los diferentes países; y por último, con este nuevo Plan General de Contabilidad Pública, se ha pretendido complementar la información proporcionada por las cuentas del Plan de 1994 que es fundamentalmente una información financiera y presupuestaria dado que para las Entidades que aplican el Plan General de Contabilidad Pública, la Cuenta del Resultado económico patrimonial constituye un indicador suficiente para la gestión como sucede en el ámbito de las empresas.

En esta línea, se han incluido en la Memoria de las Cuentas Anuales, dos aspectos: una información de costes por actividades y unos indicadores presupuestarios financieros y de gestión que contribuirán a mejorar e incrementar la calidad de la información contable en el Sector Público.

Y sin más, paso a la primera Ponencia que le corresponde a D. Víctor Nicolás Bravo, Subdirector General de Planificación y Dirección de la Contabilidad de la IGAE.

*D. Víctor Nicolás Bravo*

*Subdirector General de Planificación y Dirección de la Contabilidad. IGAE*

**E**l nuevo Plan General de Contabilidad Pública se enmarca en el proceso de reforma y modernización de la contabilidad pública española que se inició con la aprobación del primer Plan General de Contabilidad Pública en el año 1981 y que ha continuado de forma ininterrumpida hasta nuestros días.

La Intervención General de la Administración del Estado ha impulsado la elaboración del nuevo Plan con el objetivo de seguir avanzando en la armonización contable, que es la finalidad principal que se ha pretendido alcanzar con todos los proyectos desarrollados en el proceso de reforma de la contabilidad pública en España.

Así, al haberse aprobado un nuevo Plan General de Contabilidad para la empresa española, mediante el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre<sup>1</sup>, que ha buscado la armonización internacional tomando como base la normativa de la Unión Europea, se considera necesario aprobar un nuevo Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) que esté normalizado con los criterios de la contabilidad empresarial.

Por otra parte, se ha considerado conveniente adaptar la contabilidad pública española a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público emitidas por la Federación Internacional de Contables (IFAC), a fin de mejorar la calidad de la información contable así como la comparabilidad de la misma, mediante la aplicación de criterios contables normalizados para operaciones que son similares en los diferentes países.

El PGCP introduce muchas novedades con respecto al Plan General de Contabilidad Pública de 1994 (PGCP'94) actualmente en vigor. Teniendo en cuenta el objetivo general de esta presentación, a continuación se van a destacar dichas novedades de forma resumida, tomando como referencia el contenido de la primera parte del

---

<sup>1</sup> Junto con el Real Decreto 1514/2007, se ha aprobado también el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas.

PGCP denominada “Marco conceptual de la contabilidad pública”, cuya incorporación al PGCP constituye una novedad de gran trascendencia.

A diferencia de la primera parte del PGCP’94 que sólo contenía la enunciación de los principios contables públicos, el Marco conceptual del PGCP incluye, junto con los principios contables, otros preceptos contables generales que enriquecen de forma notable los criterios generales que se deben seguir por las entidades sometidas a la contabilidad pública.

El Marco conceptual contiene los grandes criterios y principios que deben regir el registro de las operaciones así como la presentación de la información contable de las entidades públicas sujetas al PGCP. Por tanto, se puede considerar que las restantes partes del PGCP son un desarrollo de este Marco conceptual, con el cual deben guardar una coherencia total.

Entrando a comentar las citadas novedades, se pueden destacar las siguientes:

1. El Marco conceptual establece que las cuentas anuales deben reflejar la imagen fiel de la situación patrimonial y presupuestaria de la entidad, comprendiendo los siguientes documentos que forman una unidad: 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.

Con respecto a las cuentas anuales que se regulan en el PGCP’94, el PGCP incorpora dos nuevos estados: el estado de cambios en el patrimonio neto, que informa sobre todas las variaciones habidas en el patrimonio de la entidad, sobre los ingresos y gastos totales de la entidad y en especial sobre las operaciones realizadas con la entidad o entidades propietarias, y el estado de flujos de efectivo, que informa sobre el origen y destino de los movimientos habidos en las partidas monetarias de activo representativas de efectivo y otros activos líquidos equivalentes.

Por otra parte, también se deben resaltar los cambios introducidos en el contenido de la memoria de las cuentas anuales, que suponen un incremento de la información explicativa de los distintos elementos patrimoniales, así como una mayor clarificación de la información económico-patrimonial e información presupuestaria contenidas en la memoria, mediante la creación de un epígrafe específico para este último tipo de información. Como gran novedad, se incluye en la memoria información sobre indicadores de gestión y contabilidad de costes, como complemento destacado de la información económico patrimonial y presupuestaria

que tradicionalmente se ha venido presentando en las cuentas anuales de las entidades públicas.

2. En el Marco conceptual se establece que, al efecto de conseguir la imagen fiel de las cuentas anuales, en la contabilización de las operaciones se deberá atender a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica.

Como ejemplo de la aplicación del criterio anterior, se puede destacar el criterio contable previsto en el PGCP para las operaciones de arrendamiento financiero. De acuerdo con dicho criterio, cuando de las condiciones económicas de un acuerdo de arrendamiento se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato, el arrendamiento deberá calificarse como financiero. Independientemente de la forma jurídica que adopte el contrato de arrendamiento, si se cumple alguna de las condiciones de tipo económico que se contemplan en la correspondiente norma de valoración del PGCP, se presumirá que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad y, por tanto, la operación se deberá registrar como un arrendamiento financiero.

En relación con el tratamiento contable de las operaciones de arrendamiento financiero, el arrendatario no reconoce un inmovilizado intangible, como ocurría en el PGCP'94, sino que deberá registrar el activo según su naturaleza por el importe menor entre su valor razonable y el valor actual de los pagos acordados con el arrendador durante el plazo del arrendamiento. Simultáneamente, el arrendatario deberá reconocer un pasivo financiero por el mismo importe.

3. En el Marco conceptual se enuncian los requisitos que debe cumplir la información a incluir en las cuentas anuales. Estos requisitos se han agrupado en torno a cuatro criterios generales como son el de claridad, relevancia, fiabilidad y comparabilidad.

En el preámbulo del PGCP'94 ya existía una relación exhaustiva de los requisitos que debían cumplir los estados contables periódicos, sin embargo en el PGCP han pasado a estar incluidos en el Marco conceptual, integrándose, por tanto, en la parte dispositiva del Plan, de forma que se eleva su rango normativo al convertirse en criterios de obligado cumplimiento por los sujetos contables.

4. Los principios contables que se incluyen en el Marco conceptual incluyen algunas diferencias con respecto a los que incorporaba el PGCP'94. Por una parte, en orden a la mejor comprensión de este apartado, los principios contables se han

clasificado en principios contables de carácter económico-patrimonial (gestión continuada, devengo, uniformidad, prudencia, no compensación e importancia relativa) y principios contables de carácter presupuestario (imputación presupuestaria y des-afectación), ya que aunque los dos sistemas de registro (el económico-patrimonial y el presupuestario) forman parte del sistema de información contable de la entidad, el criterio de imputación de los gastos e ingresos no es el mismo en la contabilidad patrimonial y en el presupuesto: mientras que en la primera el criterio de imputación es el de devengo, en el segundo el criterio de imputación coincide con el momento del reconocimiento de los derechos y obligaciones.

En cuanto a los principios contables que tienen preferencia sobre los demás, a diferencia del PGCP'94, en el que prevalecían los principios de registro y de devengo, en el PGCP tiene prioridad, en caso de conflicto, el principio que mejor conduzca a que las cuentas anuales expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y del resultado económico-patrimonial de la entidad.

Además de lo anterior, cabe destacar que pierden la categoría de principios contables los siguientes criterios que figuraban en el PGCP'94: entidad contable, registro, correlación de ingresos y gastos y precio de adquisición. Los tres primeros, aunque no tienen el rango de principio contable en el Marco conceptual, figuran enunciados en el mismo en otros apartados como criterios de obligado cumplimiento. Sin embargo, el criterio del precio de adquisición pasa a ser uno de los criterios admitidos para la valoración de los elementos patrimoniales, pero pierde el carácter obligatorio a nivel general que tenía en el PGCP'94.

5. Como gran novedad, se han incluido definiciones de los distintos elementos de las cuentas anuales, como son los activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos, gastos, gastos presupuestarios, ingresos presupuestarios, cobros y pagos.

En la definición de los activos se distingue entre los bienes, derechos y otros recursos portadores de "rendimientos económicos futuros" (que son aquellos empleados para generar flujos netos de entrada de efectivo) y los portadores de un "potencial de servicio" (que son aquellos empleados para suministrar bienes y servicios de acuerdo con los objetivos de la entidad que no generan directamente flujos de entrada de efectivo). Esta distinción es importante, ya que, en las entidades públicas, los activos se destinan habitualmente a la prestación de servicios y no a la obtención de rendimientos económicos, a diferencia del Plan General de Contabilidad para la empresa en el que sólo se contemplan los activos destinados a la consecución de rendimientos.

De acuerdo con la definición anterior, en el nuevo Plan ha cambiado el criterio contable aplicable a las infraestructuras, inversiones militares especializadas y bienes del patrimonio histórico. En el PGCP'94, estos bienes no debían figurar 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 fundamental a la prestación de servicios públicos o administrativos. Según el PGCP, estos bienes se deberán activar como cualquier otro bien del inmovilizado, 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.

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. En el PGCP las provisiones quedan incorporadas al concepto de pasivo, aunque exista incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento. Por tanto, las correcciones valorativas de los activos por deterioro de su valor no deben incluirse dentro del concepto de provisiones como se hacía en el PGCP'94, ya que no cumplen la definición de pasivos.

El patrimonio neto se define de forma residual con respecto a los activos y pasivos de la entidad. Así, el patrimonio neto constituye la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos, incluyendo las aportaciones realizadas, ya sea en el momento de su constitución o en otros posteriores, por la entidad o entidades propietarias que no tengan la consideración de pasivos, así como los resultados acumulados u otras variaciones que le afecten.

Por otra parte, el concepto de ingreso y gasto incluye tanto a los incrementos y disminuciones del patrimonio neto de la entidad, respectivamente, que se deben imputar al resultado económico-patrimonial del ejercicio, como aquellos otros que se imputan directamente al patrimonio neto de la entidad.

En este sentido, las subvenciones recibidas por la entidad se contabilizan, con carácter general, como ingresos directamente imputados al patrimonio neto, en una partida específica, debiéndose imputar al resultado del ejercicio sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención de que se trate, para lo que se tendrá en cuenta la finalidad fijada en su concesión, mientras que las transferencias recibidas se contabilizan en el resultado del ejercicio en que se reconozcan. De igual manera se deberán contabilizar las transferencias y

subvenciones otorgadas por la entidad o entidades propietarias a favor de una entidad pública dependiente. Sin embargo, la aportación patrimonial inicial directa, así como las posteriores ampliaciones de la misma por asunción de nuevas competencias por la entidad dependiente deberán registrarse por ésta como patrimonio neto, sin efectuar su traspaso posterior al resultado del ejercicio.

Las adscripciones y otras cesiones gratuitas de uso de bienes y derechos se deben registrar de acuerdo con los criterios establecidos para las transferencias y subvenciones a los que se ha hecho referencia en el párrafo anterior, teniendo en cuenta que en el caso de adscripciones de bienes, cuando éstas se produzcan desde una entidad pública a sus entidades dependientes, se deberá entender que los bienes objeto de adscripción constituyen para la entidad dependiente una aportación patrimonial inicial o una ampliación de la misma como consecuencia de la asunción de nuevas competencias por dicha entidad dependiente.

Los ingresos sin contraprestación son aquellos que se derivan de transacciones en las que la entidad recibe activos o servicios, o cancela obligaciones, y no da directamente un valor aproximadamente igual a la otra parte del intercambio. El reconocimiento de estos ingresos va asociado al reconocimiento del activo derivado de la transacción. Sin embargo, en el caso de los impuestos se ha previsto que puedan cuantificarse utilizando modelo estadísticos cuando el hecho imponible y el reconocimiento del activo no sean simultáneos.

6. En el Marco conceptual se incluyen también los criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales.

Para poder reconocer un activo en el balance se tiene que cumplir que sea probable que la entidad obtenga, a partir del mismo, rendimientos o un potencial de servicio en el futuro y que se pueda valorar con fiabilidad. Adicionalmente, los activos integrados en el inmovilizado intangible deberán cumplir también el criterio de identificabilidad, lo que supone cumplir con que sean separables y susceptibles de ser enajenados, cedidos, arrendados, intercambiados o entregados para su explotación, o bien que surjan de derechos contractuales o de otros derechos legales, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos u obligaciones.

Para poder reconocer un pasivo en el balance, se tiene que cumplir que en el momento inicial se considere probable que, a su vencimiento, y para liquidar la obligación, deban entregarse o cederse recursos que incorporen rendimientos económicos o un potencial de servicio futuros.

En cuanto al reconocimiento de activos, pasivos, gastos e ingresos que también tengan reflejo en la ejecución del presupuesto, se permite que el reconocimiento se realice cuando, de acuerdo con el procedimiento establecido en cada caso, se dicten los correspondientes actos que determinan el reconocimiento de gastos e ingresos presupuestarios. En este caso, al menos a la fecha de cierre del periodo, aunque no se hayan dictado los mencionados actos administrativos, también deberán reconocerse en el balance, cuenta del resultado económico-patrimonial o estado de cambios en el patrimonio neto, los activos, pasivos, gastos e ingresos efectivamente realizados por la entidad hasta dicha fecha.

En relación con el reconocimiento de los gastos e ingresos presupuestarios, aunque el criterio general de imputación se corresponde con la aprobación del correspondiente acto de reconocimiento y liquidación de la obligación o derecho de cobro, se prevé la posibilidad de imputar el ingreso presupuestario derivado de las transferencias o subvenciones recibidas cuando se produzca el incremento del activo en el que se materialicen, habitualmente en forma de tesorería, o incluso cuando se conozca de forma cierta por el beneficiario que el ente concedente ha dictado el acto de reconocimiento de la respectiva obligación. También se prevé la posibilidad de imputar las subvenciones y transferencias nominativas recibidas mediante entregas periódicas a cuenta de la liquidación definitiva posterior, al inicio de cada periodo al que se refieran dichas entregas a cuenta.

7. En el proceso de registro contable de las distintas operaciones que se pueden presentar, la entidad debe analizar en primer lugar si el elemento de las cuentas anuales cumple la definición y el criterio de registro o reconocimiento contable que se han comentado en los apartados anteriores. Seguidamente, para registrar la operación es preciso aplicar el criterio de valoración que corresponda de los incluidos en el Marco conceptual.

Junto con criterios de valoración tradicionalmente permitidos en la contabilidad pública, como son el precio de adquisición y el coste de producción, se incluyen otros criterios que resultan más novedosos.

Entre estos criterios, es preciso hacer referencia, en primer lugar, al valor razonable que se define como el importe por el que puede ser adquirido un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realizan una transacción en condiciones de independencia mutua. Se considera que el precio de cotización en un mercado activo es la mejor referencia para poder determinar el valor razonable de forma fiable, aunque también se podrían

admitir otros modelos o técnicas de valoración, como es el empleo de transacciones recientes en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas, la referencia al valor razonable de otros activos sustancialmente iguales o el descuento de flujos de efectivo. En todo caso, no se podrá utilizar el criterio del valor razonable cuando no se pueda determinar este valor de forma fiable a través de alguno de los métodos mencionados con anterioridad, debiendo utilizar entonces el precio de adquisición, coste de producción o coste amortizado para efectuar la cuantificación del valor.

Entre los elementos patrimoniales a los que se puede aplicar el criterio del valor razonable en el PGCP, están los activos integrantes del inmovilizado material que se adquieren mediante permuta con otros activos. En este caso, cuando los activos intercambiados no son similares desde un punto de vista funcional o vida útil, el activo recibido se debe valorar inicialmente por su valor razonable.

También se prevé como modelo alternativo en la valoración posterior de los elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible la utilización del modelo de la revalorización, si bien el empleo de este criterio resulta bastante restrictivo. Por una parte, se exige que los incrementos de precio sean sustanciales, de forma que el valor contable sea poco significativo respecto a su valor real. Además sólo se podrá aplicar en aquellos casos en los que exista un mercado suficientemente significativo y transparente que minimice el sesgo que pudiera producirse en el cálculo de las plusvalías. Por otra parte, en el Proyecto de Orden que aprueba el nuevo Plan se ha introducido una Disposición adicional única que establece que para que alguna entidad del Sector Público administrativo estatal pueda aplicar el citado modelo de la revalorización precisará autorización previa de la Intervención General de la Administración del Estado.

El criterio del valor razonable también se aplica en la valoración posterior de los activos financieros a valor razonable con cambios en resultados, activos financieros disponibles para la venta y pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

Entre los criterios de valoración novedosos incluidos en el Marco conceptual, es preciso hacer referencia también al criterio del coste amortizado. Este criterio se utiliza en la valoración posterior de determinadas categorías de activos y pasivos financieros (créditos y partidas a cobrar, inversiones mantenidas hasta el vencimiento y pasivos financieros no valorados al valor razonable).

El coste amortizado debe coincidir con 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 financiero, menos cualquier reducción de valor por deterioro reconocida mediante una cuenta correctora de su valor.

Sin embargo, en las categorías citadas anteriormente de activos y pasivos financieros a las que es aplicable el criterio del coste amortizado en la valoración posterior, se incluyen algunas excepciones, como por ejemplo las partidas a cobrar, que, sin tipo de interés contractual, se hayan valorado inicialmente por su valor nominal, y los préstamos concedidos con intereses subvencionados que se hayan valorado inicialmente por el importe entregado, que continuarán valorándose por dicho importe. De igual forma, tampoco se aplicará el criterio del coste amortizado a las partidas a pagar sin tipo de interés contractual que se hayan valorado inicialmente por su valor nominal y los préstamos recibidos con intereses subvencionados que se hayan valorado inicialmente por el importe recibido, que continuarán valorándose por dichos importes.

Finalmente, entre los criterios de valoración novedosos incluidos en el Marco conceptual, es preciso destacar el importe recuperable de un activo que se define como el importe mayor entre su valor razonable menos los gastos de venta y su valor en uso.

A su vez el valor en uso se define de distinta manera según se trate de activos que incorporan rendimientos económicos futuros o potencial de servicio para la entidad. En el primer caso, el valor en uso debe coincidir con el valor actual de los flujos de efectivo esperados a través de la utilización en el curso normal de la actividad de la entidad, actualizados a un tipo de interés de mercado sin riesgo. En el segundo caso, el valor en uso debe coincidir con el coste de reposición en que debería incurrirse para prestar el correspondiente servicio, considerando la depreciación que tendría el activo en el momento de efectuarse este cálculo.

El criterio del importe recuperable tiene importancia a la hora de determinar el deterioro de los activos incluidos en el inmovilizado, de forma que si el valor contable del correspondiente activo es mayor que el importe recuperable, la entidad debe registrar la correspondiente corrección valorativa del activo por deterioro de su valor.



**EL NUEVO PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA**

**Víctor Nicolás Bravo**  
28 de mayo de 2009

### ¿POR QUÉ UN NUEVO PGCP?

- + Adaptación a las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público emitidas por la IFAC
- + Armonización con el nuevo Plan General de Contabilidad para la empresa española aprobado en 2007
- + Incorporación del tratamiento contable de operaciones no contempladas en el PGCP actual
- + Mejora de la información de los estados financieros

## **ESTRUCTURA DEL NUEVO PGCP**

- I. Marco conceptual de la contabilidad pública
- II. Normas de reconocimiento y valoración
- III. Cuentas anuales
- IV. Cuadro de cuentas
- V. Definiciones y relaciones contables

## **MARCO CONCEPTUAL** **Novedades**

### **Cuentas anuales:**

- Balance
- Cuenta del resultado económico-patrimonial
- Estado de cambios en el patrimonio neto
- Estado de flujos de efectivo
- Estado de liquidación del presupuesto
- Memoria

## MARCO CONCEPTUAL

### Novedades

#### Imagen fiel:

Al efecto de conseguir la imagen fiel, en la contabilización de las operaciones se deberá atender a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica.

Ejemplo: criterio contable previsto en el PGCP para las operaciones de arrendamiento financiero

## MARCO CONCEPTUAL

### Novedades

#### Requisitos de la información contable:

- Claridad: Comprensión del significado de la información
- Relevancia: La información debe ser útil, oportuna y comprender toda aquella que posea importancia relativa
- Fiabilidad: La información debe estar libre de errores materiales y de sesgos, y conlleva que la información sea completa y objetiva.
- Comparabilidad: Información comparable entre distintas entidades, así como con la diferentes periodos de la misma entidad

## MARCO CONCEPTUAL

### Novedades

#### Principios contables:

##### De carácter económico-patrimonial:

1. Gestión continuada
2. Devengo
3. Uniformidad
4. Prudencia
5. No compensación
6. Importancia relativa

##### De carácter presupuestario:

1. Imputación presupuestaria
2. Desafectación

## MARCO CONCEPTUAL

### Novedades

#### Definiciones de los elementos de las cuentas anuales

En la definición de activos se distingue entre:

- Portadores de “rendimientos económicos futuros”
- Portadores de un “potencial de servicio”

En la definición de pasivos quedan incorporadas las provisiones.

El patrimonio neto se define de forma residual con respecto a los activos y pasivos de la entidad.

Los ingresos y gastos constituyen incrementos o disminuciones del patrimonio neto de la entidad que se deben imputar al resultado del ejercicio o al patrimonio neto de la entidad.

## MARCO CONCEPTUAL

### Novedades

#### Criterios de reconocimiento contable

En los activos:

- Probabilidad en la obtención de rendimientos o potencial de servicio
- Medición con fiabilidad

En los pasivos:

- Probabilidad en la entrega o cesión de recursos a su vencimiento
- Determinación fiable de su valor

Normas especiales de registro para los activos, pasivos, gastos e ingresos que tengan reflejo en la ejecución del presupuesto

## MARCO CONCEPTUAL

### Novedades

#### Criterios valoración

Valor razonable:

**Concepto:** importe por el que puede ser adquirido un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realizan una transacción en condiciones de independencia mutua.

**Mejor referencia:** precio de cotización en un mercado activo.

**Ejemplos** de aplicación del valor razonable: valoración inicial de determinadas permutas, modelo alternativo de valoración posterior de inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible y valoración posterior de determinadas categorías de activos y pasivos financieros.

## MARCO CONCEPTUAL

### Novedades

#### Criterios valoración

##### Coste amortizado:

**Concepto:** importe al que inicialmente fue valorado un activo financiero o un pasivo financiero, menos los reembolsos del principal, más o menos, según proceda, la parte imputada en el resultado del ejercicio mediante la utilización del método del tipo de interés efectivo de la diferencia entre el importe inicial y el valor de reembolso al vencimiento, y, en su caso, los deterioros en los activos financieros.

**Ejemplos** de aplicación del coste amortizado: valoración posterior de créditos y partidas a cobrar, inversiones mantenidas hasta el vencimiento y pasivos financieros no valorados al valor razonable.



## MARCO CONCEPTUAL

### Novedades

#### Criterios valoración

##### Importe recuperable de un activo:

Importe mayor entre su valor razonable menos los gastos de venta y su valor en uso.

##### Valor en uso:

**En los activos portadores de “rendimientos económicos futuros”:** es el valor actual de los flujos de efectivo esperados a través de la utilización en el curso normal de la actividad de la entidad, actualizados a un tipo de interés de mercado sin riesgo.

**En los activos portadores de un “potencial de servicio”:** es el coste de reposición en que debería incurrirse para prestar el correspondiente servicio, considerando la depreciación que tendría el activo en el momento de efectuarse este cálculo.





*D. José María Portabella i D'Alos*  
*Interventor General de la Generalitat de Catalunya*

## **EL PROYECTO DEL NUEVO PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA DESDE LA PERSPECTIVA DE LAS CCAA**

**Q**uiero en primer lugar agradecer sinceramente a la IGAE su amable invitación para participar en estas Jornadas y concretamente en la Mesa redonda dedicada al Nuevo Plan General de Contabilidad Pública, aportando la visión de este Plan desde la perspectiva de una Comunidad Autónoma.

Vaya por delante que yo expresaré aquí mi opinión personal pero que no dudo que, al menos en lo fundamental, coincide con la del resto de Intervenciones Generales de las Comunidades Autónomas.

Mi agradecimiento es doble ya que se me invitó a formar parte de un grupo de trabajo en el cual se debatieron los documentos sobre los grandes temas de este plan y que dieron lugar a su formulación concreta.

Mi primera valoración no puede ser sino muy positiva por esta iniciativa necesaria de adaptar nuestra normativa contable pública a los cambios que internacionalmente está experimentando la contabilidad a partir de la aparición de las NIC. Además, en este caso se ha efectuado con celeridad, ya que como es sabido, en ocasiones anteriores los cambios en la normativa contable general tardaron un cierto tiempo en llegar a la contabilidad pública, en especial a la local. Si en esta ocasión se cumplen las previsiones, el Estado tendrá un nuevo Plan General de Contabilidad el próximo año y la Administración Local probablemente el siguiente. Por lo que expreso mi felicitación al equipo que ha preparado este nuevo plan dirigido por el Subdirector General de Planificación y Dirección de la Contabilidad, Sr. Víctor Nicolás.

Ya tenemos la previsión de los cambios de la normativa contable en el Estado y la Administración Local. Pero uno puede preguntarse: ¿y las Comunidades Autónomas qué van a hacer y cuándo?

Las Comunidades Autónomas tienen competencia para aprobar sus planes generales de contabilidad pública, y por ello dependen de lo que ellas mismas decidan.

En primer lugar, podemos ver qué hicieron cuando se aprobó el plan actualmente vigente. Se dividieron en tres grupos. Unas redactaron y aprobaron un plan general de contabilidad pública propio que no difería mucho o casi nada del estatal. Otras, por una norma propia establecieron la aplicación directa del plan del Estado. El tercer grupo, sin necesidad de norma expresa aplicó directamente el plan aprobado por el Estado.

Es de suponer que con el nuevo plan va a suceder lo mismo de forma que, o bien de forma expresa o tácita se va a aplicar el nuevo plan que apruebe el Estado o, en todo caso aprobarán uno propio que será una adaptación y que difiera poco.

No puedo pronunciarme ahora mismo sobre qué opciones escogerá cada una, pero sí puedo decir lo que haremos nosotros.

La Generalitat de Catalunya aprobó su propio plan general de contabilidad pública el 28 de agosto de 1996. En este plan, en los principios contables, se efectuaba una remisión en bloque al plan estatal y en el resto existían algunas matizaciones o pequeñas diferencias, alguna de las cuales comentaré más adelante.

Actualmente, se ha decidido iniciar los trabajos para la realización del nuevo plan con la creación de un programa específico encargando su dirección a un interventor de la Generalitat de Catalunya. La previsión es que pueda aprobarse en el primer semestre 2010 para entrar en vigor el 1 de enero de 2011.

Vayamos ahora a comentar algunas de las novedades del nuevo plan. No haré una descripción exhaustiva ni tan solo resaltaré los aspectos más importantes porque esto ya lo hace en esta mesa redonda Víctor Nicolás y por supuesto mucho mejor de lo que yo podría hacerlo.

Me referiré tan solo a algún aspecto cuya repercusión en las Comunidades Autónomas entiendo que pueda ser más relevante, aún a riesgo de simplemente comentar temas aislados y que no son precisamente los más importante ni las principales novedades, porque éstas ya las comentan el resto de los ponentes y únicamente he escogido temas que específicamente suponen una novedad o algún cambio significativo para una Comunidad Autónoma, al margen de las novedades importantes que afectan a todas las administraciones por igual.

En primer lugar, me gustaría destacar el tratamiento del inmovilizado en infraestructura. Como dije antes, nuestro plan contenía algunas diferencias con el estatal. La más importante era precisamente este tratamiento.

En el plan actualmente vigente, las infraestructuras se activan mientras están en curso, pero una vez finalizadas desaparecen del balance. La razón entiendo que es que no son realizables y por tanto, su valor no tiene mucha importancia y pueden inflar artificialmente el activo. Sin embargo, otra teoría sostiene que si en el pasivo figura el endeudamiento con el que se han financiado, no es lógico que el destino o materialización de estos recursos no aparezcan en el balance. Uno podría preguntarse qué ha hecho la administración con el producto de este endeudamiento porque no figura en el activo.

Lo mismo cabe decir si se han financiado con ahorro, en todo caso al desaparecer del activo puede producirse un desequilibrio que no es real. Además, el valor del inmovilizado ya se sabe que en la administración a la hora de juzgar la situación de la entidad, tiene un valor real muy distinto del que tiene el inmovilizado de una entidad privada. Se trata más bien de un valor de registro que de medir la solvencia, pues ya sabemos que una carretera no se puede vender ni utilizar como garantía de un préstamo.

Por estas razones la Generalitat de Catalunya decidió en su día mantener en el activo las infraestructuras, aplicando un porcentaje anual de amortización, difiriendo del tratamiento dado en el Estado.

Ahora el nuevo plan asume esta segunda teoría y coincide con el tratamiento que la Generalitat dio a las infraestructuras en su plan de 1996 y, obviamente, estamos totalmente de acuerdo con ello.

Respecto a otras novedades y por seleccionar tan solo algunas, para no repetir lo dicho por otros ponentes, y por la limitación temporal de esta ponencia, me gustaría comentar las siguientes.

Una novedad importante entiendo que es la posibilidad de revalorizar los inmuebles. Este fue un tema que en la Comisión Asesora a la que asistí generó un largo e interesante debate. Pueden imaginarse los argumentos de unos y otros. En síntesis, los contrarios argumentaban que este plan se aplicaría a multitud de organismos y posteriormente, previa adaptación, a miles de Ayuntamientos y no era conveniente que cada cual revalorice o no sus inmuebles utilizando criterios distintos.

Finalmente, se impuso el criterio de aceptar la posibilidad de revalorización aunque de forma prudente y homogénea.

Personalmente, comparto este criterio porque realmente en los balances de las entidades públicas existen numerosos inmuebles con valores ridículos comparados con su valor real. Una cosa es una carretera que no se puede realizar y otra muy distinta es un edificio que puede perfectamente venderse y obtener recursos. Y si estos edificios son propiedad de la entidad, la contabilidad para reflejar la imagen fiel, debe incluir un valor lo más cercano posible al real. Además uno de los principales problemas en la revalorización de activos en el sector privado es la repercusión fiscal, problema que obviamente no se da en una administración.

Claro que puede haber diferencia de criterios al hacer uso de esta posibilidad por parte de distintas administraciones y se puede perder homogeneidad. ¿Pero es que acaso hay homogeneidad en todos los criterios restantes? Además, siempre vía reglamentaria pueden dictarse normas para homogenizar criterios para aplicar esta posibilidad.

Siguiendo con el patrimonio, en el nuevo plan desaparece la diferencia entre patrimonio recibido en adscripción y patrimonio recibido en cesión. No sé muy bien a qué obedece este cambio, quizás que no hay mucha diferencia práctica entre uno y otro, pero sí la hay jurídica. El caso de las Comunidades y a causa de transferencias de servicios estatales, con su correspondiente dotación de bienes, existe bastante patrimonio en estos casos y creo que sería conveniente mantener esta diferenciación. En todo caso, no es un tema importante y puede solucionarse en las adaptaciones a las que antes me he referido.

Modificación más relevante es la desaparición del grupo 0. Hay quien critica esta eliminación pero que desaparezca no quiere decir que no se controle la ejecución del presupuesto, simplemente que determinados estados de contabilidad presupuestaria pasan a la memoria.

Con los modernos sistemas informáticos lo importante es captar toda la información y una vez introducida en el sistema, éste nos puede dar información en distintos formatos, ya sean estados contables, ya sean presupuestarios. Evidentemente, si la memoria contiene la liquidación del presupuesto, hay que llevar una ejecución del presupuesto y obtener su situación en cualquier momento y para ello realmente no son necesarias las cuentas del grupo 0, por lo que personalmente no me parece mal su desaparición.

Cuestión un tanto problemática, al menos para mi, es el tratamiento de las subvenciones y transferencias a entidades públicas desde el punto de vista del receptor. Siguiendo el plan general de contabilidad privada, si la transferencia no tiene un destino determinado se considera aportación de los socios y aumenta el fondo patrimonial.

Teóricamente es correcto, pero en la práctica, numerosas empresas y organismos públicos reciben transferencias corrientes simplemente para equilibrar su cuenta de resultados ya que prestan un servicio público deficitario. No habría problema con las transferencias del Capítulo VII ya que normalmente tienen un destino concreto ni con las del VIII ya que en este caso queda claro que es una aportación a capital o fondo patrimonial, pero en las del IV con frecuencia no hay un destino concreto, como se ha dicho es simplemente para que no tengan pérdidas porque sus ingresos son insuficientes para atender a sus gastos de funcionamiento.

La aplicación estricta del plan comporta que el receptor no pueda llevar este ingreso a pérdidas y ganancias con lo cual tendrá cada año unas pérdidas importantes que tendrá que ir compensando en ejercicios siguientes con cargo a capital o fondo patrimonial. El problema además es que por coherencia el origen y el destino deberían ser el mismo y si van a capital o fondo patrimonial, deberían salir de la administración emisora de su Capítulo VIII y no del IV que es de donde salen.

No tengo la solución pero este tema creo que requeriría un estudio específico.

Podría citar otras novedades importantes que lógicamente lo serán también para las Comunidades Autónomas pero como he dicho anteriormente por la forzada brevedad de la ponencia y por no repetir lo expuesto por otros ponentes no me extenderé sobre ellas.

Sí que me gustaría por último realizar dos críticas con ánimo constructivo en relación con las cuentas anuales.

La memoria incluye una cantidad yo diría que ingente de información. Para mí en algunos casos excesivamente detallada. No seré yo por supuesto quien abogue por rebajar la información y la transparencia, nada más lejos de mi intención, pero las normas deben ser cumplibles, y no sólo formalmente.

Teniendo en cuenta el gran volumen que tiene la Administración Central del Estado, cumplimentar las más de 120 páginas de informaciones que solicitan los modelos que figuran en el documento de cuentas anuales, me parece una tarea que me hace

sospechar que, en algunos casos, se vaya a cumplir el requerimiento de información de manera puramente formal. Ya sé que los modernos sistemas de información son muy potentes, pero en primer lugar, no todo son listados que puedan salir del ordenador, hay estados que requieren una elaboración y, por otro, la memoria si contiene absolutamente todo lo que se solicita y con su grado de detalle, puede ser una enciclopedia enorme que es difícil pensar que alguien va a leerla entera.

La información útil ha de ser relevante y no necesariamente más volumen de información equivale a mejor información. En todo caso, el volumen puede ir en anexos en los que cada cual consulta lo que le interesa y la parte central debe ser un resumen suficientemente relevante y de una extensión asumible.

Por otra parte, entre las muchas informaciones que se incluyen en la memoria no figura ninguna relativa al resultado en términos de contabilidad nacional ni sobre el cumplimiento o no del objetivo de estabilidad presupuestaria.

Ese tema lo planteé en la Comisión Asesora y diversos miembros de ésta se adhirieron a la propuesta pero finalmente no fue aceptada.

Vaya por delante que se trata de un plan de contabilidad de la Administración del Estado de la cual yo no formo parte y por tanto, agradezco la deferencia de que se me dé la oportunidad de expresar mi opinión. Ya que se me pide doy mi opinión en el bien entendido de que es la Administración del Estado la que debe decidir y por tanto acepto que no se recogiera la propuesta que hice en la Comisión.

La Ley General de Estabilidad Presupuestaria, cuyo texto refundido se aprobó por Real Decreto Legislativo 2/2007, de 28 de diciembre, establece la obligación de ejecutar los presupuestos de los sujetos comprendidos en su ámbito de aplicación, en equilibrio o superávit presupuestario computado en términos de capacidad de financiación de acuerdo con la definición contenida en el sistema europeo de cuentas nacionales y regionales.

Asimismo, respecto al Sector Público Estatal, en el artículo 11 y siguientes, se regulan los escenarios de previsión plurianuales, el límite anual de gasto y el artículo 17 establece la obligación de elaborar un plan económico-financiero de reequilibrio en caso de que la liquidación presupuestaria incumpla el objetivo de estabilidad. Igualmente, en caso de superávit se determina cuál ha de ser su aplicación.

Es, por tanto, de gran importancia la determinación del resultado en términos de capacidad o necesidad de financiación de acuerdo con las normas SEC95.

Para obtener este resultado, a partir de la necesidad o capacidad de financiación que arroja la liquidación del presupuesto, deben realizarse una serie de ajustes para establecer el mismo en términos SEC95.

Por todo ello, y en cumplimiento del principio de transparencia que recoge la Ley de Estabilidad Presupuestaria en su artículo 13, entiendo que las cuentas anuales no pueden obviar este hecho y deben ofrecer información, si no se considera conveniente crear una cuenta específica, y entiendo las dificultades que ello supone, sí al menos en la memoria.

El resultado en términos de contabilidad nacional es un resultado consolidado y si tenemos en cuenta que cada entidad formula sus propias cuentas entraña una dificultad objetiva que cada entidad informe en su memoria sobre el cumplimiento del objetivo. Pero como mínimo la memoria de las cuentas anuales de la Administración Central del Estado no puede obviar informar sobre el grado de cumplimiento de una Ley tan importante como es la Ley General de Estabilidad Presupuestaria así como del cumplimiento de compromisos internacionales con la Unión Europea en materia de déficit y endeudamiento.

En los medios de comunicación aparecen constantemente noticias sobre el cumplimiento de estos objetivos (y más en la situación actual) y su incumplimiento puede acarrear sanciones por parte de la Unión Europea. Un tema tan importante las cuentas anuales lo ignoran totalmente como si no fuera con ellas.

En la memoria figuran infinidad de informaciones, entre otras a título de ejemplo, en el apartado 13 se solicita información sobre las diferencias de cambios reconocidas en el resultado del ejercicio presentando por separado las que provienen de transacciones que se han liquidado a lo largo del período de las que están vivas o pendientes de vencimiento a la fecha del cierre.

Francamente me parece mucho más útil conocer si se cumple con el objetivo de estabilidad y con la Ley General de Estabilidad Presupuestaria y acuerdos internacionales como el pacto de estabilidad que conocer con el detalle citado las diferencias de cambio en operaciones de fuera de la zona Euro que tienen una importancia relativa muy limitada.

Entiendo que en el momento de elaborar las cuentas, puedan no conocerse los datos de contabilidad definitivos, pero repito que no se trata de incluir un estado contable sino una información en la memoria que puede ser estimativa. A Bruselas se remite

un avance en el mes de marzo, la IGAE eleva un informe al CPFF en el mes de julio con cifras provisionales que luego varían muy poco y el plazo para rendir la cuenta general del Estado finaliza más tarde.

Por nuestra parte aunque en la normativa actual no se exige, en la cuenta general de la Generalitat de Catalunya incluimos en la memoria información sobre el resultado en contabilidad nacional. Nuestro plazo para rendir la cuenta finaliza el 31 de julio y cuando se elabora la memoria, en algunas ocasiones, aún no se tienen las cifras provisionales de los ajustes en términos SEC95, pero siempre existe una estimación que es sobre la que se informa.

Como he dicho anteriormente es tan solo mi opinión y agradezco que me la pidan. Me limito a darla y acepto que se recoja o no la propuesta.

Avanzo que en el futuro plan general de contabilidad pública de la Generalitat de Catalunya se incluirá información sobre este tema en la memoria.

Como he dicho antes podría apuntar otros temas y novedades pero entiendo que con los reseñados basta para dar una pincelada de la visión del nuevo plan desde nuestra perspectiva, reiterando una vez más mi agradecimiento a la IGAE por brindarme la oportunidad de expresar estas breves ideas.

*D.ª Beatriz M. Vigo Martín*  
*Interventora General del Ayuntamiento de Madrid*

## **PRINCIPALES NOVEDADES DE LAS CUENTAS ANUALES DEL NUEVO PLAN DE CONTABILIDAD PÚBLICA EN RELACION CON EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA ADAPTADO A LA ADMINISTRACION LOCAL**

**E**n primer lugar, agradecer a la Intervención General de la Administración del Estado su invitación para participar en estas Jornadas. Voy a centrar mi intervención en las principales novedades que presenta el Nuevo Plan General de Contabilidad Pública en su tercera parte, Cuentas anuales, con respecto a las actualmente en vigor en el Plan General de Contabilidad Pública, aprobado por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 6 de mayo de 1994 (y al que me referiré como Plan de 1994) y con especial referencia al modelo de cuentas anuales incorporado al Plan de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local, anexo a la Instrucción del Modelo Normal de Contabilidad Local, aprobada por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda 4041, de 23 de noviembre de 2004 (y al que me referiré como plan de 2004).

Las cuentas anuales deben suministrar información útil para la toma de decisiones económicas y constituir un medio para la rendición de cuentas de la entidad por los recursos que le han sido confiados. Para ello, deben redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico-patrimonial, y de la ejecución del presupuesto de la entidad contable.

La primera diferencia de estas cuentas anuales es su “situación” en el Plan. En los Planes actualmente en vigor, las cuentas anuales se regulan en la cuarta parte, mientras que en el nuevo, como ya hemos señalado, se contienen en la tercera parte. Esta parte se divide en dos apartados, el primero de ellos contiene las normas de elaboración de los documentos que las integran y el segundo, los modelos establecidos a los que deberán adaptarse. Dado que en la actualidad las entidades locales deben rendir telemáticamente las cuentas anuales, con sujeción a determinadas especificaciones de los ficheros, información, etc, es importante también normalizar al máximo posible la información a presentar en papel.

Las cuentas anuales comprenden los siguientes documentos que forman una unidad: 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.

Por motivos de tiempo me referiré, muy brevemente, a cada uno de ellos tomando como base la estructura de nuevo plan contable y comparándolo, en su caso, primero con el plan de 1994 y luego con el de 2004.

## **BALANCE**

El balance, que comprende con la debida separación, el activo, el pasivo y el patrimonio neto de la entidad, sufre cambios importantes con respecto al modelo anterior.

Sólo en lo que respecta a la clasificación de estas masas patrimoniales, se distingue para el activo y para el pasivo entre corriente y no corriente. Además, se define el patrimonio neto, en el marco conceptual, como una magnitud residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.

Por lo que respecta a las partidas que componen los diferentes epígrafes éstas, lógicamente, sufren modificaciones como consecuencia del propio plan.

## **CUENTA DEL RESULTADO ECONÓMICO PATRIMONIAL**

Esta cuenta recoge el resultado económico patrimonial obtenido en el ejercicio y está formada por los ingresos y los gastos del mismo, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto de acuerdo con lo previsto en las normas de reconocimiento y valoración.

La presentación de la cuenta se realiza en forma de lista en lugar de una estructura de cuenta o cuadro como en los planes anteriores.

## **ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO**

Se trata de un estado completamente nuevo que constituye una de las grandes novedades en relación con la información a suministrar a través de las cuentas anuales.

Se divide en tres partes:

- Estado total de cambios en el patrimonio neto.
- Estado de ingresos y gastos reconocidos.
- Estado de operaciones con los propietarios.

### **ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO**

Este estado es también completamente nuevo e informa sobre la utilización de los activos monetarios representativos de efectivo y otros activos líquidos equivalentes, clasificando los movimientos por actividades e indicando la variación neta de esta magnitud en el ejercicio.

Establece las siguientes clases de flujos de efectivo:

- Flujos de efectivo de las actividades de gestión.
- Flujos de efectivo de las actividades de inversión.
- Flujos de efectivo de las actividades de financiación.
- Flujos de efectivo pendientes de clasificación.

### **ESTADO DE LA LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO**

El estado de gastos muestra información similar a la que se contenía en los planes de contabilidad de 1994 y 2004. No ocurre igual con el estado de ingresos que amplía considerablemente la información con respecto al Plan de 1994 y se adapta al Plan de 2004 que ya presenta esta información. En este estado se incluyen, la columna de “derechos reconocidos” que muestra el importe total de derechos reconocidos en el ejercicio, la columna denominada “derechos anulados” que recogerá los derechos anulados por anulación de liquidaciones, cobradas previamente o no, así como, los anulados por aplazamiento o fraccionamiento y la columna denominada “derechos cancelados” que incluye los cobros en especie y los derechos cancelados por insol-

vencias y otras causas. Por último, la columna denominada “derechos reconocidos netos” muestra la diferencia entre los derechos reconocidos totales durante el ejercicio minorado por el total de derechos anulados y cancelados durante el mismo. En la columna “exceso/defecto” se recogerá la diferencia entre los derechos reconocidos netos y las previsiones de ingreso definitivas.

Con respecto al resultado presupuestario, el modelo incorpora un mayor desglose de las operaciones no financieras, distinguiendo si estas son operaciones corrientes, capítulos 1 a 5 de ingresos o capítulos 1 a 4 de gastos y de las operaciones financieras, distinguiendo activos y pasivos financieros. Este formato ya se incorporó al Plan de Contabilidad de 2004.

## **MEMORIA**

El contenido de la memoria de este nuevo plan se amplía considerablemente con respecto a la memoria del Plan de 1994 y también, aunque en menor medida, con respecto al Plan que actualmente se encuentra en vigor para las entidades locales. Se incluyen, asimismo, apartados relativos a información que no se deduce directamente de la contabilidad, pero que es relevante en relación con la situación económico-financiera del sujeto contable.

El modelo de memoria recoge la información mínima a cumplimentar y se desarrolla en 27 epígrafes que comentamos a continuación:

### **1. Organización y Actividad**

La información a cumplimentar en este apartado básicamente es la misma que ya se recogía en el plan de contabilidad de 2004. Como novedad se incluye la necesidad de explicar la consideración fiscal de la entidad y, en su caso, operaciones sujetas a IVA y porcentaje de prorrata.

Los epígrafes 2, 3 y 4 de “*Gestión indirecta de servicios públicos, convenios y otras formas de colaboración*”, “*Bases de presentación de las cuentas*” y “*Normas de reconocimiento y valoración*” no se contemplan como tal en el Plan de 1994, si en el de 2004. No obstante, la información relativa a los convenios de colaboración y cooperación, contenida en el apartado de información presupuestaria de gastos del plan de 1994, no se recoge en el plan de 2004 en ningún epígrafe.

## **5. Inmovilizado material**

Se mantiene la información relativa a los movimientos durante el ejercicio de cada partida del balance incluida en este epígrafe, pero se amplía la información relativa a ellos con respecto a los dos planes tantas veces mencionados.

En este punto, merece la pena destacar que se incluyen las inversiones destinadas al uso general que, en los anteriores planes, tenían un subgrupo determinado para su contabilización (subgrupo 20) y un epígrafe específico en balance.

## **6. Inversiones inmobiliarias**

Esta nueva clasificación, se define en la segunda parte del plan, Normas de Reconocimiento y Valoración, como inmuebles (terrenos o edificios, considerados en su totalidad o en parte, o ambos) que se tienen (por parte del propietario o por parte del arrendatario que haya acordado un arrendamiento financiero) para obtener rentas, plusvalías o ambas, 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.

A efectos de su clasificación en balance, figuran como un epígrafe del Activo no Corriente.

## **7. Inmovilizado intangible**

Al igual que en los puntos anteriores, además del movimiento de las cuentas deberá recogerse una mayor información.

## **8. Arrendamientos financieros y otras operaciones de naturaleza similar**

Este punto es una novedad con respecto a los planes anteriores. El arrendamiento se define en las normas de reconocimiento y valoración del nuevo plan como cualquier acuerdo, con independencia de su instrumentación jurídica, por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado.

En este apartado se regula la información que deben suministrar tanto los arrendadores como los arrendatarios.

### **9. Activos financieros**

Son activos financieros el dinero en efectivo, los instrumentos de capital o de patrimonio neto de otra entidad, los derechos contractuales de recibir efectivo u otro activo financiero de un tercero o de intercambiar con un tercero activos o pasivos financieros en condiciones potencialmente favorables.

En este apartado se recogerá la información de activos financieros relacionada con el balance, con la cuenta del resultado económico-patrimonial, sobre los riesgos de tipo de cambio y de tipo de interés y cualquier otra información de carácter sustantivo que afecte a los activos financieros. Todo ello de acuerdo con los modelos ya definidos en este mismo apartado y que se amplía considerablemente con respecto a los que contenía el Plan de 1994 y la información sobre inversiones financieras que debe explicarse en el punto correspondiente de la memoria regulado en el plan de 2004.

### **10. Pasivos financieros**

Un pasivo financiero es una obligación exigible e incondicional de entregar efectivo u otro activo financiero a un tercero o de intercambiar con un tercero activos o pasivos financieros en condiciones potencialmente desfavorables.

En este punto de la memoria se recoge información relativa a la situación y movimiento de las deudas al coste amortizado, a valor razonable y un resumen por categorías. Se adapta la información a la nueva forma de valorar los pasivos. Además se incluye información sobre las líneas de crédito, sobre los tipos de cambio y de interés y los avales y otras garantías concedidas.

El plan de 2004 contenía en el mismo epígrafe que el endeudamiento, la información sobre las operaciones de intercambio financiero, sin embargo en el nuevo plan se incluyen en epígrafe aparte las coberturas contables.

### **11. Coberturas contables**

La cobertura contable es una técnica financiera mediante 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 patrimonio neto, como consecuencia de variaciones en el valor razonable o en los flujos de efectivo de una o varias partidas cubiertas.

En este epígrafe se recogerá información detallada de todas aquellas operaciones a las que sea de aplicación la norma de valoración nº 10 contenida en la parte segunda del nuevo plan. Todo este epígrafe es una novedad con respecto a los dos planes actualmente en vigor.

## **12. Activos contruidos o adquiridos para otras entidades y otras existencias**

Son los bienes adquiridos o contruidos por una entidad —gestora—, con base en el correspondiente contrato, convenio o acuerdo, con el objeto de que una vez finalizado el procedimiento de adquisición o construcción de los mismos se transfieran necesariamente a otra entidad —destinataria—, con independencia de que ésta última participe o no en su financiación.

El epígrafe de “*Inversiones gestionadas*” de la memoria de los planes actualmente en vigor, muestra la información relativa a las inversiones realizadas para otros entes públicos. No obstante, en el nuevo plan se amplía considerablemente la información relativa a estas inversiones como consecuencia de la nueva forma de contabilizarlas y valorarlas.

## **13. Moneda extranjera**

Se informará sobre el importe global, a nivel partida del balance, de los elementos de activo y pasivo denominados en moneda extranjera y el importe de las diferencias de cambio reconocidas en el resultado del ejercicio.

## **14. Transferencias, subvenciones y otros ingresos y gastos**

Esta información, que en el plan de 1994 se recogía en el epígrafe de información presupuestaria de gastos, para las concedidas y en el epígrafe de información presupuestaria de ingresos para las recibidas, se unifica en un solo epígrafe. En el plan de 2004 ya se mantenía este criterio pero no se incluía la información relativa a la normativa aplicable.

Además se añade, con respecto al plan de 1994, un apartado para recoger cualquier circunstancia de carácter sustantivo que afecte a los ingresos o a los gastos de la entidad.

Los puntos 15, 16, 17 y 18 de la memoria muestran información que no se regulaba ni en el Plan de 1994 ni en el Plan de 2004.

### **15. Provisiones y contingencias**

Se recogerá información de:

Cada provisión reconocida en el balance, salvo las relativas a avales y otras garantías concedidas.

Cada pasivo contingente, salvo los relativos a avales y otras garantías concedidas y siempre que sea remota la salida de recursos.

Cada tipo de activo contingente.

### **16. Información sobre medio ambiente**

Se facilitará información sobre:

Gastos incurridos en el ejercicio cuyo fin sea la protección y mejora del medio ambiente, indicando su destino

Inversiones realizadas durante el ejercicio por razones medioambientales.

### **17. Activos en estado de venta**

Los activos en estado de venta son un nuevo apartado del balance, dentro del activo corriente. Las características del bien y su uso anterior corresponde a un inmovilizado material pero su valor contable se va a recuperar, fundamentalmente a través de una transacción de venta en lugar de por su uso continuado, por ello su inclusión en corriente. No obstante para aplicar esta clasificación, el activo debe estar disponible, en sus condiciones actuales, para su venta inmediata, sujeto exclusivamente a los

términos usuales y habituales para la venta de estos activos, y su venta debe ser altamente probable.

En este epígrafe se facilitará una descripción detallada de los activos en estado de venta cuando su importe sea significativo, indicando su importe y las circunstancias que han motivado dicha clasificación.

#### **18. Presentación por actividades de la cuenta del resultado económico patrimonial**

La entidad podrá presentar la cuenta del resultado económico patrimonial, clasificando los gastos económicos incluidos en la misma, por actividades.

#### **19. Operaciones por administración de recursos por cuenta de otros entes públicos**

El plan de 2004 ya contenía la información relativa a este epígrafe en su modelo de memoria. Ahora bien, en el nuevo plan se amplía la información relativa a los derechos cancelados desarrollando la información relativa a cobros en especie, insolvencias, prescripciones y otras causas.

#### **20. Operaciones no presupuestarias de tesorería**

Las operaciones no presupuestarias de tesorería, cuyos saldos finales forman parte del remanente de tesorería, comprenden aquellas operaciones realizadas durante el ejercicio que hayan dado lugar al nacimiento o extinción de:

Deudores y acreedores que, de acuerdo con la normativa vigente para la entidad, no deban imputarse al presupuesto de la misma, ni en el momento de su nacimiento ni en el de su vencimiento.

Partidas representativas de pagos y cobros pendientes de aplicación definitiva, tanto como operación presupuestaria como no presupuestaria.

Este epígrafe no se contenía como tal en el plan de 1994, si en el de 2004. Con respecto a este último señalar que en los nuevos modelos se incluye la regulación de las prescripciones y otros motivos de cancelación distintos del pago para el caso de los deudores y las prescripciones para el caso de los acreedores.

## **21. Contratación administrativa. Procedimientos y formas de adjudicación**

La información relativa a la contratación administrativa, que básicamente consiste en mostrar información de los importes adjudicados según los diferentes procedimientos establecidos en la normativa vigente sobre contratación, en el Plan de 1994 se regulaba en el apartado 4 de Ejecución del gasto público.

Esta información no se contempla en el Plan de 2004.

## **22. Valores recibidos en depósito**

Este epígrafe no se contenía como tal en el plan de 1994, si en el de 2004. En el se informará de los movimientos y situación, para cada uno de los conceptos mediante los que se registren contablemente los valores depositados, dentro de los cuales se incluyen los avales y los seguros de caución recibidos:

## **23. Información presupuestaria**

La información presupuestaria, a diferencia del plan de 1994 donde aparecía de forma dispersa en varios epígrafes de la memoria, se ha agrupado un único epígrafe al igual que en el Plan de 2004.

Como novedades, además, podemos resaltar las siguientes:

### *Presupuesto Corriente Gastos*

Se incorpora información relativa a la forma de financiación de las modificaciones de crédito, siempre que impliquen un incremento de los créditos iniciales. Hasta ahora sólo se identificaban las modificaciones realizadas en el estado de gastos.

Se elimina la necesidad de especificar entre remanentes incorporables y no incorporables, dejando sólo la información relativa a remanentes comprometidos y no comprometidos; tal y como ya se reflejaba en el modelo de liquidación del presupuesto de gastos que contenía la antigua Instrucción de Contabilidad para la Administración Local, ya derogada, aprobada por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 17 de julio de 1990.

Al igual que en el plan de 2004, se incorpora información de los proyectos de gastos que ejecuta la entidad. El Plan de 1994 recogía sólo los proyectos de inversión, ahora se amplía a cualquier unidad de gasto presupuestario perfectamente identificable, en términos genéricos o específicos, cuya ejecución se efectúe con cargo a créditos de una o varias aplicaciones presupuestarias y se extienda a uno o varios ejercicios.

Y por último y con respecto a los acreedores por operaciones pendientes de aplicar a Presupuesto, se incluye la necesidad de, al menos, indicar si en el momento de elaboración de la cuenta se han aplicado ya al presupuesto en vigor.

#### *Presupuesto corriente Ingresos*

Se elimina toda la información relativa al tipo de contraído, previo o simultaneo al ingreso, y al tipo de ingreso, directo o por recibo, como ya se hizo con el plan de 2004.

#### *Presupuestos cerrados. Gastos*

Se incluye información relativa a prescripciones, como también se hizo con el plan de 2004.

#### *Presupuestos cerrados. Ingresos*

Al igual que en lo relativo a ejercicio corriente, se elimina toda la información por tipos de contraído, previo o simultaneo al ingreso, y por tipo de ingreso, directo o por recibo, adaptándose al plan de 2004. Si se mantiene, sin embargo, la información relativa a los derechos presupuestarios pendientes de cobro según su grado de exigibilidad que por el contrario no se regula en el Plan de 2004 aplicable a las entidades locales.

Se incorpora la Variación de resultados presupuestarios de ejercicios anteriores, que ya se definía en el Plan de 2004 como las variaciones de obligaciones y derechos a cobrar de presupuestos cerrados, que supongan la alteración de los importes calculados como resultados presupuestarios en ejercicios anteriores.

#### *Gastos con Financiación Afectada*

Se normaliza la información a presentar de los gastos con financiación afectada mediante modelos de cuadros en formato, casi idéntico al que se recoge en el Plan de 2004.

#### *Remanente de Tesorería*

Se modifica la presentación y obtención del remanente de tesorería igualándolo al que se regula en el Plan de 2004.

Los *puntos 24, 25 y 26* presentan una información completamente novedosa con respecto al plan de 1994 al incluirse indicadores sobre la situación económico-financiera y presupuestaria de la entidad, sobre el coste de las actividades e indicadores de gestión. Esta información, no tan amplia y ambiciosa como se presenta en este nuevo plan, ya se recoge en el plan de 2004 para las entidades locales.

Por último y para finalizar mi exposición, comentar la inclusión de un nuevo epígrafe de "*Hechos posteriores al cierre*" que, si bien es una novedad de la memoria con respecto al plan de 1994, ya se incluía en el de 2004. No obstante, se especifica mas claramente que hechos posteriores deben recogerse y, sobre todo y fundamental, la necesidad de cuantificar su incidencia en la cuenta anual que se rinde.

PRINCIPALES NOVEDADES DE LAS CUENTAS ANUALES DEL NUEVO PLAN DE CONTABILIDAD PUBLICA EN RELACION CON EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PUBLICA ADAPTADO A LA ADMINISTRACION LOCAL

BEATRIZ VIGO MARTIN

## LAS CUENTAS ANUALES

NUEVO PLAN

PLAN 1994/2004

TERCERA PARTE

CUARTA PARTE



1. NORMAS DE ELABORACION DE LAS CUENTAS ANUALES.

2. MODELOS DE LAS CUENTAS ANUALES



## DOCUMENTOS QUE INTEGRAN LAS CUENTAS ANUALES

### NUEVO PLAN

- BALANCE
- CUENTA DEL RESULTADO ECONOMICO PATRIMONIAL
- ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO
- ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO
- ESTADO DE LIQUIDACION DEL PRESUPUESTO
- MEMORIA

### PLAN 1994/2004

- BALANCE
- CUENTA DEL RESULTADO ECONOMICO PATRIMONIAL
- ESTADO DE LIQUIDACION DEL PRESUPUESTO
- MEMORIA

## BALANCE

### NUEVO PLAN

ACTIVO	PATRIMONIO NETO Y PASIVO
A) ACTIVO NO CORRIENTE	A) PATRIMONIO NETO
B) ACTIVO CORRIENTE	B) PASIVO NO CORRIENTE
	C) PASIVO CORRIENTE

### PLAN 1994/2004

ACTIVO	PASIVO
A) INMOVILIZADO	A) FONDOS PROPIOS
B) GASTOS A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERCICIOS	B) PROVISIONES PARA RIESGOS Y GASTOS
C) ACTIVO CIRCULANTE	C) ACREEDORES A LARGO PLAZO
	D) ACREEDORES A CORTO PLAZO

## CUENTA DEL RESULTADO ECONOMICO PATRIMONIAL

### NUEVO PLAN

A) TOTAL INGRESOS DE GESTION ORDINARIA
B) TOTAL GASTOS DE GESTION ORDINARIA
I RESULTADO (AHORRO O DESAHORRO DE LA GESTION ORDINARIA (A+B))
II RESULTADO DE LAS OPERACIONES NO FINANCIERAS
III RESULTADO DE LAS OPERACIONES FINANCIERAS
IV RESULTADO (AHORRO O DESAHORRO) NETO DEL EJERCICIO (II+III)

### PLAN 1994/2004

DEBE		HABER	
A) GASTOS		B) INGRESOS	
	AHORRO		DESAHORRO

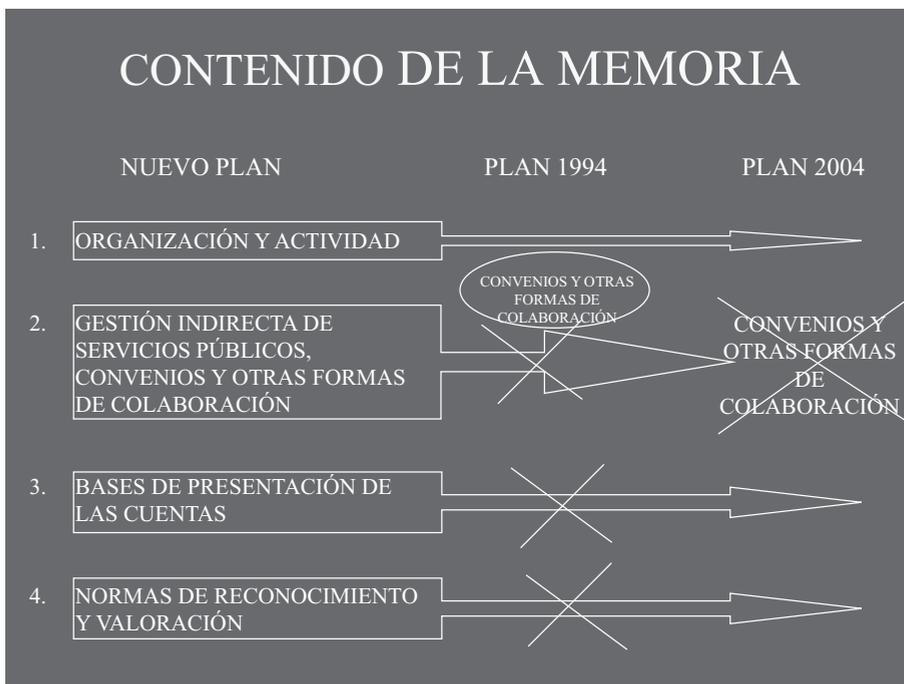
## ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO

Se divide en tres partes:

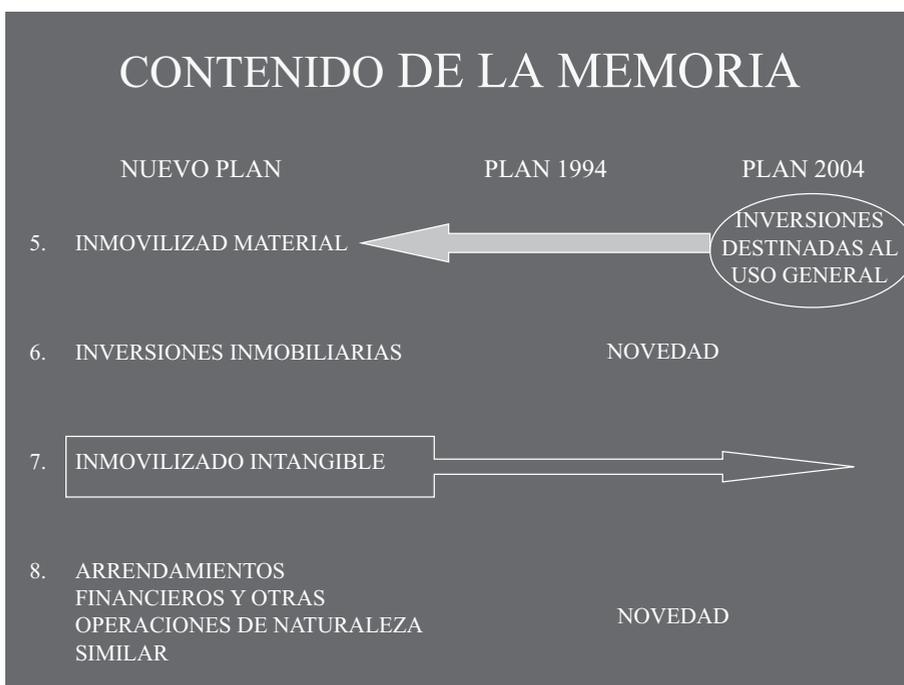
- Estado total de cambios en el patrimonio neto.
- Estado de ingresos y gastos reconocidos.
- Estado de operaciones con los propietarios



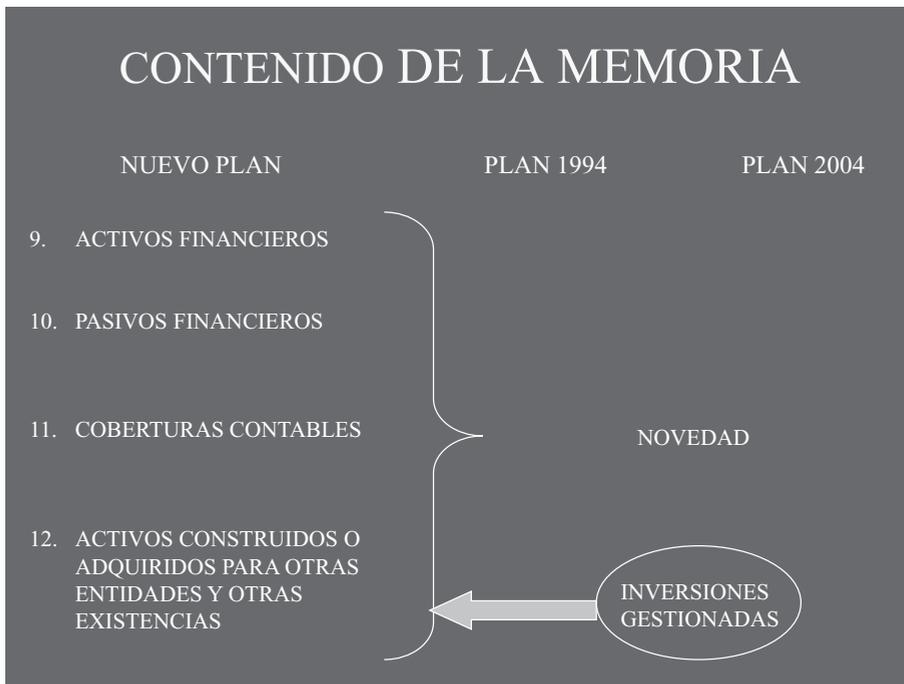
## CONTENIDO DE LA MEMORIA



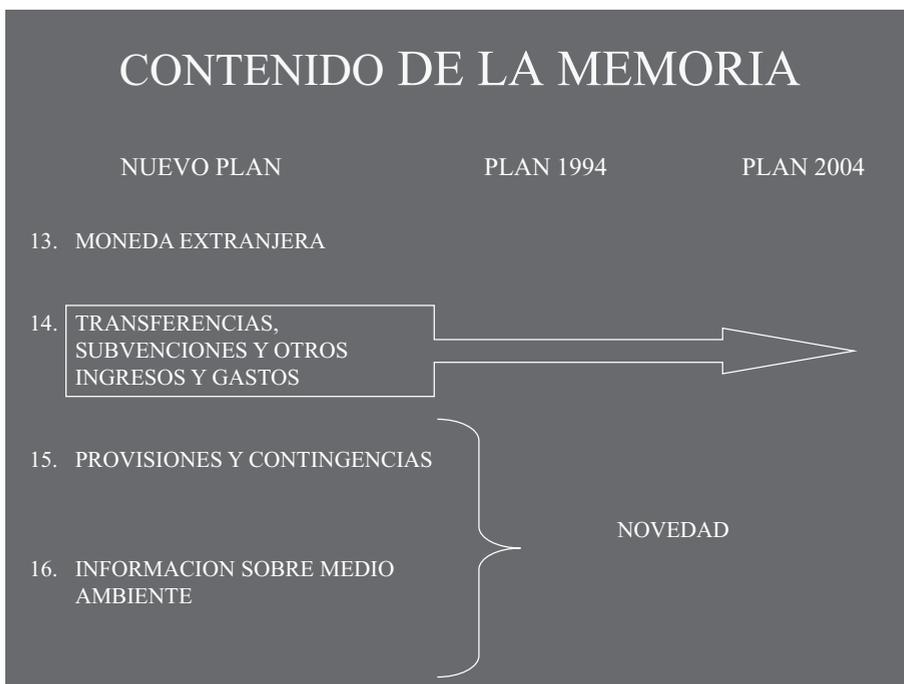
## CONTENIDO DE LA MEMORIA



## CONTENIDO DE LA MEMORIA



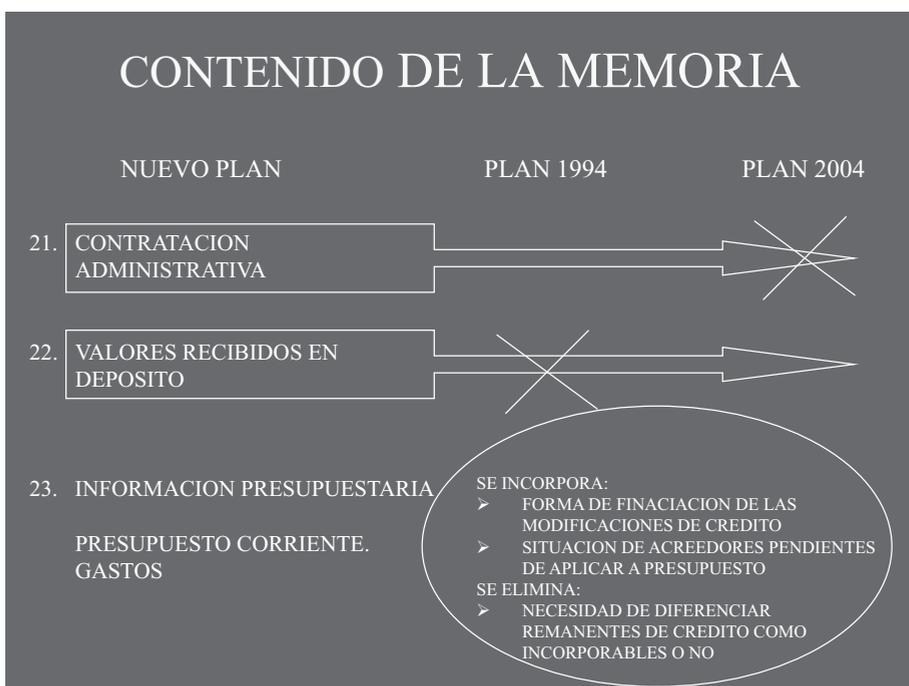
## CONTENIDO DE LA MEMORIA



## CONTENIDO DE LA MEMORIA



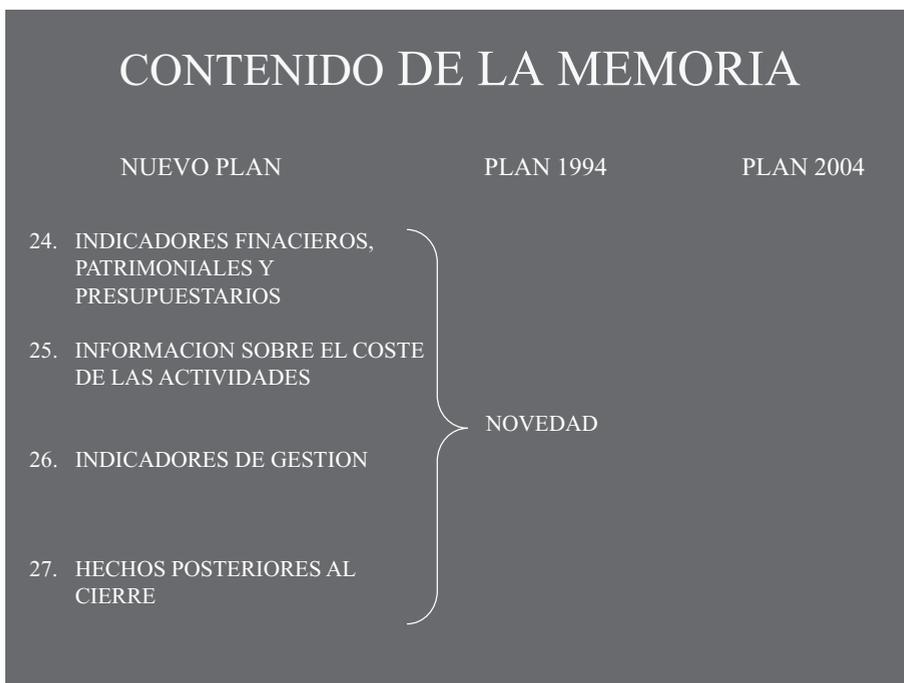
## CONTENIDO DE LA MEMORIA



## CONTENIDO DE LA MEMORIA



## CONTENIDO DE LA MEMORIA



*D. Vicente Pina Martínez*

*Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Zaragoza*

## **LA IMPLANTACIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO (IPSAS) EN LA ADMINISTRACIÓN LOCAL DE LA UNIÓN EUROPEA**

*Vicente Pina, Lourdes Torres y Ana Yetano  
(Universidad de Zaragoza)*

Agradecimientos: Este estudio es un extracto de un trabajo más amplio realizado en el marco del proyecto del Plan Nacional de I+D SEJ2007-62215-ECON/FEDER

### **1. INTRODUCCIÓN**

En los últimos veinte años se han introducido reformas importantes en la gestión de las Administraciones Públicas en la mayor parte de los países, con el fin de mejorar la eficiencia de las mismas y la rendición de cuentas de las actividades que realizan. Algunas de estas reformas han tratado de implantar mecanismos próximos a los del sector empresarial en los procedimientos de gestión pública. Sin embargo, las recetas con origen en países de cultura anglo-americana, habitualmente pioneros en este tipo de reformas, en raras ocasiones se han incorporado directamente a otros sistemas de gestión pública, sino que se han ido adaptando a los mismos en función de las características de los estilos de Administración Pública de los diferentes países. Por ello, los procesos de implementación han experimentado múltiples mutaciones y variaciones.

Uno de los efectos más importantes de estas reformas ha sido el creciente énfasis en la “gestión” en lugar de en la “administración” de servicios, lo que ha generado un cambio de enfoque en la contabilidad pública que ha pasado, de su tradicional rol administrativo, a uno nuevo de gestión y determinación de costes y, como consecuencia, de la aplicación generalizada de la contabilidad de devengo. Este cambio

de énfasis ha introducido también la noción de “value for money”, que potencia la medición de las actividades realizadas, del presupuesto y de los costes (Jackson and LapsLey, 2003).

En este contexto, el devengo se ha ido implantando paulatinamente en la gran mayoría de los países de la OCDE, en los distintos niveles de la Administración Pública, no solo en los países líderes en la introducción de técnicas de mercado en la gestión pública, sino también en países que han recibido los postulados de la Nueva Gestión Pública (New Public Management) con cierta reticencia, tales como los países de la Europa continental, con estilos de Administración Pública de corte “burocrático”, que tienen el cumplimiento de legalidad como máxima prioridad. En estos países el devengo se ha ido implantando para la elaboración de estados financieros dirigidos a los usuarios externos, de forma solapada a sus sistemas presupuestarios tradicionales. Esto ha dado lugar a sistemas de contabilidad pública duales, que pueden ser integrados o no, con diferentes grados de interconexión entre ellos. El devengo también se ha introducido en los presupuestos de las entidades locales, aunque solo de unos pocos países como el Reino Unido, Suecia, Australia y Nueva Zelanda, enfatizando la utilidad de la información por devengo para uso interno.

La implantación del devengo en la elaboración de información contable para uso externo se puede interpretar como el interés de las Administraciones Públicas por acercarse a los ciudadanos mediante la difusión de información que mejore su imagen de transparencia y de rendición de cuentas. Algunos autores han estudiado los factores que contribuyen a aproximar la Administración Pública al ciudadano y consideran que la distancia percibida entre las expectativas de los ciudadanos y las actuaciones gubernamentales, los resultados económicos, el papel de los medios de comunicación, los escándalos políticos, el capital social y la cultura y los sucesos percibidos como fracasos políticos, son elementos que se figuran como los más destacados, a este respecto (Nye 1997; Peters 1999). Para Mutz y Flemming (1999), el grado de proximidad informativa y psicológica entre ciudadanos y Administraciones Públicas afecta al nivel de confianza y, en particular, al distanciamiento o no entre la administración y los ciudadanos. Por ello, la mejora de la información se percibe como un instrumento asequible y útil para reducir este distanciamiento. Para Chan (2003), el interés por introducir el devengo en la contabilidad pública se debe fundamentalmente a la creciente demanda de rendición de cuentas que tiene lugar en las democracias y economías de mercado, lo que ha contribuido a aumentar la visibilidad e influencia de la contabilidad pública, trasladando el énfasis desde el control burocrático a la rendición de cuentas al ciudadano. Según este autor, *no es suficiente con llevar los libros con rigor, sino que los libros deben abrirse al público.*

*[La contabilidad pública] tiene como objetivo mantener al ciudadano informado sobre la situación financiera de la ciudad y sobre los medios aplicados y logros conseguidos en la prestación de servicios información crucial para determinar la sostenibilidad y viabilidad de la prestación de servicios.* Una política de libre acceso a la información contable por devengo, mejora la transparencia, a pesar de que para entender los estados contables se requieran ciertos conocimientos. Esta situación también se da en los usuarios de la información contable del sector privado, ya que en la práctica, son expertos contables los que analizan e interpretan los estados financieros en nombre de los inversores. El ciudadano que no sabe leer las cuentas anuales de las entidades públicas tampoco sabe leer las de las empresas.

El objetivo de este trabajo es analizar el grado y características de la implantación del devengo en la contabilidad de las administraciones locales de la UE. En este estudio defendemos que, a menudo, la contabilidad pública por devengo representa el interés de las Administraciones Públicas por mejorar la rendición de cuentas y la transparencia como símbolos de modernización. Para ello, analizamos cincuenta y un ayuntamientos que pertenecen a veinte países de la UE y a cinco estilos de Administración Pública diferentes, que representan alrededor del 95% de la población actual de la UE. En el trabajo hemos utilizado la información *de facto* revelada en los estados financieros de los ayuntamientos analizados, y la hemos comparado con la normativa legal vigente aplicable en cada país, utilizando las Normas Internacionales de Contabilidad el Sector Público (NICSP) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) como punto de referencia. Con ello, pretendemos identificar el grado de proximidad entre los cambios legales o formales, y la realidad práctica en la aplicación del devengo en Europa.

## **2. EL CONTEXTO INSTITUCIONAL**

La influencia del contexto institucional ha sido utilizada por distintos autores (Dunleavy and Hood, 1994; Kickert, 1997, Pollitt and Bouckaert, 2000; Torres 2004) para explicar las características de las distintas reformas del Sector Público llevadas a cabo en los países occidentales. Según estos autores, la difusión de innovaciones en la gestión del Sector Público se ve influida por las respectivas culturas administrativas y organizacionales. En la UE podemos diferenciar cinco grandes estilos de Administración Pública: el Anglosajón, el Nórdico, el Germánico, el de la Europa del Sur y el de la Europa del Este. El segundo suele ser considerado como una forma mixta entre el Anglosajón y el Germánico. Durante los ochenta, los países anglosajones introdujeron una visión gerencialista en el Sector Público que enfatizaba

la eficiencia y eficacia en la Administración Pública. Este estilo de Administración Pública aceptó con mayor facilidad que el resto la introducción de mecanismos de mercado, nociones de competitividad e intentos de que los servicios públicos dieran una respuesta más ajustada a las necesidades de los usuarios (Sanderson, 2001; Sanderson and Foreman, 1996). En estos países se han acometido importantes iniciativas centradas en dar autonomía a las entidades para gestionar, adaptando técnicas de gestión propias del sector privado. Los organismos reguladores de la contabilidad están formados por asociaciones profesionales, por lo que estos países se caracterizan por la destacada influencia de la profesión contable en el diseño de los sistemas contables públicos.

- Los países nórdicos (Dinamarca, Finlandia, Noruega y Suecia, junto con Holanda) son estados que pertenecen a un modelo de Administración Pública con una tradición de participación ciudadana, de negociación y consulta al ciudadano, reforzada por las reformas llevadas cabo en los sesenta y setenta inspiradas en el modelo anglosajón (USGAO, 2000). La búsqueda de eficiencia y eficacia incluye la satisfacción de las preferencias de los ciudadanos. El estilo de administración sueco, finlandés y holandés fue al principio muy legalista, pero fue cambiando a otro pluralista/consensual en la segunda mitad del siglo veinte. Los países germánicos y de la Europa del sur se caracterizan por estructuras basadas en el derecho administrativo. Todos ellos pertenecen a la zona Euro, estando sujetos al Tratado de Maastricht que contempla un riguroso control del déficit y de la deuda. Según Hammerschmid and Meyer (2003), en los países germánicos se mantiene el modelo burocrático weberiano en el marco de un sistema federal, con complejas relaciones entre el gobierno federal y los Länders (en el caso de Alemania). Los países de la Europa del sur mantienen estructuras heredadas del modelo francés, basadas también en el derecho administrativo. Incluso en países muy descentralizados como Bélgica, España e Italia, el gobierno central establece la normativa básica sobre prestación de servicios que es común para todo el territorio nacional, recauda una parte importante de los impuestos y mantiene delegaciones en provincias y regiones.

En estos grupos y en el de los países nórdicos, los organismos contables reguladores dependen del gobierno central quien controla la elaboración de los planes de cuentas para los sectores privado y público, con la colaboración, en cierta medida y diferente grado, de la profesión contable.

- El grupo de países de la Europa del este está formado por aquéllos de influencia administrativa y política soviética, que se han integrado en la UE. Se caracteri-

zaron por una concentración de poder en los órganos más altos del Estado, a su vez, controlados por el partido socialista (Hesse, 1993). Por ello, una de las primeras medidas tras su incorporación a la UE fue descentralizar el Estado en distintas fórmulas de nivel sub-nacional y local (Sevic, 2005). En los noventa, los países occidentales y las organizaciones multilaterales promovieron la introducción “mejores prácticas de Administración Pública” en estos países, con el fin de facilitar mecanismos de rendición de cuentas y eliminar el antiguo modelo administrativo soviético (Straussman, 2001). Toone (1993) identifica cinco principios que orientaron la reforma de la Administración Pública de la Europa del este: abandonar el desacreditado modelo de Estado centralista a favor de uno descentralizado, mejorar los canales de comunicación entre niveles de la administración y los ciudadanos en respuesta a la demanda de participación, mejorar el estado del bienestar y la justicia social en términos de servicios y derechos humanos, mejorar la eficiencia de la Administración a todos los niveles en el marco de un mayor control público, y rendir cuentas tanto desde una perspectiva interna como externa.

De los cinco estilos de Administración Pública que existen en la UE, el modelo anglosajón es que a priori ofrece el marco más favorable para la implantación del devengo, por su receptividad a la incorporación de técnicas de gestión procedentes del sector privado. Por el contrario, en la Europa continental, el cumplimiento de la legalidad es una cuestión fundamental no siempre compatible con la racionalidad económica. Los países nórdicos, tal como señala Kickert (1997), representan un modelo mixto entre ambos.

### **3. METODOLOGÍA Y MUESTRA**

La información utilizada en este trabajo está referida a cincuenta y un ayuntamientos pertenecientes a veinte países de la UE, y procede de la normativa legal en materia de contabilidad pública en vigor en cada país para la Administración local (Apéndice 1), y de las cuentas anuales publicadas para 2005 por las ciudades de la UE con más de 500.000 habitantes, junto con las capitales de los países correspondientes. En concreto las ciudades analizadas son: Alemania (Berlín, Bremen, Dortmund, Duisburgo, Dusseldorf, Essen, Hamburgo, Hannover, Koln y Stuttgart) Austria (Viena), Bélgica (Bruselas), Dinamarca (Copenhague), España (Barcelona, Madrid, Málaga, Sevilla, Valencia, Zaragoza), Estonia (Tallin), Finlandia (Helsinki), Francia (Burdeos, Lille, Lión, Marsella y París), Grecia (Atenas), Hungría (Budapest), Irlanda (Dublín),

Italia (Génova, Milán, Palermo, Roma y Turín), Letonia (Riga), Lituania (Vilnius), Holanda (Ámsterdam), Noruega (Oslo), Polonia (Lodz, Poznan y Varsovia), Portugal (Lisboa), Suecia (Estocolmo), el Reino Unido (Birmingham, Edimburgo, Glasgow, Leed, Liverpool, Londres, Manchester y Sheffield).

Para medir el nivel de información publicada, asignamos un “1” cuando el marco legal del país correspondiente requiere facilitar la información contable que se señala en la primera columna (de las Tablas 1 y 2), y ésta se presenta efectivamente, “2” cuando la información en cuestión no está legalmente requerida, pero se presenta, “3” cuando se requiere legalmente, pero no se presenta y “en blanco” cuando no se requiere legalmente y no se presenta. Dada la heterogeneidad existente en las cuentas anuales de los ayuntamientos estudiados —incluso dentro de un mismo país— hemos utilizado las recomendaciones de la NICSP nº 1 de la IFAC como punto de referencia para establecer los elementos a incluir como forma de hacer posible la comparación entre ciudades y países. Por ello, los resultados nos indicarán, además, el grado de implantación de las NICSP a nivel de presentación de cuentas en el ámbito de la UE.

#### **4. ANALISIS DE RESULTADOS**

En los países de la UE estudiados —excepto en los germánicos y de la Europa del este— existen requerimientos legales para la presentación de las cuentas anuales con criterio de devengo, aunque no siempre recogen todos los recomendados por la NICSP 1. Las ciudades anglosajonas, nórdicas, y de la Europa del sur deben elaborar balance y cuenta de resultados (que incluye la amortización de los activos). Ambos son estados financieros típicos de la contabilidad por devengo y del sistema contable por partida doble y su presentación puede interpretarse como un primer signo de implantación del devengo de acuerdo con las recomendaciones de las NICSP. No obstante, en la Tabla 1 puede observarse una distancia, en algunos casos apreciable, entre los requerimientos legales y la presentación de cuentas efectivamente realizada, especialmente en las ciudades de los países de la Europa del sur. Por el contrario, aún cuando el presupuesto de caja es el sistema contable dominante en Alemania, algunas ciudades, como Stuttgart y, en menor medida Dortmund, han iniciado el proceso de publicación de cuentas anuales con criterio de devengo. Ello es debido a que Alemania mantiene importantes diferencias en materia contable entre Landers: algunos como Norte-Westfalia (Dortmund) o Baden-Wrttemberg (Stuttgart) están a favor de la implantación de la contabilidad por devengo, y están promoviendo proyectos piloto para su implantación en la contabilidad pública local (Ridder, Bruns, and Spier, 2005).

Con respecto a los contenidos de la cuenta general de las administraciones locales recogidos en la Tabla 1, puede observarse una gran diversidad entre las ciudades estudiadas, incluso dentro de un mismo país. En general, las ciudades anglosajonas y nórdicas, con sistemas contables próximos a los del sector privado, proporcionan el nivel de información más alto. Por el contrario, las ciudades germánicas, las de la Europa del sur y las del este, solo revelan información limitada. En algunas de ellas, como en el caso de las ciudades francesas, se observa un nivel alto de incumplimiento de sus respectivos requerimientos legales, mientras que en otras, como en el caso de Dortmund, se observan niveles de información revelados superiores a los que les son requeridos legalmente. En la mayoría de los países de la Europa continental se ha introducido el devengo en la Administración local a través de planes de cuentas adaptados a sus planes de cuentas del sector privado, y la información recogida en las notas ha sido tradicionalmente menor que la de los sistemas contables basados en normas de contabilidad.

Asimismo, las cuentas anuales se publican con distintos grados de información: algunas ciudades no presentan información sobre gastos calculados como depreciaciones o provisiones (Milán, Turín, Zaragoza y Budapest), o informan en términos de desembolso en lugar de gasto (Dublín y la mayoría de las ciudades francesas e italianas), o lo hacen con distinto grado de detalle. Por ello, se pueden apreciar diferentes formas en la que introducir la información por devengo en las cuentas anuales, que van desde el simple listado de activos, pasivos, ingresos y desembolsos, a estados financieros que muestran la situación financiera, cambios en la misma y los resultados de las operaciones. Por consiguiente, la información por devengo, en las entidades locales de la UE, varía desde el devengo modificado al devengo. Además, en Italia, los ayuntamientos pueden elegir entre presentar los estados financieros por devengo aplicando la partida doble o ajustando la información presupuestaria al final del ejercicio contable. En España, la partida doble se aplica en la contabilidad financiera y en la presupuestaria —aunque elaborada sobre la base de derechos de cobro y obligaciones de pago— dando lugar a un único juego de cuentas anuales sobre bases distintas. Por otra parte, las ciudades germánicas y de la Europa del este solo presentan información sobre la base de efectivo. En todos los países estudiados, se requiere la publicación en la cuenta general de información amplia sobre el presupuesto y su ejecución.

La Tabla 2 muestra la medida en que los requerimientos legales para la contabilidad de la administración local de cada país cumplen con la NICSP 1, así como el grado de cumplimiento real con su propia normativa. También se comparan los porcentajes de aplicación del devengo entre estilos de Administración Pública.

Tal como puede observarse en el Balance, en general, las partidas relacionadas con los activos y pasivos financieros presentan un nivel mayor de cumplimiento. Esta información se encuentra habitualmente disponible en los sistemas de contabilidad presupuestaria, de forma que los ayuntamientos no tienen que incurrir en costes adicionales para su presentación en los estados financieros. Excepto en el caso de Alemania y de casi todos los países de la Europa del este, los requerimientos legales incluyen la presentación en el balance de inmovilizado no financiero como terrenos y construcciones, maquinaria, infraestructuras y activos intangibles. Sin embargo, a nivel de implantación real, se observan importantes incumplimientos —incluso en el Reino Unido—, en partidas como la amortización acumulada, los activos intangibles y las infraestructuras. La contabilidad de los activos no financieros es el cambio más complicado en la implantación del devengo en la administración local (Guthrie, 1998, Christiaens, 2001) y requiere una implicación más activa de los gestores que no siempre muestran una predisposición claramente favorable. Esto es debido a que el registro de este tipo de activos requiere elaborar un inventario, lo cual no resulta siempre inmediato, y valorarlo. Además, la mayoría de los ayuntamientos en los países de la Europa continental presentan limitaciones en materia de personal con conocimientos suficientes de contabilidad de devengo, debido a que sus funcionarios habitualmente tienen formación en derecho, y en menor medida en técnicas de gestión de empresas.

La información referida a la Cuenta de resultados también muestra menor nivel de cumplimiento con respecto a la NICSP 1 que la relacionada con la presentación de activos y pasivos financieros, especialmente en el caso de las depreciaciones anuales y de algunos gastos como los gastos financieros.

Globalmente considerados los resultados recogidos en las Tablas 1 y 2, puede observarse que la legislación más próxima a las NICSP es la del Reino Unido debido no solo a su propia tradición contable y de rendición de cuentas, sino también a la vigilancia más estrecha que llevan a cabo tanto el gobierno central como los órganos de control central y regionales, que han contribuido eficazmente a una implantación real más rápida del devengo en la contabilidad de la administración local. Los países nórdicos también muestran una contabilidad pública por devengo bien desarrollada, siguiendo la senda abierta por Suecia. Incluso países como Dinamarca y Noruega, inicialmente reticentes a la introducción en el Sector Público de técnicas de gestión desarrolladas en el sector privado, presentan actualmente un nivel de devengo similar al de algunas ciudades anglosajonas. En los países de la Europa del sur, la administración local muestra diferentes grados de cumplimiento con la legalidad. En estos países, la contabilidad presupuestaria es considerada el principal instrumento

de cumplimiento de la legalidad, y la contabilidad por devengo se considera información secundaria. En general, excepto en los países germánicos y de la Europa del este, los ayuntamientos de la UE estudiados presentan unas cuentas anuales reales situadas entre el devengo modificado y el devengo completo. Así, las prácticas contables reales aplicadas por algunos ayuntamientos de la UE transforman el criterio de devengo previsto en sus respectivas normativas legales en algún tipo de devengo modificado, especialmente en ciudades de Francia e Italia. La distancia entre legalidad y realidad no es algo nuevo, sino relativamente frecuente cuando se trata de reformas del Sector Público en la Europa continental (Pollitt and Bouckaert, 2002; Torres, 2004). Esto pone de manifiesto hasta qué punto la búsqueda de símbolos de buena gestión y gobernanza para dar una imagen de modernización y ganar legitimidad, está detrás de las iniciativas de introducción del devengo, en lugar del auténtico interés por mejorar la transparencia y rendición de cuentas del Sector Público.

## 5. DISCUSIÓN

Los resultados del estudio muestran que la introducción del devengo en la administración local de la UE, tomando como punto de referencia las NICSP de la IFAC, es una tendencia ampliamente extendida. Los ayuntamientos están implantando el devengo en primer lugar en aquellas áreas en las que la adaptación es más inmediata, evitando incurrir en costes adicionales, tales como en los activos y pasivos financieros. Por el contrario, la implantación es más lenta en el caso del inmovilizado no financiero, en la cuenta de resultados y en partidas relacionadas con los fondos de pensiones ya que, en estos casos, la introducción del devengo supone una mayor ruptura con los tradicionales criterios de la contabilidad presupuestaria. Con anterioridad a la implantación del devengo un número considerable de ayuntamientos de la UE no tenían inventarios actualizados y fiables.

La distancia entre normativa y prácticas reales depende, a menudo, del seguimiento que realizan los gobiernos centrales y órganos de control, o dicho de otra forma, del margen de maniobra que en realidad tienen los gestores para interpretar, o incluso ignorar, las regulaciones contables que les son aplicables. Asimismo, se detecta una falta de utilización de la información por devengo para la toma de decisiones interna.

El interés de los gobiernos centrales y órganos de control en el seguimiento de la implantación de devengo proporciona información útil para distinguir cuándo la búsqueda de símbolos de buena gestión, gobernanza y modernización, prevalece

sobre la mejora real de la rendición de cuentas y la transparencia. Según Zimmerman (1977), en organizaciones con un control estrecho por parte de los propietarios o que coticen en bolsa, las soluciones contables representan el equilibrio entre los diferentes agentes interesados (inversores, prestamistas y gestores), mientras que en aquellas organizaciones en las que los vínculos de propiedad son tenues o el control por parte del principal es limitado, prevalecen las soluciones contables que favorecen a los gestores. Dado el débil seguimiento e interés mostrado por los ciudadanos y el escaso interés mostrado por algunos gobiernos centrales de la UE en que estas entidades cumplan la normativa contable, los gestores tienen margen de maniobra para decidir cómo aplicar las reglas contables.

En la UE los sistemas contables por devengo o devengo modificado, coexisten con los presupuestarios tradicionales de caja, en sistemas duales. En este marco, la contabilidad por devengo es útil para planificar actividades económicas a corto y largo plazo para aquellos que administran los créditos presupuestarios. Para Chan (2003), *“reconociendo la importancia del efectivo —que es la sangre de la vida en el Sector Público y privado— las normas contables contemporáneas tienen por objetivo permitir el seguimiento de las consecuencias a largo plazo de las decisiones o acciones presentes”*.

En la Europa continental, el devengo se está implantando adaptado a los contextos organizativos y cultura administrativa de los distintos países que la integran. En estos países, con una débil presencia de la profesión de contador, los nuevos requerimientos de contabilidad, rendición de cuentas (distinta de la del cumplimiento de legalidad) y auditoría, se ven con ciertas reservas. No obstante, a los gestores públicos les resulta difícil negar la utilidad de reformas que pretenden mejorar la rendición de cuentas y la transparencia, porque están muy bien consideradas por la opinión pública por lo que, de acuerdo con Meyer y Rowan (1977), buscan formas de minimizar el impacto de la contabilidad por devengo en su trabajo y rutinas procedimentales, tratándolo como un requerimiento formal sin importancia práctica en el mundo real.

## **6. CONCLUSIONES**

Aún cuando las iniciativas para introducir la contabilidad por devengo se han visto en ocasiones con suspicacia por académicos y profesionales, es un hecho que en las dos últimas décadas se ha adoptado en la mayor parte de los países de la OCDE, en todos los niveles de la Administración y en todo tipo de estilos de Administración Pública. Nuestro estudio pretende medir el grado de implantación del devengo en los sistemas de contabilidad pública de los ayuntamientos de la UE, así como dar

respuesta a la pregunta de por qué la contabilidad por devengo ha superado la resistencia a las reformas de la gestión pública, en países relativamente reticentes a este tipo de reformas. Estos países han introducido la contabilidad por devengo en sus gobiernos locales, en la mayor parte de los casos mediante sistemas duales, buscando un papel similar a la contabilidad del sector privado: revelar información financiera que sea útil para la toma de decisiones económicas de un amplio espectro de usuarios que no está en posición de solicitar informes a medida para cubrir sus necesidades particulares de información; es decir, los usuarios externos. La razón que subyace, al menos en parte, es que los sistemas duales implantados en la Europa continental no precisan de la introducción de cambios organizativos profundos y dan respuesta a las demandas democráticas de los ciudadanos de mayor receptividad, transparencia y rendición de cuentas, mientras los estados presupuestarios tradicionales sobre la base de efectivo, se mantienen para el seguimiento del cumplimiento de la legalidad y a efectos de toma de decisiones administrativas.

La comparación de los gobiernos locales de la UE llevada a cabo en este estudio muestra que la contabilidad por devengo en el Reino Unido y algunas ciudades nórdicas coexiste con cambios hacia estilos de gestión con orientación de mercado, mientras que en los países de la Europa continental, se solapa con sus sistemas de gestión pública de corte burocrático. Estos resultados son coherentes con nuestra hipótesis inicial de que la contabilidad por devengo no debe verse solo como un medio de mejorar los procesos de toma de decisiones de gestión, sino como un fin para mejorar la transparencia financiera y la rendición de cuentas. La búsqueda de símbolos de legitimidad, junto con su utilidad para la planificación financiera y de gestión de servicios, al menos en la zona euro, podría explicar el interés de los gobiernos en implantar el devengo. Todos los países de la UE han adoptado —o lo harán a corto plazo— la contabilidad por devengo como base para presentar los estados financieros, y no hay evidencia de que esta tendencia vaya a cambiar.

## BIBLIOGRAFÍA

Chan, J. (2003) Government Accounting: An Assessment of Theory, *Purposes and Standards Public Money and Management*, 23(1), pp. 13-20.

Christiaens J. (2001) Converging New Public Management Reforms and Diverging Accounting Practices in Flemish Local Governments, *Financial Accountability and Management*, 17(2), pp. 153-70.

- Dunleavy, P. and Hood, C. (1994) From Old Public Administration to New Public Management, *Public Money and Management*, 14(3), pp. 9-16.
- Guthrie, J. (1998) Application of accrual accounting in the Australian public sector: Rhetoric or reality?, *Financial Accountability and Management*, 14(1), pp.1-19.
- Hammerschmid, G. and Meyer R. (2003), Current initiatives and central actors in the Austrian administrative reform process, EGPA Annual Conference, Oeiras (Portugal), 3-6 September.
- Hesse, J.J. (1993) From transformation to modernization: administrative change in central and eastern Europe, *Public Administration*, 71(1/2), pp. 219-257.
- International Accounting Standards Board (IASB) (2007) *Exposure draft of a proposed IFRS for Small and Medium-sized Entities*. (London: IASC Foundation Publications Department).
- IFAC PSC (2002) *Transition to the accrual basis of accounting: Guidance for governments and government entities* (New York: International Federation of Accountants).
- International Federation of Accountants (IFAC) (2001) Study 13: Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective. Available at: <http://www.ifac.org/Store/Details.tmpl?SID=9977171891360>
- Jackson, A., and LapsLey, I. (2003) The Diffusion of Accounting Practices in the New "Managerial" Public Sector, *The International Journal of Public Sector Management*, 16(5), pp. 359-372.
- Kickert, W. (1997) Public Management in the United States and Europe, in W. Kickert (Ed.) *Public Management and Administrative reform in Western Europe*, pp 15-38 (Cheltenham, UK: Edward Elgar).
- Meyer J. and Rowan B. (1977) Institutionalised Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony, *American Journal of Sociology*, 83(2), pp.340-363.
- Mutz, D., and Flemming, G. (1999) How good people make bad collectives: A social-psychological perspective on public attitude, in J. Cooper (Ed) *Congress and the decline of public trust*, pp. 79-100 (Boulder, CO: Westview Press).

- Nye, J., Jr. (1997) Introduction: The decline of confidence in government, in J. Nye Jr., P. Zelikow, and D. King (Eds) *Why people don't trust government*, pp. 1-18. (Cambridge, MA: Harvard University Press).
- Pollitt, C. and Bouckaert, G. (2000) *Public Management Reform: A Comparative Analysis*. (Oxford: Oxford University Press).
- Ridder, H-G., Bruns, H-J. and Spier, F. (2005) Analysis of Public Management Change Processes: The Case of Local Government Accounting Reforms in Germany, *Public Administration*, 83(2), pp. 443-471
- Sanderson I and Foreman A. (1996) Towards pluralism and partnership in management development in local government, *Local Government Studies*, 22 (1), 59-77.
- Sanderson. I. (2001) Performance management, evaluation and learning in 'modern' local government, *Public Administration*, 79 (2), pp. 297-313.
- Sevic, Z. (2005) Measuring performance on a local government level in a transitional country: the case of Serbia, *International Journal of Public Sector Management*, 18(7), pp. 582-603.
- Straussman, J. (2001): Technical assistance to local governments in Hungary: the limits of best practice, *International Journal of Public Sector Management*, 14 (6), pp. 500-521.
- Toone, T.A.J. (1993) Analysing institutional change and administrative transformation: a comparative view, *Public Administration*, 71(1/2), pp. 151-168.
- Torres L. (2004). Trajectories in the modernisation of public administration in European continental countries, *Australian Journal of Public Administration*, 63(3), 99-112.
- United States General Accounting Office (2000) *Accrual budgeting, Experiences of Other Nations and Implications for the United States* (Washington, D.C.GAO/ AIMD-00-57).
- Zimmerman, J.L. (1977) The municipal accounting maze: an analysis of political incentives, *Journal of Accounting Research*, 15 (Supp), pp. 107-144.

Tabla 1. Contenidos de la Cuenta General (a Nivel Local)

	Anglosajón								Nórdico					Europa del sur								
	UK							IRL	HOL	FIN	DIN	NOR	SUE	BEL	FRN				GRE	ITL		
	Birmingham	Edimburgo	Glasgow	Leed	Liverpool	Londres	Manchester	Sheffield	Dublin	Amsterdam	Helsinki	Copenhague	Oslo	Estocolmo	Bruselas	Burdeos	Lille	Lión	Marsella	París	Atenas	Génova
<b>CONCEPTOS GENERALES</b>																						
Falta de aplicación de PCGA	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	3	1	3	1		
Comparación periodo anterior	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	3	3	3	1	1	1	1	
Cambios en políticas contables	1	3	1	1	1	1	3	1	1	1	1	1	1	3	3	3	3	3	3	1		
Consecuencias de cambios en periodos anteriores	1	3	1	1	1	1	3	1	1	1	1	3	3	3	3	3	3	3	3			
Razones de los cambios	1	3	1	1	1	1	3	1	1	1	1	1	1	3	3	3	3	3	3			
<b>BALANCE</b>																						
Balance (devengo modificado)																						
Balance (devengo completo con amortizaciones)	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	3	3	3	3	3	1	1	
Balance de activos y pasivos financieros																		2				
<b>CUENTA DE RESULTADOS</b>																						
Formato de cuenta			2									2		1	3	1	3	3	3		3	
Formato de lista	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1						2	1		
Gastos calculados	1	1	1	1	1	1	1	1	3	1	1	1	1	1	3	1	3	3	3	1	3	
<b>OTROS ESTADOS FINANCIEROS</b>																						
Estado de origen y aplicación de fondos										1												
Estado de flujos de efectivo	1	1	1	1	1	1	1	1	2		1	1	1	2					2			
Conciliación del resultado y el efectivo	2	2		2	2	2	2	2														
<b>INFORMACIÓN PRESUPUESTARIA</b>																						
Estado del presupuesto	2	2		2		2	2	2	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	
Clasificación de gasto presupuestario por función							2	2		1	1	1	2	3	3	1	1	1	3		1	
Clasificación de gasto presupuestario por naturaleza										2	1	3		1	1	1	1	1	1	2	1	
Clasificación de ingreso presupuestario por naturaleza							2	2		1		3		1	1	1	1	1	1	1	1	
Estado de liquidación del presupuesto	2	2	2	2	2	2	2	2	1	1	1	1		1	1	1	1	1	3	1	1	
Flujos de efectivo presupuestario																					3	
Estado de la deuda	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	3	2	1	1	3	1	1		3	

\*El balance solo incluye activos y pasivos financieros.

Nota: 1: Requerido y presentado; 2: No Requerido pero presentado; 3: Requerido pero no presentado;

Blanco: No Requerido, no presentado.

Europa del sur														Germánico										Europa del este						
ITL				POR	ESP					AUS	ALE										EST	HUN	LET	LIT	POL					
Milán	Palermo	Roma	Turin	Lisboa	Barcelona	Madrid	Malaga	Sevilla	Valencia	Zaragoza	Vienna	Berlin	Bremen	Dortmund	Duisburg	Düsseldorf	Essen	Hamburgo	Hannover	Köln	Stuttgart	Tallinn	Budapest	Riga	Vilnius	Lodz	Poznan	Wroclaw		
				1	1	1								2								1	3		1					
1	3	1	1	1	1	1	1	1	1	1				2									3	2	1					
				1										2									3							
				1																			3							
				1																			3							
2					3	3	3	3	3	1														1						
3	3	3	1	1	2	2	2	2	2													1		2						
											1	2		2			2	2				2					2			
3	3	3	1	1	1	1	1	1	1	1				2									1							
3	3	3	1	1	2	2	2	2	2														1							
					1	1				1																				
				1																			3							
1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
1	1	1	1	1	1	2				2	1	1	3	3	3	3	1	1	3	1	1	2		1	1	1	1	1	1	1
1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	3	1	3	1	1	1					
1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	3	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	3	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
3	3	3	3	1	1	1	1	1	1	1	1	1	3	1	1	3	1	1	3	3	1									
1	3	1	3	1	1	1				1	1	1	1	1	1	1	1	3	3	1	1	1	1	3	1				2	

**Tabla 2. Información recomendada por la IFAC, a revelar por la contabilidad por devengo**

NICSP 1	Anglosajón								Nórdico					Europa del ur						
	Birmingham	Edimburgo	Glasgow	Leed	Liverpool	Londres	Manchester	Sheffield	IRL	HOL	FIN	DEN	NOR	SUE	BEL	FRN	FRN	GRE	ITL	
<b>BALANCE</b>																				
<b>INFORMACIÓN GENERAL</b>																				
Métodos de dotación de planes de pensiones	1	1	1	1	1	1	1	1	1			1	1	1						
Activos y pasivos contingentes	1	1	1	1	1	3	1	1				1	1		3	3	3	1	3	
Compromisos de gastos de capital									3	1	2		2						1	
<b>ACTIVOS</b>																				
<b>Inmovilizado material</b>																				
Terrenos y construcciones	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	3	1	3	1	3	
Maquinaria y vehículos	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	3	1	3	1	3	
Infraestructuras	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1		3	1	1	3	1	3	1	3	
Amortización acumulada	3	1	1	3	1	3	1	1	2	1	3	1	1	3	1	3	1	3	3	
<b>Otro inmovilizado</b>																				
Inversiones a largo plazo	1	1	1	1	1	1	1	1	3	1	1	1	3	1	1	3	1	3	1	
Derechos a cobrar a largo plazo	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	3	1	1	3	1	3	3	3	
Activos intangibles	1	3	3	1	1	1	1	1		1	1	1	3	1	1	3	1	3	1	
<b>Activos corrientes</b>																				
Efectivo	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	3	3	3	3	3	
Inversiones financieras temporales)	1	1	1	1	1	3	1	1	1	3	1	1	3	1	1	3	3	3	3	
Derechos a cobrar	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	3	3	3	3	3	
<b>PASIVOS</b>																				
<b>Pasivos a largo plazo</b>																				
Préstamos	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	3	3	3	1	3	
<b>Pasivos a corto plazo</b>																				
Préstamos bancarios	1	1	1	1	3	3	1	1		1			1							
Deuda a largo con vencimiento a corto	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	3	1	1	3	3	3	3	3	
Cuentas a pagar	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	3	1	1	3	3	3	1	3	
Otros pasivos y provisiones	1	1	1	1	1	1	1	1		1	1	1	1	1	3	1	3	1	3	
<b>CUENTA DE RESULTADOS</b>																				
Ingresos de explotación	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	3	1	3	3	1	
Depreciación	1	1	1	1	1	1	1	1	3	1	1	1	1	1	3	1	3	3	3	
Ingresos de inversiones	1	1	1	1	1	1	1	1	3		1	3	1	1	3	1	3	3	1	
Gastos financieros	1	1	1	1	1	1	1	1	3		1	1	1	1	3	1	3	3	1	
Gastos extraordinarios										1	1		1	1	3	3	3	3	1	
Coincidencia (max 23)	20	20	20	20	20	17	21	21	12	17	20	18	13	21	20	0	12	0	9	
% of coincidence	80	80	80	80	80	68	84	84	48	68	80	72	52	84	80	0	48	0	36	

Nota: 1: Requerido y presentado; 2: No Requerido pero presentado; 3: Requerido pero no presentado; Blanco: No Requerido, no presentado.

Europa del ur											Germánico										Europa del este								
ITL				POR	ESP						AUS	ALE										EST	HUN	LET	LIT	POL			
Milan	Palermo	Roma	Turin	Lisboa	Barcelona	Madrid	Malaga	Seville	Valencia	Zaragoza	Viena	Berlin	Bremen	Dortmund	Duisburg	Düsseldorf	Essen	Hamburg	Hannover	Köln	Stuttgart	Tallinn	Budapest	Riga	Vilnius	Lodz	Poznan	Wroclaw	
					1																	2							
										1				2						2			2						
1	1	1	3	1																									
	1	3	3	1	1	1	1	1	1	1												2	3	1					
	1	3	3	1	1	1	1	1	1	1												2	3	1					
	1	3	3	1	1	1	1	1	1	1												2	3	1					
	3	3	3	3	1	2	2	2	2														1						
	1	3	3	1	1	1	1	1	1	1												2	1	1	1				
	1	3	3	1	1	1	3	1	1	3	3												1						
	1	3	3	3	1	3	1	3	1	1	1												1	1	1				
	1	3	3	1	1	1	1	1	1	1													2	1	1	1			
					3	3	3	3	3	3																			
	1	3	3	1	1	3	3	3	3	3													1	1					
	1	3	3	1	1	1	1	1	1	1													1	1	1				
	3	3	3	3	1	1	3	1	1	1	3											2	3						
	3	3	3	1	1	1	1	1	1	1				2									1						
	3	3	3	1	1	2	2	2	2	2													1						
	3	3	3	1	1	1	3	1	1	1	1			2									1						
	3	3	3	1	1	1	1	1	1	1				2									1						
	3	3	3	1	1	1	1	1	1	1				2									3						
	13	1	1	16	22	17	14	17	17	16	15	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	14	11	7	0	0	0	0
	52	4	4	64	88	68	56	68	68	64	60	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	56	44	28	0	0	0	0	



**Apéndice 1: Normativa más relevante sobre contabilidad y presupuestación en los países de la UE analizados**

*Alemania* (Estas normas han sido estudiadas en los diferentes Landers).

The GO (Gemeindeordnung) (Municipal Code).

The GemHVO Gemeindehaushaltsverordnung (Municipal Budget Regulation).

*Austria*

Finanz-Verfassungsgesetz (Financial Constitution Law).

*Belgium*

Arrêté royal portant le règlement général de la comptabilité communale (1990, updated in 1994) (Decree of municipal accounting).

*Dinamarca*

Local Government Act.

*España*

Instrucción de Contabilidad para la Administración Local, (OEH 1990).

*Estonia*

Rural Municipality and City Budgets Act (Consolidated text December 2003).

Estonian Accounting Act (Consolidated text Dec 2003).

*Finlandia*

Finnish Local Government Act (365/1995).

Accounting Act (1336/1997).

Accounting Decree (1339/1997).

*Francia*

L'instruction Budgetaire et Comptable M14.

*Grecia*

Presidential Decree 315/99 (1999), Sectoral Accounting Plan for the Municipalities.

*Holanda*

Besluit van 17 januari 2003, houdende de voorschriften voor de begrotings- en verantwoordingsdocumenten, uitvoeringsinformatie en informatie voor derden van provincies en gemeenten (Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten) (Budgetary law)

Besluit comptabiliteitsvoorschriften 1995 (accounting regulation).

*Hungría*

Act No. LXV of 1990 on Local Governments.

*Irlanda*

Accounting Code of Practice (Department of the Environment, Heritage and Local Government).

Accounting Manual (Department of the Environment, Heritage and Local Government).

*Italia*

Decreto-Legge 18 agosto 2000, n. 267 "Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali".

Decreto del Presidente della Repubblica 31 de gennaio 1996, n. 194 "Regolamento per l'approvazione dei modelli di cui all'art. 114 del decreto legislativo 25 febbraio 1995, n. 77, concernente l'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali".

*Letonia*

Annual Accounts Law 1995 (Amended in 23 February 1995; 6 November 1996; 12 February 1998; 10 September 1998; 16 December 1999; 22 March 2001; 20 November 2003; 26 May 2005).

On Accounting Law 1992 (Amended in 15 December 1994; 5 October 1995; 6 November 1996; 8 July 1999; 6 April 2000; 15 May 2003; 26 February 2004; 6 April 2006).

*Lituania*

Law on Local Self-government (adopted 7 July 1994, amended 4 April 1995, 5 July 1995, 14 September 1995, 14 March 1996, 28 March 1996, 7 May 1996, 23 January

1997, 25 February 1997, 3 June 1997, 24 June 1997, 6 November 1997, 14 May 1998, 17 November 1998).

Law on Governing of the County (adopted 15 December 1994, amended 4 April 1996, 30 May 1996, 12 December 1996, 25 February 1997, 24 June 1997, 16 October 1997, 21 October 1997, 15 October 1998).

Law on Administrative Supervision of Local Governments (adopted 14 May 1998).

#### *Noruega*

Local Government Act (25. Sept. 1992 No. 1007).

#### *Polonia*

O finansach publicznych (Act of Public Finance).

#### *Portugal*

Decreto-Lei n.o 54-A/99 de 22 de Fevereiro, aprova o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL). (Accounting Plan for Local Governments).

#### *Reino Unido*

Accounts and Audit Regulations 2003.

Code of Practice on Local Authority Accounting in the United Kingdom 2004.

#### *Suecia*

Lag (1997:614) om kommunal redovisning (Municipal Accounting Act 1997).

Rekomendation 12 Redovisning av immateriella tillgångar (Intangible Assets).

Rekomendation 7 Upplysningar om pensionsförpliktelser och pensionsmedel (Pensions).

Rekomendation 11 Redovisning av materiella anläggningstillgångar (Tangible Assets).



# **Evaluación de riesgos en la planificación de Auditorías: su aplicación en el Sector Público**

*Moderadora:*

*D.ª María Victoria Viguera García  
Interventora General de la Seguridad Social*



*D.ª María Victoria Viguera García*  
*Interventora General de la Seguridad Social*

**N**o me cabe la menor duda, y yo creo que todos los que estamos aquí somos profesionales de la auditoría, de que este tema siempre ha constituido como modalidad de control, no solamente en estos momentos, sino desde los inicios en nuestro Sector Público, un elemento de interés para los profesionales y estudiosos de la auditoría.

En el inicio de la auditoría, y me voy a remontar al año 83 en los que comenzaba con un gran interés esa nueva modalidad de control que surgía en el Sector Público, tuvimos las VII Jornadas, en las que estuvimos participando varios compañeros en lo que se llamaba una ponencia sobre la ejecución del trabajo de auditoría y, entre otros, enunciábamos o afirmábamos que sin una buena planificación difícilmente se alcanzaría los objetivos de cualquier tipo de auditoría y ello, fundamentalmente, iba a depender en gran medida de la identificación de los riesgos, del análisis de los mismos y de la propia evaluación de ellos.

Desde aquellos años, por supuesto, desde el inicio de este tipo de control en el Sector Público ha evolucionado enormemente y a pasos agigantados. Ha habido diferentes Normas de Auditoría del Sector Público, Normas Técnicas de desarrollo que han venido a regular fundamentalmente el ejercicio de nuestra propia profesión. Pero también es cierto que el control a desarrollar en el Sector Público ha de evolucionar y adelantarse inclusive a los avances de la propia gestión pública. Por ello, las modalidades de control financiero permanente y de la auditoría pública estipuladas en la nueva Ley General Presupuestaria, en su planificación anual, deben estar sujetas, entendemos, a unos criterios, métodos y mediciones homogéneos para todos los que conformamos la organización de control.

Nuestra organización, como cualquier otra del ámbito público o privado, debe estar sujeta a unas reglas que permitan, en nuestro caso concreto, a las propias Intervenciones Delegadas homogeneizar los criterios de identificación del riesgo, de evaluación, priorización, con el objetivo último de que todas las actuaciones a realizar sirvan en último término a lograr una mejora en nuestra gestión pública y, por supuesto, de

nuestras finanzas. Los diferentes tipos de riesgo, con los que puedan encontrarse cualquier organización pública, su valoración, la probabilidad de que esto se produzca, su cuantificación, así como el impacto que pueda tener en la propia gestión y, en definitiva, la priorización que como consecuencia de ello se lleve a cabo, debería dar lugar a su inclusión, o no, en las actuaciones de control que se van a realizar a lo largo del ejercicio.

Doy paso pues a los Ponentes de esta mesa redonda, que con sus conocimientos y su experiencia profesional nos van a aportar ideas y criterios para poder establecer una metodología común en lo que es la planificación de todas nuestras actuaciones:

Contamos con D. Lluís Armet i Coma, Presidente de la Sección de Fiscalización del Tribunal de Cuentas de España; es economista; ha sido en diferentes etapas Consejero en la Generalitat de Cataluña, Primer Teniente Alcalde del Ayuntamiento de Barcelona, Diputado del Parlamento de Cataluña y Senador designado por la Comunidad Autónoma de Cataluña. Ha sido, igualmente, Presidente de la Asociación para las Naciones Unidas de España, Jefe de Estudios del Mercado de la Empresa Nacional Hidroeléctrica y Responsable de Política Monetaria y Financiera del Servicio de Estudios de Banca Cataluña. Lluís Armet i Coma va a centrar su ponencia en la planificación del control de la Cuenta General del Estado a partir de un análisis de los puntos de riesgo realizados por cada uno de los departamentos del Tribunal de Cuentas.

D. José Luís de los Santos, Licenciado en Ciencias Económicas por la Universidad Complutense de Madrid; Interventor y Auditor del Estado en excedencia; Diplomado en "Finanzas Internacionales" por el IESE; Diplomado, igualmente, en "Decisiones Estratégicas para la Dirección" por el INSEAD. Actualmente, es Director de Auditoría Interna del Grupo BBVA y miembro del Comité Directivo del Instituto de Auditores Internos de España. Con anterioridad, ha sido Director de Auditoría Interna del Grupo Argentaria; Interventor General del Banco Exterior de España; Director de Administración y control Económico de Iberia, Subdirector General de Planificación y Control de Gestión del Banco Exterior de España; Subdirector de Planificación y Control de Gestión, tanto del Banco de Crédito Industrial; Jefe del Gabinete Técnico del Subsecretario del Ministerio de Hacienda y Consejero Técnico en la Subdirección General de Control Financiero de la IGAE; así como auditor en Arthur Andersen. José Luís de los Santos va a hacer una exposición del seguimiento de auditoría interna que siguen en el BBVA, partiendo de las causas que marcan la necesidad de los análisis de riesgo y concluyendo con los resultados obtenidos.

D.<sup>a</sup> Alicia Díaz Zurro, ha ocupado diferentes puestos como Interventora y Auditora del Estado con destino, tanto en la Dirección General de Presupuestos, como en la Intervención General. Ha sido Directora del Gabinete de la Secretaría de Estado de Presupuestos y Gasto Público; Directora Económica Financiera del Instituto Español de Comercio Exterior (ICEX) y durante los años 1999 al 2004 Interventora General de la Administración del Estado. Con posterioridad, ha estado en el Fondo Monetario Internacional, en Washington, como asesora de la Oficina de Presupuestos y Planificación y experta en Gestión del Gasto Público y Consultoría en América Latina, en el Departamento de Finanzas Públicas. Fue miembro del Comité de Auditoría del Banco Europeo de Inversiones desde julio del 2003 a abril del 2004, y miembro permanente del Registro Oficial de Auditores de Cuentas. Alicia Díaz va a hacer una introducción sobre teorías en torno a la evaluación de riesgos y su clasificación. Analizará su aplicación al control financiero en el Sector Público Estatal, sacando las conclusiones finales.

Por último, está D.<sup>a</sup> Leticia Iglesias Herráiz, que es Directora General del Instituto de Censores Jurados de Cuentas en España. Es licenciada en Ciencias Económicas y Empresariales por el ICADE y miembro del Registro oficial de Auditores de Cuentas desde 1989, año en el que comenzó su labor profesional en la Comisión Nacional del Mercado de Valores, después de haber trabajado como Auditora en la firma internacional Arthur Andersen. En el Organismo Regulador del Mercado de Valores ha desempeñado diferentes puestos de alta responsabilidad en inspección y supervisión. Forma parte del grupo de protección del inversor del grupo de expertos en mercado, así como el que se creó tras la elaboración de la nueva Ley del Mercado de Valores y ha sido representante de la Comisión Nacional del Mercado de Valores en el grupo de trabajo del MICIR del Comité European Security Regulated; Subdirectora de la Unidad de Vigilancia de Mercado, dentro del área de inspección de la Unidad de Vigilancia de Mercado, dentro de la Inspección de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, Subdirectora de Mercados Primarios con responsabilidad en grupos de trabajo de Emisores y Subdirectora de Procedimientos Internos, hasta que en el año 2006, fue nombrada Subdirectora de Supervisión de la Comisión Nacional del Mercado de Valores con responsabilidad sobre las entidades de crédito y en coordinación con el Banco de España y en 2007, Subdirectora de la Dirección Adjunta para la Presidencia. A partir de septiembre de 2007 ocupa el actual cargo de Directora General del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España. Hablará sobre la tendencia internacional en la evaluación de riesgos y aproximación al Sector Público, posición del IFAC.



*D. José Luis de los Santos Tejero*

*Miembro del Instituto de Auditores Internos (IIA) y Director de Auditoría Interna del BBVA*

## 1. INTRODUCCIÓN

La Auditoría Interna es según la definición del Instituto de Auditores Internos, una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización. Ayuda a ésta a cumplir sus objetivos aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno.

De esta compleja definición, deben ser remarcados, por encima de los demás, tres de los atributos planteados en ella:

- a) La auditoría interna es una actividad objetiva.
- b) La auditoría interna es una actividad de evaluación de los sistemas de gestión de riesgos de una entidad.
- c) La auditoría interna es una actividad encaminada a apoyar a cada unidad de negocio en la consecución de sus objetivos dentro de la empresa.

El tema central de esta ponencia “**El Risk Assessment en auditoría interna**” está especialmente relacionado con el segundo de los atributos que hemos destacado, puesto que la contribución de la auditoría interna a la evaluación de los esquemas de gestión de riesgos de una entidad estará condicionada en buena medida por la calidad y eficacia del procedimiento de “risk assessment” en el que se apoye.

Será bueno, para enmarcar el alcance de algunos de los aspectos que vamos a desarrollar en relación al risk assessment en auditoría interna, dar algunas breves pinceladas respecto del ámbito de actuación de la función de auditoría interna en BBVA así como los recursos de los que la función dispone. Ello nos ayudará a entender mejor la experiencia BBVA en la implantación de técnicas de risk assessment.

El ámbito de actuación del Departamento de Auditoría Interna de BBVA, según establece su Estatuto aprobado por el Consejo de Administración, alcanza a todas y cada una de las actividades y sociedades del Grupo. Específicamente son parte de nuestra actividad la evaluación de la gestión de los riesgos patrimoniales, de crédito, de mercado y operacional de cada una de las áreas de negocio que aglutinan 411 Sociedades, 7.787 Sucursales y los 48,2 millones de clientes que el grupo tiene distribuidos en 32 países, atendidos por sus 108.472 empleados.

El Departamento de Auditoría Interna de BBVA cuenta con 714 auditores localizados en Europa (246), en México (198), en América del Sur (196) y en EE.UU. (74) distribuidos según las siguientes especialidades:

• Auditores de Redes Comerciales	45%
• Auditores Financieros	33%
• Auditores de Sistemas	16%
• Auditores de Soporte	<u>6%</u>
	100%

## 2. EL RISK ASSESSMENT EN AUDITORÍA INTERNA

Los procedimientos de “risk assesment” en auditoría interna están relacionados con la necesidad de establecer criterios de priorización a la hora de definir el Plan Anual de Auditoría.

Quedan lejos los años en los que los departamentos de auditoría interna exclusivamente focalizados en la verificación del cumplimiento de normas internas de la razonabilidad de las cuentas contables y de la identificación de fraudes en la empresa, tomaban sus decisiones, respecto de qué unidades de las incluidas en su universo auditable debían ser auditadas cada año, en base a “**criterios de cobertura temporal**”. El universo auditable se dividía entonces en unidades organizativas (Sociedades, Sucursales, Departamentos Centrales). La inclusión en el Plan Anual de unas u otras unidades específicas se decidía mediante la aplicación de un criterio exclusivamente subjetivo que consistía en fijar cada cuantos años era razonable auditar cada unidad.

El Plan Anual de Auditoría se completaba seleccionando de forma secuencial, sobre la lista de todas las unidades, aquéllas que les correspondía ser incluidas en el ejercicio.

La profunda evolución en el enfoque de los objetivos prioritarios a alcanzar por la auditoría interna, dirigida por las empresas que han impulsado las best-practices de la profesión, ha significado el abandono del “enfoque compliance” y su sustitución por el enfoque “risk based audit”. Este reenfoque ha propiciado cambios muy significativos en la función de auditoría interna, uno de los más relevantes ha sido, sin duda la necesidad de abandonar los “criterios de cobertura temporal” a la hora de definir el Plan Anual y sustituirlos por “criterios apoyados en análisis risk assessment”.

El Grupo BBVA, uno de los Bancos Globales más importantes del mundo, ha sido uno de los catalizadores de esta evolución en el mercado español, liderando a quienes han marcado la pauta a nivel mundial.

En este proceso el Instituto de Auditores Internos Global (The IIA) y en concreto el Instituto de Auditores Internos de España han contribuido desde su posición de forma relevante a la consolidación de estos cambios. El Instituto con su labor divulgativa de las mejores prácticas, con su permanente apoyo y orientación a los profesionales de la auditoría interna ha sido un elemento de impulso decisivo para los nuevos planteamientos.

Específicamente las normas 2.010, 2120 y 2210 del “Marco para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna” publicado por el IIA (The Institute of Internal Auditors) son un claro ejemplo de ello.

*“El Director de Auditoría Interna debe establecer planes basados en los riesgos, a fin de determinar las prioridades de la actividad de auditoría interna. Dichos planes deberán ser consistentes con las metas de la organización” (Norma 2010).*

*“Durante la planificación del trabajo, el auditor interno debe identificar y evaluar los riesgos relevante de la actividad bajo revisión ..... (Norma 2210).*

Llegados a este punto y como paso previo a la descripción de cómo en BBVA hemos transitado por este camino de cambios profundos en el enfoque y en el significado del concepto de auditoría interna en una empresa multinacional, es oportuno hacer una breve reflexión sobre el porqué de la aplicación de técnicas de “risk assessment”, clarificar en definitiva porqué la auditoría interna ha evolucionado en esta dirección.

El último ciclo económico alcista a nivel mundial previo a la recesión actual ha durado más de una década. En este periodo los negocios, y en especial el financiero, se han hecho mucho más complejos y ello ha exigido grandes esfuerzos de innovación y perfeccionamiento de las técnicas de gestión a las direcciones ejecutivas de las compañías. En realidad se ha producido un cambio estructural en la forma en que los aspectos clave de los negocios se han introducido en la “coctelera” de los procesos de decisión empresarial.

En todo este proceso un concepto, a priori muy genérico, ha ocupado el centro de la escena, **“El Riesgo”**.

Los procesos de decisión se han estructurado sobre el paradigma de la identificación de los riesgos que las compañías deben afrontar si quieren conseguir sus objetivos empresariales y lo que es más importante se han diseñado técnicas gerenciales acordes con cada tipo de riesgo para desarrollar una gestión de los mismos que permita convertir la amenaza que representa cada uno de ellos en una oportunidad competitiva derivada de una adecuada gestión de los mismos.

Las compañías han asignado la responsabilidad de la gestión de cada riesgo de forma inequívoca a cada uno de los directivos de su organización, han establecido objetivos concretos respecto a los niveles de riesgo que están dispuestas a asumir y en definitiva han convertido la “gestión de riesgos” en el centro de la gestión empresarial.

Ante este nuevo escenario, resulta evidente que los departamentos de auditoría interna han tenido una oportunidad irrepetible de mejorar el nivel de valor añadido aportado por su actividad incorporándose en el nuevo modelo como un área cuyo objetivo fundamental es ser un pilar básico de apoyo al “management” en el proceso de mejora de sus procedimientos de “gestión de riesgos”.

Siendo esto así, uno de los primeros retos para los departamentos de auditoría interna ha sido cómo adecuar el contenido de sus planes anuales al cumplimiento de este objetivo. No era posible seguir definiendo el universo auditable y la inclusión de parte del mismo en el Plan Anual por los criterios tradicionales, en los que el concepto de riesgo había venido siendo casi un invitado de piedra.

La aplicación de técnicas de “risk assessment” como medio de priorización de los aspectos de la gestión empresarial que deben ser incluidos en el Plan Anual se justifica por tres razones fundamentales:

**a) Razones de eficacia:**

En el nuevo entorno, la actividad de auditoría interna será tanto más efectiva cuanto más se focalice en aquellos procesos de gestión que incorporan en sí mismo mayores niveles de riesgo. Las actividades con un riesgo residual más severo serán aquellas que deberían ser auditadas prioritariamente porque de ese modo la aportación de auditoría interna a la mejora de su gestión permitirá una mayor contribución al cumplimiento de los objetivos del gestor de dichos riesgos.

**b) Razones de eficiencia:**

La realidad empresarial es una realidad viva en permanente evolución y por tanto desde esta óptica el universo auditable de cualquier empresa está en continuo crecimiento no solo por las operaciones la expansión no orgánica (procesos de compra, fusiones, etc) que puedan acometerse sino porque cada día “nuevos riesgos” aparecen en el horizonte empresarial que requieren ser incluidos en el universo auditable.

Por otro lado la mejora de los ratios de eficiencia de las empresas contemplada en sus planes financieros como una medida de mejora de su competitividad exigen una gestión activa de las plantillas, también en los departamentos de auditoría interna.

Este escenario ha exigido reducciones del número de auditores internos que han tenido que ser compensadas con la mejora de sus niveles de especialización y el establecimiento de programas de motivación e incentivos de los mismos.

**c) Razones de excelencia:**

La búsqueda de resultados excelentes forma parte de los objetivos de los departamentos de auditoría interna, y ese camino está necesariamente ligado al cumplimiento de las recomendaciones de los reguladores, de las Normas y Estándares Internacionales y de los principios de Gobierno Corporativo.

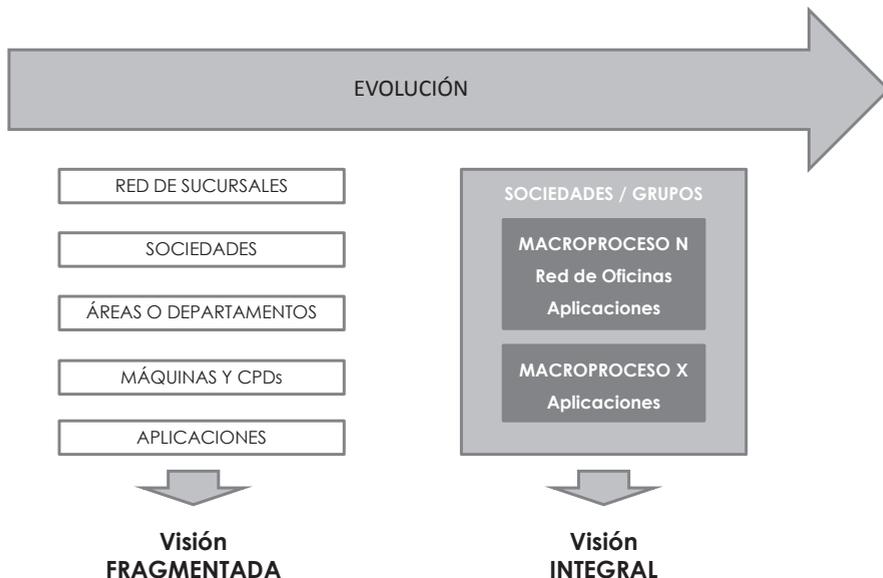
En este sentido hoy no es posible hablar de una auditoría interna “excelente” si ésta no aplica consistentemente año tras año criterios de priorización de riesgos en la elaboración de su Plan Anual basados en técnicas de “risk assessment”.

### 3. LA EXPERIENCIA BBVA: ¿CÓMO LO HEMOS HECHO?

Se describe a continuación cómo el departamento de auditoría interna de BBVA ha incorporado el proceso de Risk Assessment como un elemento diferenciador en su planificación anual, lo que le ha permitido alinearse con el nuevo enfoque de “auditoría basada en riesgos” (“risk based audit”).

#### 3.1. Refocalizando el Universo Auditable

El primer paso dado fue reenfocar el universo auditable, es decir redefinir las “unidades básicas de auditoría”, ello exigió la reestructuración de la composición del universo auditable. De este modo se pasó de disponer un universo auditable fragmentado en el que se incluían como unidades básicas de auditoría las sucursales, las sociedades, los departamentos, las aplicaciones informáticas y el hardware instalado a disponer de un universo auditable integrado en el que la “unidad básica de auditoría” es el macroproceso al que se le puede asignar de forma homogénea un determinado nivel de riesgo.



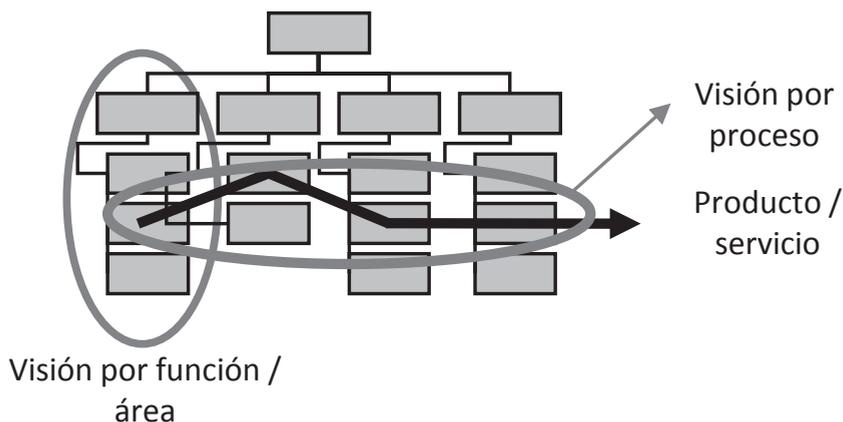
### 3.2. Definiendo el universo de macroprocesos

Un “macroproceso” es una agrupación lógica de procesos entendidos éstos como el conjunto de operaciones sucesivas que dan lugar a un producto o servicio para un “cliente interno” o para un “cliente externo”.

Los procesos son conceptualmente transversales a las áreas de negocio o a las funciones orgánicas, por lo que supone aproximarse a la “producción de actividades y servicios del grupo” no desde la óptica del área que tiene asignada la responsabilidad de su distribución sino desde una perspectiva que contempla la cadena de valor de generación de dicho servicio / producto de forma conjunta con independencia de cuales sean las diferentes áreas orgánicas que participan en ella.

La figura número 1 muestra de forma gráfica esta conceptualización:

Figura número 1



Los pasos siguientes fueron dados en la dirección de estructurar cada rama de actividad en macroprocesos homogéneos. De esta forma el negocio “Banca” fue descompuesto en 27 macroprocesos. La identificación individual de estos macroprocesos está recogida en el cuadro número 1, donde dichos macroprocesos están clasificados en tres categorías: “Macroprocesos de negocios”, “Macroprocesos de Tecnología” y “Macroprocesos Corporativos”.

De igual modo los negocios “Seguros” y “AFP’s” (Administración de Fondos de Pensiones) fueron segmentados por macroprocesos.

Cuadro nº 1

Macroprocesos de Negocio	Macroprocesos Corporativos
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Diseño y desarrollo del producto</li> <li>• Comercialización y Redes</li> <li>• Contratación y mantenimiento de productos de financiación minorista</li> <li>• Contratación y mantenimiento de productos de financiación mayorista</li> <li>• Contratación y mantenimiento de productos de pasivo</li> <li>• Contratación de otros productos y servicios</li> <li>• Contratación productos de mercado</li> <li>• Depositaria y Liquidación</li> <li>• Reclamaciones y atención de los clientes</li> <li>• Seguimiento del riesgo</li> <li>• Fideicomisos</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Políticas y Gestión de Gobierno Corporativo</li> <li>• Contabilidad, reporting financiero y Consolidación.</li> <li>• Gestión del Balance y de Inversiones</li> <li>• Políticas globales de riesgo y gestión de riesgos</li> <li>• Fiscal</li> <li>• Relación con Inversores</li> <li>• Información de gestión y Presupuestación</li> <li>• Soporte Jurídico</li> <li>• Expansión Corporativa</li> <li>• Aprovisionamientos</li> <li>• Administración y gestión RR.HH</li> <li>• Cumplimiento Normativo</li> </ul>
	Macroprocesos de Tecnología
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ciclo productivo de aplicaciones</li> <li>• Estrategia de Tecnología</li> <li>• Explotación</li> <li>• Continuidad y Seguridad</li> </ul>

De esta forma el macroproceso se convierte en “la unidad homogénea de auditoría” y por tanto cada Sociedad se configura dentro del universo auditable como una suma de macroprocesos.

Por último, cabe señalar que aquellas Sociedades y/o Unidades que por su tamaño o por la simplicidad de su actividad no justifican su fragmentación por macroprocesos son incorporados en el universo auditable como un solo macroproceso e incluso las compañías instrumentales se incorporan de forma agrupada.

En definitiva el universo auditable queda integrado por la siguiente distribución de macroprocesos.

Tipo de sociedad	Nº de macros	Nº de sociedades	Total macros
Banca	27	15	405
AFPs	23	5	115
Seguros	21	3	63
<b>TOTAL</b>		<b>23</b>	<b>583</b>

Datos de Risk Assessment para el año 2009

Por su parte la totalidad de la actividad del Grupo desarrollada por sus Sociedades se incorpora en el universo auditable de la forma siguiente:

Tipo de análisis	% Actividad del Grupo
Sociedades con análisis por macroprocesos	82%
Sociedades con análisis global	11%
Sociedades con análisis agrupado	7%

Datos a 31-12-08

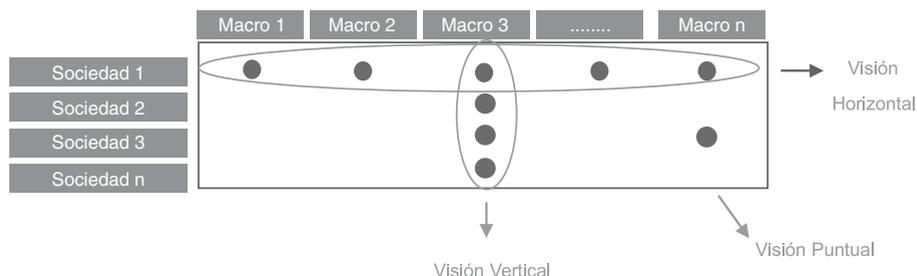
### 3.3. Flexibilizando el enfoque de lo que debe ser auditado

En este estadio de la descripción del modelo puede ya anticiparse que la metodología de “risk assessment”, que se describe en el punto siguiente, va a aplicarse sobre los “macroprocesos” que serán las “unidades” que priorizaremos en función de su riesgo.

Este planteamiento introduce una enorme flexibilidad en el contenido del Plan Anual.

Como muestra la figura nº 2, la metodología permite auditar una sociedad completa lo que significará incorporar en el Plan Anual todos sus macroprocesos (visión horizontal), o auditar un determinado macroproceso en todas las Sociedades del Grupo (visión vertical) o incluso seleccionar en función de los resultados del “risk assessment” sólo algunos macroprocesos de alguna o algunas Sociedades (visión puntual).

Figura 2



La flexibilización del procedimiento de selección de “macroprocesos” incorpora dos ventajas muy relevantes:

- a) La visión vertical permite realizar benchmarking interno de la gestión de los riesgos de los procesos. Al auditar un mismo macroproceso en todas o varias de las

Sociedades incluidas en la misma rama de actividad se facilita la identificación de las mejores prácticas aplicadas en el seno del Grupo para gestionar riesgos idénticos, y por tanto se facilita la traslación de dichas mejores prácticas entre las Sociedades del Grupo.

- b) Tanto la visión vertical como la horizontal, pero especialmente la primera posibilitan la aparición de elevadas sinergias en la implantación de las “oportunidades de mejora” en la gestión de los riesgos específicos que se derivan de las recomendaciones de los informes de auditoría interna y ello se traduce en términos económicos en importantes ahorros de costes.

### **3.4. Definiendo una metodología propia de “Risk Assessment”**

Una vez rediseñada la estructura del universo auditable, se definió una metodología que dirigiera el análisis de los macroprocesos para identificar en ellos los focos de mayor riesgo. La metodología, que se describe más adelante, está apoyada en dos pilares básicos:

- a) *Información de calidad*, el auditor va a necesitar para aplicar la metodología de “risk assessment” toda la información financiera, regulatoria y gerencial aplicable a cada macroproceso y su calidad será determinante en el resultados final.
- b) *Capacidad de análisis cualitativo*, la evaluación de los riesgos de cada macroproceso es por encima de todo un análisis cualitativo en el que el auditor a partir de una información base de calidad debe incorporar en su trabajo todo “su conocimiento” sobre la estrategia del negocio que es soportado por el macroproceso analizado, sobre los sistemas informáticos disponibles y sobre los cambios regulatorios que afectan a las actividades incorporados en el macroproceso.

Todo ello exige disponer de auditores internos con capacidad de análisis contrastado.

La metodología de “Risk Assessment” exige la evaluación del nivel de riesgo asignado a cada macroproceso de cada Sociedad / Unidad del Grupo.

Con carácter general la metodología de BBVA establece que los riesgos específicos que deben ser evaluados en cada macroproceso son:

- Riesgo patrimonial
- Riesgo Operacional
- Riesgo Tecnológico
- Riesgo de Crédito
- Riesgo de Mercado
- Riesgo Normativo

El auditor a partir de la información disponible para cada macroproceso que incluirá estados financieros, plan de negocios, información de gestión, regulación aplicable e información obtenida de las entrevistas mantenidas con los gestores del macroproceso debe evaluar dos magnitudes básicas: Riesgo inherente y Nivel de Control de cada macroproceso.

#### 1. *Riesgo inherente*

El riesgo inherente de un macroproceso muestra de forma conjunta una ponderación de los riesgos patrimoniales, operacionales, tecnológicos, de crédito, de mercado y normativos que están vinculados con él.

Como guía para realizar la evaluación se han definido un conjunto de factores de riesgos vinculados a cada tipo de riesgo (patrimonial, operacional,...) que el auditor debe estudiar y que le permitirá concluir con la asignación de una puntuación de una escala en la que 5 representa mayor nivel de riesgo y 1 representa el menor nivel de riesgo.

El cuadro nº 2 muestra los factores de riesgos que definen el nivel de riesgo global asignado a cada tipo de riesgo (patrimonial, operacional, tecnológico, de crédito, de mercado y normativo) de cada proceso.

Cuadro nº 2

	Riesgo inherente	Nivel de control
Riesgo patrimonial	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Importe de los saldos, % sobre el total de la Unidad</li> <li>• Variaciones significativas de saldos</li> <li>• Complejidad de los criterios contables</li> <li>• Necesidad de valoraciones o estimaciones para registrar los saldos</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Conclusiones de auditoría interna</li> <li>• Debilidades SOX</li> <li>• Recomendaciones pendientes</li> <li>• Histórico de ajustes, errores, fraudes..., etc</li> <li>• Conclusiones de supervisores y auditores externos</li> </ul>
Riesgo operacional	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Volumen de transacciones</li> <li>• Cambios en la operativa, sistemas o productos, recientes o previstos</li> <li>• Complejidad del proceso operativo</li> <li>• Información de SIRO</li> </ul>	
Riesgo operacional-tecnológico	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Criticidad del entorno</li> <li>• Madurez de la plataforma</li> <li>• Estandarización de la solución</li> <li>• Número de incidencias en el último año</li> <li>• Existencia de políticas / estándares de la solución tecnológica</li> <li>• Operado por terceros</li> <li>• Disponibilidad del entorno de recuperaciones</li> <li>• Niveles de servicio</li> <li>• Exposición a Internet y canales alternativos</li> <li>• Cobertura funcional</li> <li>• Conocimiento de la aplicación de personas clave</li> </ul>	
Riesgo de crédito	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tamaño de la cartera</li> <li>• % capital económico</li> <li>• Tipo y complejidad de la cartera</li> <li>• Análisis y evolución: Mora, segmentos, productos, canales, procesos de admisión...</li> </ul>	
Riesgo de mercado	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Volumen VAR, riesgo estructural y % capital económico</li> <li>• Evolución VAR y ratios</li> <li>• Complejidad de productos y riesgos asumidos</li> </ul>	
Riesgo normativo	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Cambios y complejidad de la normativa</li> <li>• Importancia de riesgos regulatorios</li> </ul>	

## 2. Nivel de control

A la hora de rankinizar los macroprocesos por su nivel de riesgo, no sólo debe considerarse el riesgo inherente del mismo, sino que debe analizarse también su nivel de control. En general niveles de control elevados mitigan significativamente el “riesgo residual” de los macroprocesos que en definitiva es el concepto en función

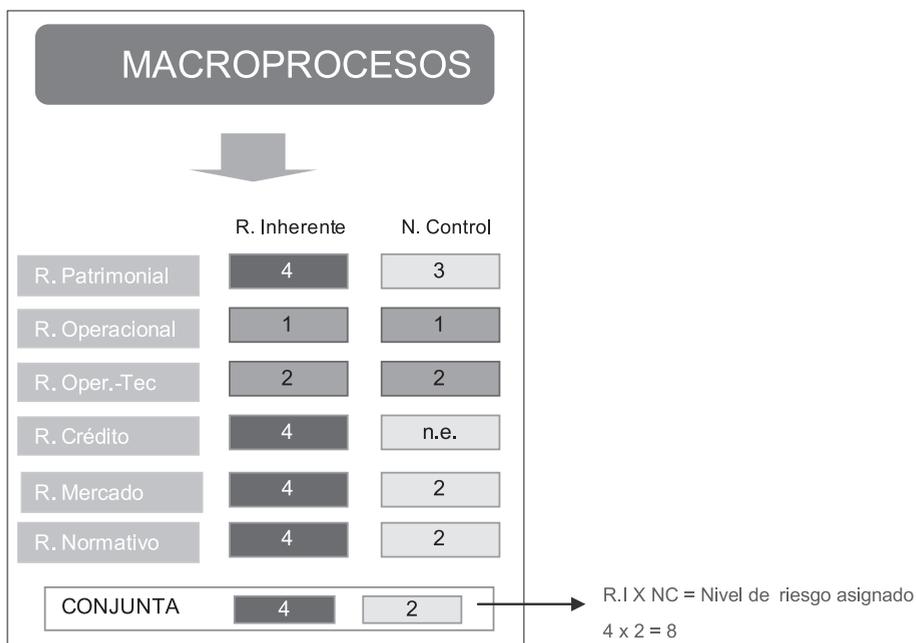
del cual se establece la prelación de los macroprocesos de cara a su inclusión en el Plan Anual.

El auditor evalúa el nivel de control de cada macroproceso (cuadro nº 2) apoyado en cinco factores básicos: las conclusiones de las auditorías internas previas (si las hay), las debilidades de control interno asignadas al macroproceso en el análisis SOX (Sarbanes OxLey Act), las recomendaciones pendientes de implantar procedentes de auditorías internas anteriores, el histórico de fraudes, errores y ajustes identificados en dicho macroproceso y las conclusiones que le sean aplicables de las revisiones realizadas por los auditores externos y los supervisores.

El resultado de la evaluación del nivel de control termina con la asignación de una puntuación en una escala del 1 al 5, donde 1 significa un nivel de control robusto y la calificación 5 representa un nivel de control con debilidades significativas.

El “risk assessment” de cada macroproceso culmina asignando un nivel de riesgo al macroproceso que se obtiene como producto de RI x NC, tal como puede verse en la figura nº 3

**Figura 3**



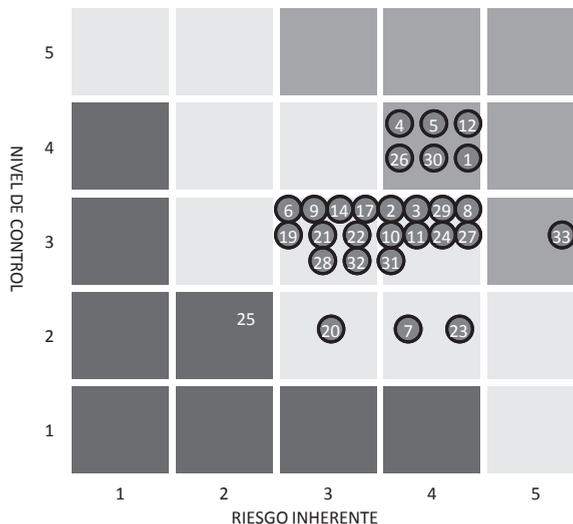
La evaluación del riesgo del macroproceso se representa por tanto en una escala entre 1 y 25 a la que se le aplica una tabla de conversión (cuadro nº 3) que nos permite ubicar cada macroproceso en el Mapa de Riesgo de la sociedad / unidad (figura nº 4).

**Cuadro 3. Tabla de Conversión**

R.I. x N.C.	Evaluación general del Macro	Zona
1 – 4	1 – Riesgo Bajo	
5 – 6	2 – Riesgo Medio Bajo	
8 – 12	3 – Riesgo Medio	
15 – 20	4 – Riesgo Alto	
25	5 – Riesgo Crítico	

Debe resaltarse que la metodología de “risk assessment” de BBVA es una metodología cualitativa, la información, el conocimiento del macroproceso y el juicio del auditor son la clave. La nuestra no es una metodología apoyada en modelos matemáticos. No debe olvidarse que el objetivo último es obtener una visión comparativa entre macroprocesos en términos de cuáles de ellos incorporan más riesgo y cuáles menos riesgo que los demás. En ningún caso se trata de obtener una cuantificación absoluta del nivel de riesgo de cada macroproceso, que en última instancia no añade mucho de cara a la rankinización y exigiría un consumo de recursos muy elevado.

**Figura 4. Mapa de Riesgos**

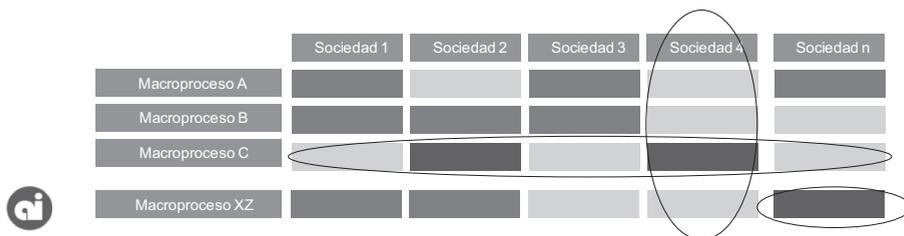


El mapa de riesgos de una Sociedad / Unidad (figura 4) muestra gráficamente el resultado del risk assessment. En el mapa cada círculo representa cada macroproceso y su localización en el mapa deriva de la valoración obtenida en el risk assessment, los colores ayudan a obtener una idea intuitiva de qué macroprocesos incorporan un mayor nivel de riesgos: cuanto más arriba y a la derecha (zona de color más oscuro) se encuentra un macroproceso en el Mapa de Riesgos mayor riesgo residual incorpora y por tanto más arriba estará situado en el ranking de macroprocesos. Los primeros macroprocesos del ranking serán los que deban ser incluidos prioritariamente en el Plan Anual.

Finalmente la figura nº 5 muestra la Matriz de Decisión. Dicha Matriz representa una síntesis de todos los mapas de riesgos de cada Unidad / Sociedad. La escala de colores ayuda de forma muy gráfica a determinar qué macroprocesos de qué Sociedades van a ser objeto de auditoría interna en un ejercicio determinado.

**Figura 5**

Matriz de Decisión



**3.5. El Plan Anual de Auditoría**

El Plan Anual de Auditoría Interna se conforma finalmente añadiendo a los macroprocesos seleccionados con la Matriz de Decisión aquellos trabajos que por razones subjetivas la Dirección del Departamento de Auditoría Interna considere deben ser incluidos e incorporando aquellos aspectos que hayan sido solicitados por las Direcciones Generales de los negocios basados en su propia experiencia.

Siguiendo las mejores prácticas el Plan Anual de Auditoría Interna es presentado para su aprobación a la Comisión de Auditoría y Cumplimiento, órgano delegado del Consejo de Administración.

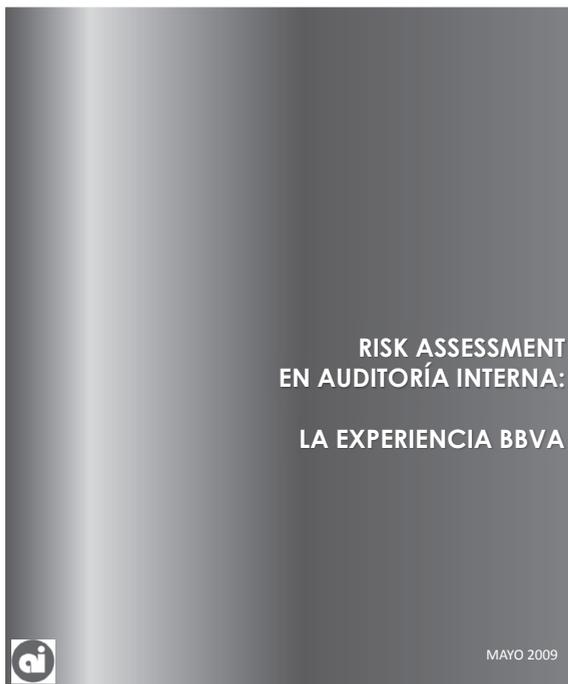
#### 4. LA EXPERIENCIA BBVA: ¿QUÉ HEMOS CONSEGUIDO?

El proceso de Risk Assessment ha contribuido positivamente al desarrollo del departamento de auditoría interna del Grupo BBVA:

1. Por un lado, hemos configurado una **función de auditoría interna más eficiente y con mayor capacidad de anticipación**, que aporta más valor a las unidades auditadas a través de:
  - Una visión más global de los riesgos.
  - La optimización de los recursos, focalizando los esfuerzos en los procesos que presentan riesgos más significativos
  - La eliminación de trabajos rutinarios en áreas o sobre riesgos poco significativos.
  - La profundización de la función de auditoría interna como una función que anticipa la identificación de nuevos riesgos para los negocios del Grupo.
  - Un mayor conocimiento de los negocios y una mejor cobertura de los riesgos específicos.
2. Al mismo tiempo, hemos conformando un **equipo de auditores mas motivado**, más focalizado en lo importante y que en la última encuesta “Best Place to Work” dice que para casi el 70% de la plantilla el Departamento de Auditoría Interna de BBVA éste es un excelente sitio para trabajar.
3. Por último, hemos conformado un **equipo de auditores profesionalizado y muy especializado**, en el que el 15% de sus profesionales tiene la certificación CIA y/o CISA del Instituto de Auditores Internos.

#### 5. UNA REFLEXIÓN FINAL

La metodología de “risk assessment” de BBVA como las que aplican otras empresas de referencia, introduciendo las adaptaciones que requieran las particularidades de cada institución, son plenamente aplicables no solo en el ámbito del Sector Privado sino también en el ámbito del Sector Público. En cualquier caso hoy no es posible entender una función moderna de auditoría interna que no aplique criterios de evaluación de riesgos que le permita priorizar que riesgos son más relevantes para la institución y por tanto cuáles de ellos son los que deben constituir el foco de los trabajos del departamento.



BBVA



RISK ASSESSMENT EN AUDITORÍA INTERNA:  
LA EXPERIENCIA BBVA  
MAYO 2009

BBVA

ÍNDICE

¡Fijemos el campo de juego! .....	4
¿Por qué Risk Assessment .....	10
Nuestra experiencia: ¿Cómo lo hemos hecho?.....	5
¿Qué hemos logrado? .....	7
Una reflexión final .....	12







RISK ASSESSMENT EN AUDITORÍA INTERNA:  
LA EXPERIENCIA BBVA  
MAYO 2009

BBVA

¿POR QUÉ RISK ASSESSMENT?



Hoy no es posible hablar de Auditoría Interna sin disponer de criterios de priorización basados en evaluación de riesgo

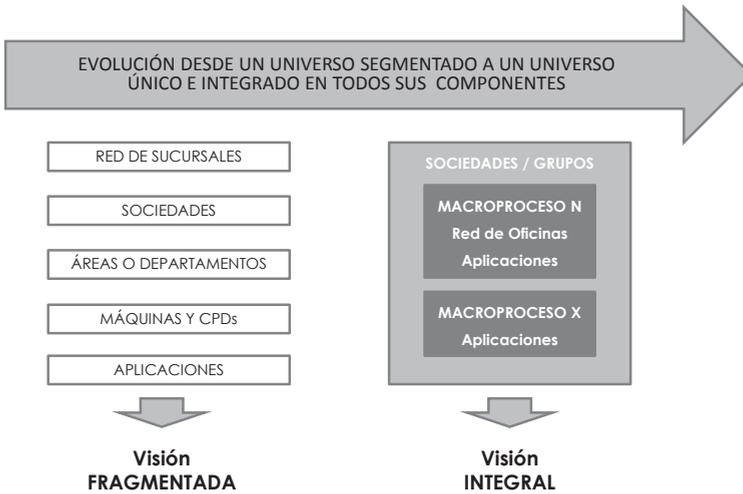


RISK ASSESSMENT EN AUDITORÍA INTERNA:  
LA EXPERIENCIA BBVA  
MAYO 2009

BBVA

¿CÓMO LO HEMOS HECHO?

1. REFOCALIZANDO EL UNIVERSO AUDITABLE





¿CÓMO LO HEMOS HECHO?

2. DEFINIENDO EL UNIVERSO DE MACROPROCESOS

1 Sociedades con análisis por macroprocesos

- 1 BANCOS
- 2 AFPs
- 3 SEGUROS

2 Sociedades con análisis global

3 Sociedades con análisis agrupado

Tipo de análisis	% actividad del Grupo
1 Análisis por macro	82%
2 Análisis Global	11%
3 Análisis agrupado	7%

	Contratación pto. de financiación	Mercados	Contabilidad	Gestión de RRHH	...	Macroprocesos tecnológicos
Bancomer						
BBVA Chile				A		
Afp Horizonte SA						
...						
Macroproceso global						
BBVA Renting						
Uno-e Bank, SA				A		
...						
Macroproceso global						
Grupo Anida						
BBVA Trade SA				A		
...						

(A) UNIDAD BÁSICA DE AUDITORIA

1- Sociedades con análisis por macros

Tipo	Nº Macros	Nº sociedades	Tota macros
Banca	27	15	405
AFPs	23	5	115
Seguros	21	3	63
<b>TOTAL</b>			<b>583</b>



¿CÓMO LO HEMOS HECHO?

3. FLEXIBILIZANDO EL ENFOQUE DE LO QUE DEBE SER AUDITADO

**Macroprocesos: Agrupación lógica de procesos**

**Ejemplo: Macroprocesos de banca:**

Diseño y desarrollo del producto	Políticas y Gestión de Gobierno Corporativo
Comercialización y Redes	Contabilidad, reporting financiero y Cons.
Contratación y mant. pptos. de financiación min.	Gestión del Balance y de Inversiones
Contratación y mant. pptos. de financiación may.	Pcas. globales de riesgo y gestión de riesgos
Contratación y mant. productos de pasivo	Fiscal
Contratación de otros productos y servicios	Relación con Inversores
Fideicomisos	Información de gestión y Presupuestación
Contratación productos de mercado	Soporte Jurídico
Depositaria y Liquidación	Expansión Corporativa
Reclamaciones y atención de los clientes	Aprovisionamientos
Admon y gestion de RRHH	Ciclo productivo de aplicaciones
Cumplimiento normativo	Estrategia de Tecnología
Seguimiento del riesgo	Explotación
	Continuidad y Seguridad

Del que se obtienen **VENTAJAS** significativas:

- ✓ Permite realizar un **benchmarking interno**
- ✓ Posibilita **ahorros de costes** muy importantes en la resolución de las "oportunidades de mejora" que incorporan las recomendaciones de los informes de auditoria.





¿CÓMO LO HEMOS HECHO?

4. DEFINIENDO UNA METODOLOGÍA PROPIA DE RISK ASSESSMENT

ANÁLISIS DE FACTORES DE RIESGO

	RIESGO INHERENTE	NIVEL DE CONTROL
Riesgo patrimonial	<ul style="list-style-type: none"> <li>Saldos: volumen y variaciones</li> <li>Criterios contables y valoraciones complejos</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Conclusiones de auditoría interna</li> <li>Debilidades SOX</li> <li>Recomendaciones pendientes</li> <li>Histórico de ajustes, errores, fraudes, etc</li> <li>Conclusiones de supervisores y auditores externos</li> </ul>
Riesgo operacional	<ul style="list-style-type: none"> <li>Volumen de transacciones</li> <li>Cambios en la operativa</li> <li>Complejidad de procesos</li> </ul>	
Riesgo operacional - tecnológico	<ul style="list-style-type: none"> <li>Criticidad del entorno</li> <li>Madurez de la plataforma</li> <li>Estandarización de la solución</li> <li>Incidencias</li> <li>Operado por terceros</li> <li>Entorno de recuperaciones</li> <li>Niveles de servicio</li> <li>Cobertura funcional</li> </ul>	
Riesgo de crédito	<ul style="list-style-type: none"> <li>Tamaño de la cartera</li> <li>Tipo y complejidad de la cartera</li> <li>Análisis: Mora, segmentos, productos...</li> </ul>	
Riesgo de mercado	<ul style="list-style-type: none"> <li>Volumen VAR, riesgo estructural y % capital económico</li> <li>Evolución VAR y ratios</li> <li>Complejidad de productos y riesgos</li> </ul>	
Riesgo normativo	<ul style="list-style-type: none"> <li>Cambios y complejidad de la normativa</li> <li>Importancia de riesgos regulatorios</li> </ul>	

SOCIEDADES

MACROPROCESOS		
	R. Inherente	N. Control
	4	3
	1	1
	2	2
	4	n.e.
	4	2
	4	2
CONJUNTA	4	2



¿CÓMO LO HEMOS HECHO?

5. NUESTRO RISK ASSESSMENT NO ES UN MODELO MATEMÁTICO, ES UN MODELO FUNDAMENTALMENTE CUALITATIVO

ANÁLISIS DE RIESGOS

R. Inherente	N.C.	Riesgo	Focos
4	3		

1. Factores de riesgo:  
a. Tamaño  
b. Cambios  
c. Complejidad

2. Focos

3. Evaluación del Riesgo inherente

• Componentes Macroproceso significativas (C2, M2A, J2B2B). Resulta de establecer RIESGOS de valoración.

• Debilidades SOX significativas en control interno.

► Análisis cualitativo, basado en datos cuantitativos básicos de las unidades y procesos.

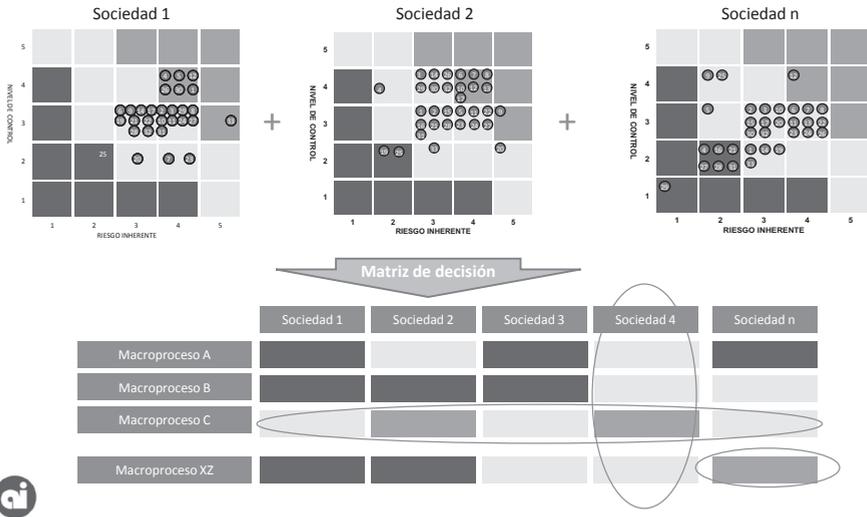
	BBVA XXXXXX	Macroproceso	Foco
5	15	1. Comunicación y Riesgo	Fuente recurrente de canales alternativos, nuevo riesgo: canales a ventanillas externas, perfil de la banca de menor idoneidad de clientes captados por canales y riesgo de fraude, calidad de soporte.
4	10	2. Cumplimiento Normativo	Cambios relevantes en la normativa de PLD.
4	10	3. Mantenimiento productos de pago	Se prevé un significativo incremento del volumen de pagos. En el pasado se han identificado problemas de documentación y en los productos Recargas.
4	10	4. Recuperaciones	En la última revisión de la universalidad con los beneficiarios identificados significativos en el manejo de Saneos Recargados en Dación de Pago.
4	10	5. Recursos Humanos	Nueva actividad de forma global. Existen nuevos tipos de canales de atención, plan de Transformación con impacto en plantilla, canales y empleados y experiencia de empleados.
4	10	6. Soporte Jurídico	Exposición recurrente de contingencias, algunas no cuantificadas, elevados volúmenes de problemas.





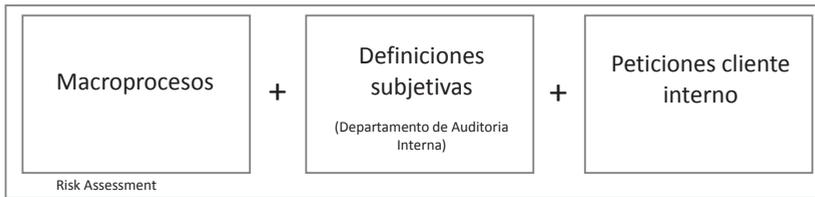
¿CÓMO LO HEMOS HECHO?

6. MAPA DE RIESGOS DE LAS UNIDADES



¿CÓMO LO HEMOS HECHO?

7. PLAN ANUAL DE AUDITORÍA



PLAN ANUAL DE AUDITORIA INTERNA



Nº de trabajos	1.609
Macroprocesos cubiertos	45%
Nº oficinas cubiertas	2.684





RISK ASSESSMENT EN AUDITORÍA INTERNA:  
LA EXPERIENCIA BBVA

MAYO 2009

BBVA

## ¿QUÉ HEMOS LOGRADO?

1

UNA FUNCIÓN DE AUDITORÍA INTERNA MÁS EFICIENTE Y CON MAYOR CAPACIDAD DE ANTICIPACIÓN, QUE APORTA MÁS VALOR AL GRUPO BBVA

- Visión global de los riesgos del Grupo BBVA.
- Optimización de los recursos, focalizando los esfuerzos.
- Eliminación de trabajos rutinarios o que aportan poco valor.
- Función preventiva, anticipando la detección de nuevos riesgos para los negocios del Grupo.
- Mayor conocimiento de los negocios por parte de auditoría y mejor cobertura de riesgos específicos.

2

UN EQUIPO MÁS MOTIVADO

- Encuesta "Best Place to Work" 2008. ➡ 65 por ciento de la plantilla considera que Auditoría Interna es un lugar EXCELENTE para trabajar

3

MÁS AUDITORES CERTIFICADOS (CIA Y CISA)

- 15 por ciento de la plantilla



RISK ASSESSMENT EN AUDITORÍA INTERNA:  
LA EXPERIENCIA BBVA

MAYO 2009

BBVA

## UNA REFLEXIÓN FINAL

La metodología Risk Assessment es aplicable a cualquier entidad, tanto en el ámbito del sector privado como del sector público.



BBVA



MAYO 2009

*D.ª Alicia Díaz Zurro*

*Interventora Delegada en el Consejo de Seguridad Nuclear. IGAE*

## **LA EVALUACIÓN DE RIESGOS EN LA PLANIFICACIÓN DE LAS AUDITORÍAS: SU APLICACIÓN AL SECTOR PÚBLICO**

**B**uenas tardes, me gustaría comenzar agradeciendo a la Intervención General su invitación para participar en esta mesa redonda, así como saludar a mis compañeros de mesa con los que ya he tenido oportunidad de coincidir a menudo en el pasado, y a todos los presentes.

Comenzaré por decir que a mi reingreso en la IGAE, el pasado septiembre, el Director de la Oficina Nacional de Auditoría, Miguel Miaja, contactó conmigo interesado en que se avanzara en la cuestión de gestión de riesgos de cara a la auditoría pública y, más concretamente, en el ámbito del control financiero. Como resultado de esta conversación, elaboré un informe que intentaba, dentro de la vasta literatura que existe actualmente en torno a este tema, sugerir la aplicación de varios de los principios esenciales de la gestión de riesgos al control financiero.

Desde hace unos meses, momento en el que estuve trabajando en esta cuestión, todos hemos sido espectadores de una serie de acontecimientos en el ámbito económico y financiero a nivel mundial, que nos han permitido, seguramente sin ser conscientes de ello, reflexionar acerca del porqué de estos hechos. La crisis de liquidez, la quiebra de empresas financieras y no financieras... Todo ello es un ejemplo reciente y revelador de la importancia de un adecuado "risk management" o, gestión de riesgos, dicho de forma más sencilla, ¿qué ha fallado?, ¿qué mecanismos o consideraciones podrían haberse tenido en cuenta a priori para que la dimensión del desastre hubiera sido menor? Hemos visto algunas respuestas vertidas en los medios a través de expertos analistas y también en determinadas actuaciones de los Gobiernos. Sin embargo, no parece que expliquen totalmente cómo se ha llegado hasta aquí. En Febrero de 2008, Lloyd Blankfein, Director Ejecutivo de Goldman Sachs, escribió en el prestigioso diario económico The Financial Times lo siguiente: "Los gestores de riesgos deben tener por lo menos igual estatus y peso que sus

contrapartes en los despachos: si existe una cuestión acerca del valor de una posición o un desacuerdo en torno a un límite en el riesgo a asumir, la opinión del gestor de riesgos, debería siempre prevalecer”. De este modo intentaba resumir el cambio que se necesita para ayudar a evitar futuros desastres.

Quizá esta postura sea extremadamente conservadora y no es más que el fruto de una reacción algo desmedida a la vista de los recientes acontecimientos. Yo me quedaría con la idea de que la presencia de un adecuado equipo de evaluación de riesgos en un negocio es muy necesaria y de que no lo es únicamente para que la empresa pueda aparentar que tiene este tipo de control, sino para que éste sea escuchado y valorado con la atención debida.

Nuestra materia, sin embargo, no es exactamente ésta, pero la IGAE, como órgano de control interno del Sector Público Estatal, tiene una enorme responsabilidad para, en su parcela, barajar el tema de evaluación de riesgos con la necesaria seriedad para ayudar a la maquinaria del Estado a ser más segura y eficaz, siempre en la medida de lo posible.

Es importante apuntar que la gestión de riesgos es un concepto aplicable a la idea de negocio y, en consecuencia, de beneficios resultantes del mismo. Es decir, hoy en día a este concepto lo llamamos gestión de riesgos, evaluación de riesgos o “risk management”, de acuerdo con la filosofía anglosajona creadora de esta idea. Pero, es de sentido común imaginar que desde que el mundo es mundo, tanto en el ámbito de la vida privada como empresarial, como pública, ésta es una idea que se ha manejado y tenido presente. Es decir, la primera idea que me gustaría poner sobre la mesa, es que los nombres pueden cambiar, los conceptos se desarrollan y se vuelven más y más sofisticados, pero no podemos pensar que son totalmente nuevos. Me imagino, que hace ya unos cuantos siglos, cuando los comerciantes emprendían un viaje en barco en busca de negocio o cuando se navegaba para transportar mercancías, ya en la planificación de esos viajes se tenían en cuenta factores como la climatología, los posibles asaltos, etc...en el momento de escoger las rutas más adecuadas. Asimismo, en una economía familiar, a la hora de acometer una inversión importante, como es la compra de una vivienda, se tienen en cuenta, sin duda, los posibles riesgos inherentes a la misma. Estos son sólo unos ejemplos simples para poner de manifiesto cómo la evaluación y gestión de riesgos es un concepto que ha debido de estar y está presente en el mundo desde siempre.

En segundo lugar, al recibir el citado encargo, tuve que reflexionar acerca del tema en el sentido anteriormente apuntado de que, éste es un concepto que adquiere

su máximo sentido aplicado al mundo empresarial, en que existen derivadas como el beneficio o los clientes que están sujetos a múltiples posibles vaivenes y que deben ser considerados “a priori”. Ésto nos fuerza a preguntarnos ¿cuál es nuestro negocio?, es decir, ¿cuál es el ámbito de actuación de la Intervención General de la Administración del Estado como órgano de control?. ¿Quiénes son nuestros “clientes”?. Y, lo que es más importante aún, ¿cómo elaborar un plan de auditorías que permita minimizar los riesgos?, es decir, ¿cuáles son los riesgos en el Sector Público?. Y ¿cómo puede un plan de auditorías correcto ayudar a su contención?. Muchas preguntas y muy amplias en su respuesta. Sobre todo, muy ambicioso el concepto de ser capaces de conceptualizar en el papel conceptos prácticos que ayuden al objetivo si no de la eliminación de riesgos, sí de su reducción. Existen incluso consideraciones éticas al hablar, en primer lugar, de dinero público, y a continuación, del control de ese dinero público, que hacen que el estudio de la evaluación de riesgos aplicado a nuestra materia se convierta en una cuestión extremadamente delicada.

Con todas estas ideas y dudas en mente me puse a trabajar en el diseño de un documento que aportara alguna luz a esta cuestión. Si no es un tema nuevo en otros ámbitos, hay que poner de manifiesto que tampoco lo es para la IGAE que, desde siempre en el diseño del plan de auditorías, ha considerado estas cuestiones y las ha incorporado. Así que se trata más de una cuestión de novedad en la metodología y conceptualización en la elaboración del plan, que en la novedad de los conceptos en sí mismos, que, como ya he mencionado, se vienen teniendo en cuenta, de un modo u otro desde siempre, tanto por la IGAE como por los Interventores Delgados a todos los niveles, a través de su mejor conocimiento del área concreta de gestión a la que está circunscrito su ejercicio de control financiero.

No quiero extenderme en mi exposición acerca de la abundante literatura existente en materia de evaluación de riesgos. Mis compañeros de mesa son expertos en la materia. Todos somos conscientes de que, desde hace unos años, la filosofía del “risk management” o gestión de riesgos está cobrando un protagonismo creciente en todos los ambientes que tienen relación con temas de Gobierno Corporativo, tanto en el ámbito privado como en el público. De este modo, foros como INTOSAI<sup>1</sup> y COSO<sup>2</sup>, han proporcionado unas orientaciones o guías que cada vez cobran

---

<sup>1</sup> INTOSAI= International Organization of Supreme Audit Institutions.

<sup>2</sup> COSO= Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

mayor relevancia a la hora de elaborar directrices para una adecuada gestión de riesgos en el ámbito del control interno. De igual manera, proliferan los artículos de académicos en que, desde diversas aproximaciones, intentan abordar el tema mencionado.

En este punto es importante, tener en cuenta la literatura existente a los efectos de analizar los tipos de riesgos según las clasificaciones más habituales, para ver en segundo lugar, cuál puede ser su análisis, aplicación y utilidad en el ámbito del Sector Público y, más concretamente, en el campo del control financiero del Sector Público estatal.

De acuerdo con la Guía para las Normas de control interno de la INTOSAI, los objetivos pueden ser subdivididos en cuatro categorías (aunque la mayoría de los objetivos corresponderán a más de una categoría). Éstos son:

- |   |   |                                   |
|---|---|-----------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Estratégicos – Metas de alto nivel, alineadas soportando la misión de la organización.</li> <li>• Operativos – Metas orientadas a la ejecución ordenada, económica, eficiente y efectiva de las operaciones; resguardando los recursos en contra de pérdidas o posible mal uso.</li> </ul> | } | Actuación de los órganos gestores |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• De información – Metas referidas a la fiabilidad de la información suministrada, incluyendo la información contable.</li> <li>• De cumplimiento – Metas relativas al cumplimiento de Leyes y regulaciones aplicables a la organización.</li> </ul>   | } | IGAE                              |

Los objetivos en las dos primeras categorías no están controlados por el control interno de la entidad, por lo que cualquier sistema de administración puede proporcionar solamente una razonable seguridad de que estos riesgos se manejan satisfactoriamente. Sin embargo, los objetivos referentes a la confiabilidad de los informes y cumplimiento están dentro del control de la entidad, por lo que la gestión efectiva de riesgos usualmente dará la seguridad de que estos objetivos serán alcanzados. Es decir, que los objetivos estratégicos y operativos dependen de los órganos gestores, lo cual no implica que el control interno no pueda, es más debe tenerlos en cuenta. Por el contrario, los objetivos de información y cumplimiento son directamente objeto del control interno y constituyen parte del núcleo de su actividad.

Una vez definidos los riesgos posibles, debe elaborarse lo que se conoce como una matriz de evaluación de riesgos, tomando en consideración los conceptos de probabilidad e impacto, según las siguientes definiciones:

- Probabilidad: Representa la posibilidad de que un evento determinado ocurra en un período de tiempo dado.
- Impacto: Representa el tamaño y efecto que tendría en la capacidad de la entidad para alcanzar sus objetivos.

Ambos indicadores deben combinarse para, de acuerdo con su valoración, poder priorizar la actividad de control interno a desempeñar en un periodo determinado de tiempo.

A tal efecto, la graduación de ambos factores puede establecerse, orientativamente, de 1 a 3. En el caso de probabilidad asignaríamos el 1 a una baja probabilidad hasta el 3 que sería un muy probable. Para la dimensión del impacto, el 1 sería mínimo y en el grado 3 hablaríamos, por el contrario, de un impacto serio.

**Cuadro**  
**Matriz simple de evaluación y respuesta a riesgos**

↑ Importancia	Implica <b>plan de contingencia</b> baja probabilidad / alto impacto	Alto impacto / alta probabilidad, <b>procedimiento de control, plan de contingencia</b>
	Bajo impacto / probabilidad baja, <b>tolerancia</b>	Bajo impacto / alta probabilidad, <b>procedimientos del control</b>
	→ Probabilidad	

Una vez que se hayan evaluado los riesgos, emergerán los riesgos prioritarios que la entidad afronta. Los riesgos “clave” o dominantes merecen una atención continua en el nivel más alto de la organización. Esta teoría, comúnmente aceptada en materia de gestión de riesgos, debe traducirse, en el caso de la IGAE, a nuestra materia, es decir, al ejercicio del control financiero en el ámbito del Sector Público estatal. De este modo, intentaré, a continuación, proporcionar un listado de riesgos posibles que afronta una institución como la IGAE en el momento de elaborar el Plan de Control Financiero Anual.

Esta enumeración de riesgos no pretende ser exhaustiva ni aplicable al cien por cien en cada caso. Por el contrario, debe, ser matizada y/o ampliada atendiendo al área u organismo objeto de control en cada caso.

### **Matriz de evaluación de riesgos**

#### **Intervención Delegada:**

#### **Plan de control financiero ejercicio 200X:**

Riesgos

#### **• Estratégicos**

- La estructura organizativa del servicio/organismo no es la adecuada para el cumplimiento de sus funciones.
- El tiempo transcurrido desde el último control aconseja la inclusión en el plan.
- El servicio/organismo tiene unos objetivos asignados de difícil cumplimiento en el ejercicio por:
  - Restricciones presupuestarias.
  - Políticas o procedimientos inadecuados para la gestión de funciones asignadas.
- Otros.

#### **• Operativos**

- Los medios del servicio/organismo son insuficientes.
- El perfil técnico/profesional no es adecuado.
- Excesiva o insuficiente rotación del personal.
- Existen antecedentes de comportamiento no ético del personal.
- Bajo (anormal) nivel de ejecución del presupuesto.
- Cambios de estructura recientes que conllevan confusión de competencias entre dos o más servicios gestores.

- Errores frecuentes en procedimientos.
- Solapamiento en el ejercicio de controles por varios órganos (IGAE, Tribunal de Cuentas, Inspección de Servicios) que dificultan el ejercicio de los trabajos.

• **De información**

- Incumplimientos en tiempo o contenido de la instrucción de cierre contable anual.
- Insuficientes medios personales y/o materiales para proporcionar la información necesaria, por parte del órgano gestor, a la ID/IGAE.
- Programas ad/hoc inadecuados en sí o incompatibles con la información a proporcionar a la ID/IGAE.
- Fallos en edificios u otros sistemas (comunicaciones) con interrupción temporal de los trabajos diarios.
- Riesgo en la calidad de los procedimientos debido a la creciente dependencia de servicios externalizados.

• **De cumplimiento**

- Incumplimientos reiterados de la normativa en los últimos controles.
- Incumplimientos graves de la normativa en los últimos controles.
- Informes recientes de control financiero con limitaciones al alcance.
- Informes recientes de control financiero con opinión denegada.
- Área o servicio con un número de reparos relevante en fiscalización previa.

• **Otros**

Ha llegado el momento de preguntarse ¿Qué experiencia tiene la IGAE en el campo que nos ocupa?

En el ámbito de actividades de control interno del Sector Público Estatal, hablar de control interno sobre el propio órgano de control interno es hablar de control de calidad de los procedimientos e informes de control.

Como ya he mencionado anteriormente, hemos de ser conscientes de que la IGAE, a través de sus diferentes enclaves, además de los Servicios Centrales, tiene en cuenta todos los elementos mencionados al elaborar anualmente sus planes de auditorías y de CFP, así como de posibles modificaciones sobre el plan original del correspondiente ejercicio a la luz de nuevos acontecimientos que lo hagan aconsejable. Así, por ejemplo, si una Intervención Delegada en un Ministerio, detectara a mitad de ejercicio que un área comienza a mostrarse especialmente vulnerable o mal gestionada, comunicará a la IGAE la conveniencia de ampliar los controles correspondientes a la misma, implicando, probablemente la sustitución por otros trabajos. De este modo, la planificación se convierte en un proceso iterativo en que, de forma continuada, los planes son susceptibles de adaptarse a nuevas informaciones, y, de este modo, son más útiles a su finalidad.

Además, debe mencionarse otro esfuerzo en este sentido. La IGAE elaboró, y aplica hace ya más de 15 años, la metodología SAFO (Sistema de Análisis Funcional y Organizativo), destinado al análisis integral de oficinas en materia de sistemas, procedimientos, estructura organizativa y funcional.

En los últimos años se ha pretendido utilizar la experiencia obtenida de la realización de los informes derivados del SAFO de las Intervenciones Delegadas, tanto de los Servicios Centrales como Servicios Periféricos, para completar el análisis de las mismas, de modo que el análisis de los aspectos organizativos, de procedimientos y de recursos humanos y materiales se complementa con una visión de los aspectos funcionales.

Para ello se obtiene información de aspectos tales como, entre otros:

- Composición de los equipos de control.
- Opinión de la ONA sobre la calidad de los informes de control financiero y de las auditorías de cuentas realizadas por las Intervenciones Delegadas.
- Utilización de los programas informáticos disponibles por las unidades de control.
- Número de equipos informáticos en relación con el personal existente, etc.

Por último, y dentro del análisis de los Componentes de la Gestión de Riesgos de la Entidad, factores que, en esta cultura de gestión de riesgos, son tenidos en cuenta en el diseño de cualquier plan. Es conveniente mencionar, además de la identificación de

objetivos, la evaluación de riesgos y el necesario seguimiento de los mismos, el componente ético o de conducta que debe tenerse presente en cualquier organización.

La integridad y los valores éticos de la organización influyen en la manera de poner en práctica la estrategia y los objetivos. Dado que la buena reputación de una entidad es tan valiosa, las normas de conducta deben ir más allá del mero cumplimiento de la Ley. En el caso de la IGAE, la vigente Ley General Presupuestaria (derechos y deberes de los interventores en el ejercicio de sus funciones) y las Normas de Auditoría del Sector Público proporcionan pautas acerca del comportamiento ético debido en la materia.

Hasta aquí mi breve exposición que espero haya sido de su interés.



*D.<sup>a</sup> Leticia Iglesias Herráiz*

*Directora General del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.*

Saludos a asistentes y miembros de la mesa, M.<sup>a</sup> Victoria Viguera García, Interventora General de la Seguridad Social; Luís Armet i Coma, Presidente de la Sección de Fiscalización del Tribunal de Cuentas de España; José Luís de los Santos Tejero, Miembro del Instituto de Auditores Internos y Director de Auditoría Interna del BBVA; y Alicia Díaz Zurro, Interventora Delegada de la IGAE en el Consejo de Seguridad Nuclear.

Quiero felicitar a la IGAE por la iniciativa de organizar estas completas Jornadas y por invitar a participar a la auditoría privada a través del ICJCE. Estoy convencido de que iniciativas como estas ayudan a mejorar un trabajo, el de fiscalización y control de las entidades del Sector Público, que tiene una importancia cada vez mayor para nuestro sistema y el prestigio de nuestro país.

Expondré en esta intervención dos aspectos que considero resultan de interés en esta sesión: por un lado, la evaluación de los riesgos que realiza el auditor al aceptar un encargo de auditoría del Sector Público; por otro, una referencia a la cada vez mayor convergencia normativa internacional que incide en los auditores.

## **PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA Y EVALUACIÓN DE RIESGOS**

La correcta planificación de un trabajo de auditoría implica tanto establecer sus objetivos como la manera en que éstos se han de alcanzar, en términos de consumo de recursos y técnicas a aplicar, de la forma más eficiente posible teniendo en cuenta los riesgos de auditoría a los que se enfrenta el auditor.

La planificación es la primera de las normas sobre ejecución de un trabajo de auditoría, como se recoge en las propias “Normas de auditoría del Sector Público de la IGAE” y resulta fundamental por la necesidad de:

- Determinar los objetivos de la auditoría, su enfoque y los datos a auditar.
- Identificar riesgos y áreas de riesgo, diseñar los programas de trabajo que los cubran y determinar los recursos necesarios y su distribución para lograr los objetivos.
- Facilitar la ulterior supervisión y control del trabajo realizado

En relación con los riesgos, el auditor de cuentas, en los trabajos del Sector Público, como ya hace en las auditorías del sector privado, deberá evaluar los tres tipos de riesgos comunes a todo encargo de auditoría:

1. *Riesgo inherente*: Se refiere a la posibilidad de que, debido a la actividad propia de la entidad auditada, puedan existir errores de importancia en el proceso mediante el cual se obtienen las cuentas que se someten a auditoría —bien por ser ésta de alto riesgo o por las especiales dificultades que existan en captar y representar las operaciones que realiza—.

2. *Riesgo de Control*: Posibilidad de que, existiendo errores de importancia, estos no sean detectados por el control interno de la entidad auditada.

3. *Riesgo de Detección*: Posibilidad de que existan errores de importancia que no sean advertidos por las pruebas que el auditor diseña y realiza en el curso de su actuación, bien por falta de evidencia respecto a una determinada partida, bien por haber obtenido una evidencia deficiente o incompleta.

En el trabajo de auditoría, estos tres riesgos están interrelacionados. Así, en el caso de que no exista riesgo inherente y los sistemas de control interno estén correctamente diseñados y se pruebe su funcionamiento, se podrá reducir el alcance de las pruebas sustantivas. En el caso de muestreos por unidad monetaria (MUS), técnica que se emplea tanto en la auditoría del sector privado como en la auditoría del Sector Público, se podrán aplicar intervalos de confianza más bajos (hasta el 65%), que en el caso contrario (95%).

Para obtener seguridad sobre la no existencia de riesgos inherentes o de control el auditor deberá:

1. Analizar la entidad y la normativa que le es aplicable.
2. Indagar sobre la resolución de las debilidades de control interno detectadas en auditorías anteriores.

3. Revisar el sistema de control interno. En este sentido, la implantación de sistemas de control interno basados en modelos COSO, que son conocidos por el auditor de cuentas, permite una evaluación de riesgos más ágil.
4. Probar dicho control interno. Para ello, deberá verificar si el diseño y la implementación de los controles establecidos por la entidad son adecuados. Además, deberá probar su funcionamiento sobre una muestra de operaciones. En este caso, la muestra habrá de obtenerse utilizando muestreos cualitativos o por atributos.

En el caso de auditores externos que coadyuven con la IGAE, la planificación resulta un elemento de control y supervisión esencial para que pueda asumir como propios los resultados del trabajo, en la medida en que les permite:

- Comprobar que se han identificado adecuadamente los objetivos del trabajo.
- Verificar que el auditor haya llegado a una adecuada comprensión de los fines, actividades y funcionamiento del ente a auditar así como de la normativa que lo regula.
- Asegurarse de que todos los riesgos de auditoría han sido correctamente identificados.
- Cerciorarse de que los programas de trabajo cubren efectivamente los citados riesgos y que los recursos destinados para lograrlo son suficientes.

Particularidades de la auditoría del Sector Público respecto a la del sector privado que impactan en la Planificación y Evaluación del riesgo:

- Destinatarios del informe: En el sector privado el informe del auditor va dirigido a los accionistas, mientras que en el caso que nos ocupa va dirigido a:
  - Los órganos legislativos y de control.
  - Terceros que se relacionan con la entidad pública (acreedores, prestamistas).
  - Analistas económicos y financieros.
  - Otras entidades públicas.
  - El ciudadano, destinatario final de los servicios públicos y contribuyente.

Que, en algunos casos, demandan del auditor una actuación casi infalible y la “total seguridad” de que los recursos públicos están debidamente controlados lo que comporta un riesgo de auditoría alto.

- Los objetivos y el alcance: Especial énfasis sobre el control del cumplimiento de la legalidad que condicionará, normalmente de forma más rígida, el propio alcance de las auditorías, especialmente si son obligatorias. Esto también implica un mayor riesgo de auditoría.
- Desarrollo de auditorías de gestión, centradas en el análisis de la economía, eficiencia y eficacia en la gestión de los fondos públicos realizada a través de programas, proyectos y actividades. Implica reflexionar acerca del alcance de la auditoría en lo referente a informaciones distintas a las puramente financieras, como indicadores de gestión, de cumplimiento de objetivos, etc.
- Los criterios específicos para la evaluación del riesgo y el establecimiento de los niveles de materialidad del trabajo, con una mayor importancia de los criterios cualitativos por la gran incidencia del control sobre el cumplimiento de la legalidad.
- Evitar duplicar los trabajos de control: Depositar confianza en el trabajo de otros auditores y conceder importancia a la evaluación del control interno de la entidad auditada.
- Menor discrecionalidad a la hora de discernir la importancia de la información a ofrecer acerca de fraudes y errores, así como en la forma o contenido del informe (modelos establecidos por las Normas Técnicas de IGAE).
- Principios contables a verificar en las auditorías financieras que difieren de los generalmente aplicables (NPGC, válido para empresas públicas vs Plan de Contabilidad del Sector Público, aun no adaptado a NPGC).

Todos estos criterios y procedimientos que debe tener en cuenta el auditor en la labor de planificación de la auditoría —también en la ejecución pero eso sería motivo de otra sesión— también han suscitado el interés de las principales organizaciones internacionales de auditoría que avanzan en una mayor convergencia regulatoria.

## **MARCO REGULATORIO:**

### NACIONAL

- Normas Técnicas de Auditoría ICAC (Sector Privado)
- Normas Técnicas de Auditoría IGAE (Sector Público)
- Norma sobre colaboración con Auditores privados en la Auditoría del Sector Público

### INTERNACIONAL

- ISAs emitidas por el IAASB de IFAC
- ISSAIs emitidas por INTOSAI (basadas en las ISAs de IFAC)

## MARCO NORMATIVO NACIONAL:

- Las Normas de IGAE fueron publicadas en 1998 y son muy similares a las NTA del ICAC
- Las NTA del ICAC están basadas en las normas de IFAC Pre-Clarity

Las Normas Técnicas de Auditoría del Sector Público son similares a las internacionales anteriores a la publicación en 2003 de las Normas Internacionales de Auditoría de riesgo (ISA 315-320-330) y a los cambios introducidos en los objetivos generales de auditoría de la ISA 200 (modificada también en 2003), por lo que mantienen ciertas diferencias de enfoque.

## MARCO NORMATIVO INTERNACIONAL:

ISAS: “Una auditoría es una auditoría”

El proceso de integración de la regulación contable y de auditoría ha avanzado en los últimos años de forma notable. Los procedimientos de control del Sector Público no son ajenos a esta corriente, aunque es cierto que con un tempo diferente en la

convergencia regulatoria. La coordinación de las principales instituciones internacionales que emiten normas a aplicar en la auditoría —bien del Sector Público o del privado— está dando sus frutos.

INTOSAI, Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, participa activamente en la Junta del Sector Público de IFAC (responsable de la emisión de normas de contabilidad y auditoría del Sector Público) y también es miembro del CAG (Consultative Advisory Group) de IAASB. Con ello, se pretende que las normas de IFAC se apliquen de manera universal. En su Plan Estratégico para 2009-2010 IAASB declara como objetivos: “Cooperate with the International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), promoting the use of ISAs as the basis for audits in the public sector”

En este contexto, INTOSAI utiliza las ISA para la preparación de sus Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), dando valor al lema sobradamente conocido de que “Una auditoría es una Auditoría”.

Es más, IFAC es muy consciente de la especial atención que requiere el Sector Público y por ello en su Proyecto Clarity ha incluido un apartado especial para las auditorías en entidades del Sector Público, que refuerza la actual Perspectiva del Sector Público que recogen ya las ISA actualmente vigentes.

Esta coordinación normativa es recíproca, puesto que INTOSAI desarrolla las ISSAI, en las que para cada norma de IAASB se incluye una guía para su aplicación en auditorías del Sector Público.

#### Diferencias entre las normas

- Normas IFAC – INTOSAI. Enfoque de riesgo basado en objetivos: El auditor debe planificar y llevar a cabo la auditoría para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo que sea consistente con el objetivo de una auditoría (ISA 200).
- Normas Españolas: Enfoque basado en reglas y no en objetivos. Incluye la evaluación del riesgo y la determinación de las pruebas (sustantivas/control Interno) que el auditor deberá poner en práctica.

El desarrollo en IFAC es mucho más completo.

## El ámbito Internacional

A continuación veremos el reflejo de este trabajo de INTOSAI e IFAC en las normas relativas a Planificación y Evaluación de riesgos. Para ello habrá que tomar como referencia las ISAs que le son de aplicación y sus ISSAIs correspondientes:

- ISA315 – ISSAI 1315: Identificación y evaluación de los riesgos de irregularidades importantes a través de una comprensión de la entidad y su entorno (Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement Through Understanding the Entity and Its Environment)
- ISA 320 – ISSAI 1320: Materialidad en la planificación y realización de una auditoría (Materiality in Planning and Performing an Audit)
- ISA 330 – ISSAI 1330: Las respuestas del auditor a los riesgos evaluados (The Auditor's Responses to Assessed Risks)

Dichas normas señalan que los objetivos de una auditoría del Sector Público no suelen limitarse al objetivo de una auditoría según ISAs “expresar una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos importantes, de acuerdo con el marco aplicable de información financiera” sino que debido a la legislación que se les aplica deben tener objetivos más amplios incluyendo responsabilidades de auditoría relacionadas con informar sobre casos de incumplimientos normativos, eficacia del control interno o evaluar riesgos adicionales de irregularidades importantes. Adicionalmente las expectativas de los usuarios de los informes, como he mencionado anteriormente, también afectan a estos objetivos.

## IDENTIFICAR RIESGOS

En relación con el entendimiento necesario sobre la entidad y su entorno habrán de considerarse factores adicionales:

- Ciertas decisiones tienen carácter externo a la entidad y sobre las que el gestor no tiene influencia (decisiones políticas).
- Además de la medición del rendimiento financiero se requieren otras medidas de eficacia y eficiencia (no financieras).
- Existencia de Leyes y reglamentos específicos aplicables a las entidades.

Asimismo, hay que destacar que en el Sector Público, el proceso presupuestario constituye una parte esencial en la comprensión de la entidad y su entorno y de la evaluación de riesgos.

Dentro de los procedimientos de evaluación de riesgos y actividades relacionadas, ISSAI señala la existencia de fuentes adicionales de información (funcionarios, informes o actas del poder legislativo, etc), otros procedimientos analíticos derivados de la información disponible y necesaria.

En cuanto a la evaluación de las debilidades importantes del control interno, tal y como especifica IFAC en su norma, se ha de tener en cuenta que los informes de entidades del Sector Público pueden estar a disposición de terceros, incluido el público en general.

Para la identificación y evaluación de los riesgos de irregularidades importantes, la ISSAI sugiere ejemplos adicionales a los de la ISA 315 sobre condiciones y hechos que pueden indicar su existencia, tales como:

- Gasto presupuestario excesivo debido a deficiencias de los controles presupuestarios.
- Privatizaciones.
- Decisiones políticas, tales como el traslado de centros operativos.
- Incremento de las expectativas públicas.
- Cambios en el liderazgo político.

Como puede apreciarse, se trata de consideraciones específicas sin que varíe el enfoque. Así, cuando IFAC publicó la primera versión del Audit Risk Model en 2003, declaró:

*Las ISAs sobre el riesgo en auditoría permite a los auditores centrarse en las áreas en las que el riesgo de errores materiales es mayor. La implementación de las nuevas normas puede augurarse que incrementará la calidad de la auditoría al mejorar el enlace entre los procedimientos de auditoría con los riesgos evaluados.*

## MATERIALIDAD

Por su parte, la ISSAI 1320 indica que los estados financieros constituyen un elemento clave de la rendición de cuentas de la entidad pública hacia los legisladores, que

evalúan y toman decisiones sobre la actividad de las entidades, y hacia el público al que representan.

Como hemos visto, en el Sector Público pueden existir objetivos adicionales que obligarán al auditor a considerar separadamente los errores en los estados financieros, la eficacia de los controles, y los casos de incumplimiento para determinar diferentes niveles de materialidad. Asimismo, y debido a la amplitud de su encargo, los auditores del Sector Público deberán determinar si existen procedimientos que deban ser aplicados independientemente de la materialidad de las cifras.

Por los motivos apuntados, en el Sector Público los niveles de exigencia generalmente serán mayores que en el sector privado para ciertos tipos de transacciones, saldos contables o desgloses, por lo que se determinarán materialidades más bajas.

La ISSAI también señala aspectos cualitativos para determinar la importancia relativa de un hecho como los siguientes:

- Naturaleza de las transacciones que se consideren sensibles para los usuarios de los estados financieros
- El interés público
- La necesidad de supervisión y regulación
- La naturaleza del error o la desviación (fraude, despilfarro, abuso)

La ISSAI 1320 señala que los puntos de referencia más apropiados para el cálculo de la materialidad en los estados financieros de entidades del Sector Público (de las que se espera que se encuentren en punto muerto), serán los gastos brutos o los ingresos brutos.

## RESPUESTA A LOS RIESGOS

Una vez identificados los riesgos de auditoría y el nivel de materialidad a utilizar, el auditor tiene la responsabilidad de diseñar e implantar respuestas ante dichos riesgos y obtener la evidencia de auditoría suficiente y adecuada para expresar su opinión y lograr sus objetivos.

La ISSAI 1330 establece que, como consecuencia de los objetivos adicionales de una auditoría en el Sector Público, las pruebas de los controles de una entidad del Sector Público pueden ser más amplias y detalladas que las de una entidad del sector privado y, generalmente será necesario realizar ciertas pruebas sobre dichos controles con independencia del enfoque de auditoría que aplique el auditor.

Por otra parte, al diseñar y realizar pruebas de los controles, los auditores del Sector Público deberán determinar si la entidad forma parte de un entorno gubernamental de control más amplio en el que pueden existir controles fuera de la entidad sobre los que obtener evidencias suficientes y adecuadas que aporten seguridad de auditoría. También podrán utilizar pruebas de auditoría acerca de la eficacia operativa de los controles que se hayan obtenido en auditorías previas de rendimiento o en otras relevantes para la entidad tras evaluar si las afirmaciones utilizadas y las pruebas realizadas son adecuadas a los efectos de la auditoría de los estados financieros.

Por último, INTOSAI señala que en el entorno de un Tribunal de Cuentas el informe de los auditores a menudo se utiliza, tras su evaluación, para determinar las implicaciones jurídicas personales de los responsables de los errores, las deficiencias y los incumplimientos normativos por lo que los auditores, deberán llevar a cabo procedimientos para identificar a los responsables últimos de dichos errores y del cumplimiento de los requisitos legales.

Además de la referencia de IFAC e INTOSAI, tenemos el modelo europeo Public Internal Financial Control (PIFC) que es un modelo estructurado para los gobiernos que se centra en criterios de economía, eficacia y eficiencia en la gestión. Trata de asegurar que los fondos públicos se gastan con prudencia y se basa en la transparencia, estableciendo líneas claras de responsabilidad como metodologías y normas homogéneas. Asimismo, es un enfoque preventivo, que trata de asegurar que se adoptan sistemas adecuados que impidan la ocurrencia de fraudes y/o corrupción. Este modelo está basado en 3 pilares:

- Responsabilidad gerencial (Managerial accountability): cada gestor público es responsable de establecer y mantener sus sistemas de control.
- Auditoría interna funcionalmente independiente (Functionally independent internal audit): en cada ente debe existir una función de auditoría interna que ayude al gestor proporcionándole una evaluación objetiva de los sistemas de control interno implantados, resaltando sus debilidades y planteando recomendaciones de mejora que deberá implantar.

- Unidad Central de Armonización (Central Harmonisation Unit (CHU)): es la encargada de desarrollar y promocionar metodologías de control interno y de auditoría sobre la base de las normas internacionales de auditoría y de coordinar la implementación de novedades legislativas en responsabilidad gerencial.

Asimismo, el propio modelo establece la necesidad de que el sistema PIFC y la calidad de su funcionamiento sea evaluado por un auditor externo o por una institución superior (Supreme Audit Institution) independiente.

### **CONCLUSIÓN:**

- Existen afinidades y sinergias: Cualificación, Metodologías, Normativa
- Tenemos la experiencia y las herramientas para ayudar a los órganos de control. Nuestra calidad y nuestra independencia, garantizan lograr los objetivos que persigue la auditoría pública.
- No debe haber entes públicos, con independencia de su tamaño o función que, no estén sometidos al control de los órganos correspondientes.
- Coyuntura actual: hoy más que nunca se precisa de profesionales que devuelvan la confianza a un mercado desorientado. En esta labor, los auditores públicos y privados juegan un papel imprescindible.

ICJCE

Jornadas IGAE

## Mesa de Trabajo sobre la Evaluación de riesgos y Planificación de auditorías: su aplicación en el sector público

La visión del Auditor Privado sobre la Auditoría del Sector Público

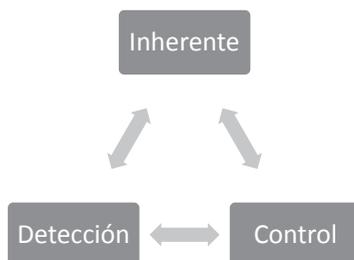
Madrid, 28 de mayo de 2009

## Planificación y Riesgo de Auditoría

ICJCE

Establecer objetivos y como alcanzarlos

Riesgos:



En trabajos coadyuvantes en el sector público permite control y supervisión de los auditores de cuentas

## **Diferencias en la Planificación y Evaluación del Riesgo**

ICJCE

Sector Público Vs Sector Privado

Causas:

- Destinatarios del informe
- Los objetivos y el alcance
- Desarrollo de auditorías de gestión
- Los criterios específicos para la evaluación del riesgo y el establecimiento de los niveles de materialidad del trabajo
- Evitar duplicar los trabajos de control
- Información a ofrecer acerca de fraudes y errores
- Forma o contenido del informe (modelos establecidos por las Normas Técnicas de IGAE).
- Principios contables

## **Marco Regulatorio**

ICJCE

### **NACIONAL**

- Normas Técnicas de Auditoría ICAC -IGAE
- Norma sobre colaboración con Auditores privados en la Auditoría del Sector Público

### **INTERNACIONAL**

- ISAs emitidas por el IAASB de IFAC
- ISSAIs emitidas por INTOSAI

## Marco Normativo Nacional

ICJCE

- Las Normas de IGAE publicadas en 1998 muy similares a las NTA del ICAC
- NTA basadas en normas de IFAC

NTASP son similares a las internacionales pero:

- Anteriores a la publicación en 2003 de las Normas Internacionales de Auditoría (ISA) de riesgo (315-320-330) y los cambios subsiguientes a la ISA 200 (2003)
- Mantienen ciertas diferencias de enfoque

## Marco Normativo Internacional

ICJCE

ISAS: "Una auditoría es una auditoría"

Incluyen Material de Guía, definiciones y requerimientos específicos a tener en cuenta en la auditoría del Sector Público.

ISSAI:

Se han de aplicar en conjunto con las ISA

Incluyen orientaciones adicionales a las ISA a tener en cuenta en las auditorías del Sector Público

## Diferencias entre las Normas

ICJCE

### Norma Nacional Vs Internacional

- Enfoque de riesgo: El auditor debe planificar y llevar a cabo la auditoría para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo que sea consistente con el objetivo de una auditoría (ISA 200)
- España: Enfoque basado en reglas y no en objetivos. Incluye la evaluación del riesgo y la determinación de las pruebas (sustantivas/control Interno) pero en ISAs es mucho más completa.

## Normas Internacionales sobre Planificación y Evaluación del Riesgo (I)

ICJCE

ISA 315 /ISSAI 1315: Identificación y evaluación de los riesgos de irregularidades importantes a través de una comprensión de la entidad y su entorno

- Procedimientos de evaluación de riesgos y actividades relacionadas
- El entendimiento necesario sobre la entidad y su entorno
- Identificación y evaluación de los riesgos de irregularidades importantes que pueden requerir actuaciones especiales
- Debilidades importantes del control interno
- Consideraciones específicas para las entidades pequeñas
- Consideraciones específicas en el entorno de un Tribunal de Cuentas
- Ejemplos adicionales

## **Normas Internacionales sobre Planificación y Evaluación del Riesgo (II)**

ICJCE

ISA 320 /ISSAI 1320: Materialidad en la planificación y realización de una auditoría

- La naturaleza de las transacciones que se consideren sensibles para los usuarios de los estados financieros
- El interés público
- La necesidad de supervisión y regulación
- La naturaleza del error o la desviación (fraude, despilfarro, abuso)

## **Normas Internacionales sobre Planificación y Evaluación del Riesgo (III)**

ICJCE

ISA 330 / ISSAI 1330: Las respuestas del auditor a los riesgos evaluados.

- Procedimientos adicionales de auditoría en respuesta a los riesgos de representación errónea en el nivel de afirmación y momento de su realización
- Evaluación de la suficiencia y pertinencia de la prueba
- Consideraciones específicas en el entorno de un Tribunal de Cuentas

## Europa - PIFC

ICJCE

- Responsabilidad gerencial (Managerial accountability)
- Auditoría interna funcionalmente independiente.
- Unidad Central de Armonización (Central Harmonisation Unit (CHU))

## Conclusiones

ICJCE

La auditoría privada está en la mejor posición para aportar valor a la auditoría del sector público

Podemos avanzar en la colaboración en otros entes manteniendo unas altas cotas de calidad

En el contexto económico actual la auditoría se erige como "palanca" que mueve la confianza

ICJCE

La visión del Auditor Privado  
sobre la Auditoría del Sector  
Público

**GRACIAS**

Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España

[www.icjce.es](http://www.icjce.es)

[auditoria@icjce.es](mailto:auditoria@icjce.es)

*D. Lluís Armet i Coma*

*Presidente de la Sección de Fiscalización del Tribunal de Cuentas de España*

## **DETERMINACIÓN DE ÁREAS DE RIESGO EN LA PLANIFICACIÓN DE LAS AUDITORÍAS DEL SECTOR PÚBLICO**

La eficacia de la actuación de los órganos de control externo está, en gran medida, condicionada por el acierto en la selección de aquellas áreas de la actividad económica financiera pública en las que es mayor el riesgo de que se produzcan conductas irregulares en perjuicio de los intereses generales.

Cuando digo conductas irregulares, pueden ser desde conductas con responsabilidades de orden jurídico hasta las graves irracionalidades que se producen en la gestión pública. Y esto seguramente obliga a hacer una primera reflexión, tanto a los representantes del control interno como a los responsables del control externo. Las circunstancias actuales ponen de relieve una nueva situación: la crisis que afecta al sector privado o que afecta a la credibilidad de parte del sector y ha introducido un nuevo elemento que nunca habíamos tenido en cuenta es el de su muy notable falta de transparencia. Decíamos que lo que hacía falta en el sector privado era fomentar la competencia y por esto el papel relevante de los Tribunales de Competencia, pero nunca habíamos pensado que existía una falta de transparencia. Probablemente, esta crisis pone encima de la mesa la falta de transparencia real en el sector privado. Y el Sector Público debe ser también muy sensible a los temas de competencia y de transparencia, es decir, tenemos que hacer un salto cualitativo, cumplir las obligaciones legales es un nivel absolutamente obligado por nuestra legislación pero creo que deberíamos ir un poco más allá. Desde este punto de vista empezaré a situar un conjunto de sugerencias y temas de reflexión.

Obviamente, para conseguirlo es de gran importancia que exista la máxima coordinación entre los Órganos de Control Externos del Estado y de las diferentes Comunidades Autónomas. Es necesario establecer criterios de coordinación que, sobre todo, eviten zonas o ámbitos sin control o asimetrías fuertes. Una actuación territorial débil crea ámbitos de asimetría y un beneficio sólo relativo por falta de control en determinadas actuaciones públicas. Las Administraciones Públicas, lógi-

camente, deben actuar de forma coordinada y positiva conociendo lo que dice la Constitución y los Estatutos. Sin embargo, hoy día parece inevitable que queden zonas de sombra, sin control, y que pueda haber instituciones que, por ello, no sean objeto de unos controles de mínimos. Son situaciones que es preciso superar de forma inmediata.

En todo caso, para poder someter a control las actuaciones en las que con mayor probabilidad pueden producirse irregularidades hace falta desarrollar trabajos encaminados a valorar las zonas de riesgo.

Es tradicional que los órganos de control externo hagan un programa de fiscalizaciones, bien porque existe la obligación legal de presentarlo a las Cortes Generales o a las Asambleas Legislativas, bien porque la misma institución desarrolla para ella un plan de fiscalizaciones. Este plan de fiscalizaciones, lógicamente, es objeto de unos estudios previos. Creo sinceramente que hoy es del todo necesario potenciar esos trabajos previos que permitan valorar las zonas de riesgo y esto ha de pasar absolutamente a primer plano. Hace falta hacer cálculos sencillos de las situaciones, ver la evolución de magnitudes y atender determinadas circunstancias para valorar aquello que podría ser objeto de un análisis en profundidad.

Es evidente que la Cuenta General de la Administración Estatal y de las Administraciones Autonómicas, son elementos de referencia; pero estos elementos de referencia han de estar reforzados por estudios en profundidad que nos permitan analizar las zonas de riesgo. Para ello, considero que convendría plantear importantes cambios organizativos en los diferentes órganos de control externo. Su organización no ha de ser en función únicamente de equipos constituidos para llevar a cabo una determinada fiscalización, que es la función más importante, sino que debería de haber equipos de auscultación, es decir, de valoración previa de zonas de riesgo. Así se elaboraría un programa de fiscalizaciones más razonable, más efectivo, más concreto y que, por tanto, obedecería más adecuadamente a una voluntad de control de la complejidad del Sector Público.

Además, sería preciso potenciar controles más inmediatos, más próximos en el tiempo. No podemos dejar que las cosas vayan con una cierta lentitud. En algunos casos, esta inmediatez es particularmente importante; por ejemplo, en los grandes contratos. Se trata de analizar los contratos más singulares, los contratos más importantes o algunas actuaciones específicas que presentan niveles de complejidad de gestión. Por tanto, de una forma o de otra lo que sí es de un gran interés es el poder profundizar todo el tema de la contratación y en este tema ir realmente

lejos. Lo que es muy importante en el tema de la contratación pública es empezar a hacer contrastes, controles de costos, comparaciones entre costos unitarios en distintos países, comparaciones entre costos unitarios dentro de los propios países, es decir, deberíamos volver a lo básico. Posiblemente hemos caído en el exceso de un sofisticado detalle, que en algunos casos servía para cubrir actuaciones corruptas, pues deberíamos volver seguramente a cuestiones que son muy elementales pero que sirven realmente de guía y de orientación para muchas actuaciones de cara al futuro. Es bueno ver el conjunto de la contratación pública, pero debemos de hacer una selección de grandes contratos. Los casos que podríamos decir más espectaculares de corrupción cumplen con frecuencia los principios de la legalidad, pero no cumplen los principios de racionalidad o el principio de que el coste unitario de referencia tenga alguna homologación mínimamente comparable con ningún estándar internacional. Por tanto, en relación con los grandes contratos del Estado no es suficiente un análisis cuantitativo exhaustivo sino que hace falta seleccionar objetivos estratégicos.

Desde este punto de vista, también las percepciones de grandes subvenciones han de ser en particular y de la manera más inmediata posible objeto de fiscalización; y todos los acontecimientos importantes que se desarrollan a través de empresas públicas, deberían de ser, evidentemente, objetos de fiscalización.

Otro ámbito cuyo análisis resulta de especial interés es el del urbanismo ya que todo lo relacionado con esta actividad ha dado lugar a una situación profundamente preocupante por los casos de corrupción que se han producido, lo que avala la necesidad de que sea objeto de un seguimiento específico y, en este caso especialmente, en coordinación con todos los órganos de control externo.

Por lo que se refiere a la actuación del Tribunal de Cuentas de España, respecto a los Organismos y Entes Públicos sometidos a contabilidad presupuestaria, teniendo en cuenta la reglamentación a la que está sometida su actividad económica y su reflejo contable, las áreas de riesgo se determinan fundamentalmente a partir del resultado de las auditorías de regularidad, que constituyen la base de su control, y de los análisis que se realizan para el examen de la Cuenta General del Sector Público Administrativo.

Pero, en todo caso, la realidad de cada momento va poniendo de manifiesto la existencia de zonas de actuación en las que se producen irregularidades de manera más generalizada o de mayor trascendencia económica o social y que, por tanto, deben considerarse áreas de riesgo. Entre ellas pueden hoy día citarse la contratación de

obras, servicios y suministros, el otorgamiento de concesiones y subvenciones y, muy particularmente, todo lo relacionado con las actuaciones urbanísticas, a las que anteriormente nos hemos referido.

Refiriéndonos de modo particular a las Empresas estatales, la determinación de las áreas de riesgo para la planificación de las fiscalizaciones, se produce en principio a partir de tres vías de actuación:

- Examen de la Cuenta General de las Empresas estatales y de las cuentas individuales (o consolidadas) de estas Empresas, incluyendo el análisis de las incidencias que puedan ponerse de manifiesto en sus memorias e informes de gestión.
- Fiscalización global de la actividad de determinadas Empresas, de la que puede deducirse la necesidad de un análisis particularizado de algún aspecto de su actividad que presente mayor riesgo de producción de irregularidades.
- Actuaciones previas para la obtención de información sobre una Empresa o un grupo de ellas de un mismo sector, para tratar de establecer una primera selección de sus posibles áreas de riesgo.

Además, para seleccionar qué actuaciones pueden ofrecer más interés al planificar la fiscalización de las Empresas estatales, se tienen en cuenta otras apreciaciones de carácter general que dan lugar a que determinados aspectos de la actividad económica pública, por su propia naturaleza, se consideren áreas de riesgo. Entre ellos pueden señalarse:

- Privatizaciones de Empresas.
- Procesos de reordenación de sectores empresariales.
- Transferencias patrimoniales entre Empresas públicas.
- Desarrollo de contratos-programa con el Estado.
- Grandes contratos de obras, servicios o suministros, especialmente en cuanto se refiere a aspectos como sus modificaciones y prórrogas, subcontrataciones, etc.
- Actuaciones medioambientales.

Por otra parte, particularidades de la actividad de ciertas Empresas o el carácter anómalo de la situación en la que se encuentran hacen también que se consideren de interés al planificar las fiscalizaciones. Así sucede con:

- Sociedades que tienen el carácter de instrumentales.
- Sociedades que suponen una mera diversificación de una única actividad empresarial.
- Sociedades que presentan irregularidades en la rendición de sus cuentas o que aparecen sin actividad.

La apreciación conjunta de todos los aspectos relacionados ha dado lugar a que se hayan incluido en los Programas anuales de Fiscalizaciones del Tribunal de Cuentas actuaciones en el ámbito de las Empresas Estatales entre las que podemos citar:

- Fiscalización de la privatización de Aerolíneas Argentinas, S.A. (ARSA) y de Babcock Wilcox Española, S.A.
- Fiscalización de la subcontratación en las obras realizadas por el Ente "Administrador de Infraestructuras Ferroviarias" (ADIF).
- Fiscalización de la ejecución del Plan Director del Aeropuerto de Barajas.
- Fiscalización de las actuaciones medioambientales realizadas por la Autoridad Portuaria de Barcelona.
- Fiscalización de las Empresas Estatales mediante las que se conceden ayudas a las Empresas privadas.
- Fiscalización del proceso de reordenación de las Empresas del Sector Naval.

Para concluir, me gustaría decir aquí, que la actuación del control externo debería mantener hoy día un profundo sentido de fiscalización; fiscalización por encima de lo que son los elementos tradicionales de la auditoría. Mirando situaciones parcelarias, no valoras en profundidad el problema. La mentalidad del fiscalizador y de los funcionarios que se dedican a esta actividad debe ser entrar en una realidad, ver su complejidad e ir lo más allá que se pueda en relación a los temas que realmente son problemáticos. Hacer simplemente fiscalizaciones contrarrestando lo que ha hecho

el control interno hoy sería absolutamente insuficiente; lo que hace falta es dar a la fiscalización su más auténtico sentido de búsqueda de lo que realmente supone un elemento de riesgo en la actividad económica pública.

Para ello es también conveniente que se haga una valoración de los procesos que tienden a su empeoramiento, por ejemplo cuando se produce un déficit persistente y en incremento en un Sector Público, en una empresa pública o en cualquier realidad pública. Conviene, por tanto, analizar las evoluciones temporales porque es evidente que ello permite hacer críticas en profundidad y más adecuadas de la gestión.

También es preciso que todo nuevo proceso de concesión de ayudas sea en particular objeto de control. En estos momentos, ante la crisis, nos encontramos con unos fondos de activos financieros y con diversos tipos de ayudas públicas puntuales que de una forma u otra transformarán el nivel de déficit que nos permitía Europa prohibiéndonos superar determinadas magnitudes. Todas estas situaciones y actuaciones, de especial importancia en relación con la crisis, han de ser objeto de seguimiento y de control en cuanto significan, ni más ni menos, una muy importante variación de lo que han sido hasta ahora las políticas de ayudas públicas y, desde luego, una alteración sustancial de los compromisos presupuestarios asumidos por los países europeos.

# **Las Estrategias de Auditoría de Fondos Comunitarios en el nuevo marco para el período 2007/2013**

*Moderador:*

*D. José María Leite Martins*

*Inspector General de Finanzas de Portugal*



*D. José María Leite Martins*

Inspector General de Finanzas de Portugal

Quisiera agradecer a la IGAE la invitación que nos ha hecho para participar en estas Jornadas. Tenemos un protocolo de colaboración con la IGAE y hay una relación estrecha con la misma, precisamente en esta dimensión de la auditoría de los Fondos Comunitarios.

Por ello, es para nosotros un gran placer poder estar aquí con vosotros en esta ocasión, por la oportunidad de hacer un cambio de puntos de vista con colegas que tienen con nosotros unas preocupaciones en estas materias, en esta temática.

El tema de esta Mesa de Trabajo es *“las estrategias de auditoría de los Fondos Comunitarios dentro del marco de programación para el periodo 2007-2013”*.

Tenemos 4 ponencias distintas pero complementarias y creo que será para nosotros una buena oportunidad de enriquecimiento poder oír participaciones desde distintos puntos de vista.

Uno de ellos es el de la Comisión Europea, agente importante en este proceso y, por tanto, es muy útil oír esa perspectiva. Será presentada por D. Adérito Pinto.

La segunda perspectiva será la presentada por una organización paralela, homóloga, como es la Inspección General de Finanzas de Portugal. La Ponencia correrá a cargo de D. José Antonio Viegas, Sub-inspector general de Finanzas.

La tercera perspectiva, es una perspectiva española, pero analiza la auditoría desde el punto de vista de una Comunidad Autónoma. Creo que será una presentación muy inspiradora, muy interesante. El Ponente, el Interventor General de Andalucía, decía que era una perspectiva un poco heterodoxa, no quería la ortodoxia pura, pero que estas participaciones siempre son muy estimulantes, porque con ellas confrontamos puntos de vista más abiertos.

Naturalmente, la perspectiva de la Intervención General de la Administración del Estado da un punto de vista no tanto de las estrategias, de las cuestiones asociadas

a la definición de las estrategias de auditoría en el contexto de estos Reglamentos en el periodo 2007-2013, si no que es un análisis de las potencialidades de ese modelo de intervención subyacente en los reglamentos presentes desde una perspectiva interna, desde el punto de vista de una actividad de control de la IGAE en todos los ámbitos.

Podemos decir que hay aquí una fertilización cruzada de todos estos temas. Creo que será posible con estas 4 intervenciones tener después un periodo de debate, un periodo de cuestiones, de preguntas que podrán naturalmente ayudarnos a todos a profundizar en estos temas.

En este contexto, podemos empezar con la presentación del Sr. Adérito Pinto, Jefe de Unidad de Dirección de auditoría de la DG Regio, Dirección General de la Comisión con competencias en las cuestiones de la política regional. Estuvo trabajando en la gestión desde 1976 y desde 1992, está trabajando en la materia de auditoría en las distintas formas de intervención comunitarias; es decir, no solamente en las materias relativas al FEDER y al Fondo de Cohesión sino también en las materias del FEOGA. Su puesto desde 2007 es la Unidad de Auditoría de los Fondos Comunitarios Estructurales en la DG Regio.

*D. Adérito Miranda Pinto*

*Jefe de Unidad de la Dirección de Auditoría de la DG Regio  
de la Comisión Europea*

Los principios generales que regulan el establecimiento y funcionamiento de los sistemas de gestión y control de los Fondos Estructurales de la Unión Europea para el periodo de programación 2007-2013 están definidos en el Reglamento (CE) N° 1083/2006 del Consejo. Las normas de ejecución se desarrollan en el Reglamento de la Comisión (CE) N° 1828/2006.

En su preámbulo, el Reglamento del Consejo indica que los Estados Miembros deberán adoptar las medidas adecuadas para garantizar el adecuado funcionamiento de sus respectivos sistemas de gestión y control. A tal fin, es preciso fijar los principios generales a que deben atenerse los sistemas de control de todos los programas operativos, y las funciones que deben obligatoriamente cumplir.

Por tanto, es necesario designar una autoridad de gestión única para cada programa operativo y aclarar su responsabilidad, así como las funciones de la autoridad competente en materia de auditoría. También es necesario garantizar normas uniformes de calidad en materia de certificación de los gastos y de los requisitos de pago antes de que sean enviados a la Comisión. Es necesario aclarar el carácter y la calidad de la información en la que se basan dichos requisitos y determinar, a este respecto, las funciones de la autoridad de certificación.

Los principios generales que los sistemas de gestión y control deberán prever están definidos en el artículo 58 del Reglamento del Consejo que establece las disposiciones generales de los Fondos Estructurales y del Fondo de Cohesión para el período de programación 2007-2013 y consisten fundamentalmente en:

- a) la definición de las funciones de los organismos responsables de la gestión y el control, y la asignación de cometidos en el seno de cada organismo;
- b) el cumplimiento del principio de separación de funciones entre dichos organismos y en el seno de cada uno de ellos;

- c) procedimientos que garanticen la exactitud y regularidad del gasto declarado en el marco del programa operativo;
- d) unos sistemas informatizados fiables de contabilidad, seguimiento e información financiera;
- e) un sistema de información y seguimiento en que el organismo responsable confíe la ejecución de los cometidos a otro organismo;
- f) unas reglas para auditar el funcionamiento de los sistemas;
- g) sistemas y procedimientos que garanticen una pista de auditoría adecuada;
- h) procedimientos de comunicación y seguimiento en relación con las irregularidades y la recuperación de los importes indebidamente abonados.

#### **AUTORIDAD DE AUDITORÍA Y SUS FUNCIONES:**

El Estado Miembro debe designar para cada programa operativo una autoridad de gestión, una autoridad de certificación y una Autoridad de Auditoría con funciones y responsabilidades específicas y respetando el principio de separación de funciones.

La Autoridad de Auditoría es una autoridad u organismo público, nacional, regional o local, funcionalmente independiente de las autoridades de gestión y de certificación, designado por el Estado miembro para cada programa operativo y responsable de verificar el funcionamiento efectivo del sistema de gestión y control. La Autoridad de Auditoría de un programa operativo tendrá, en particular, los siguientes cometidos:

- a) asegurarse de que se realizan auditorías de sistemas;
- b) asegurarse de que se realizan auditorías de las operaciones con base en una muestra representativa que permita verificar el gasto declarado;
- c) presentar a la Comisión, en el plazo de nueve meses a partir de la aprobación del programa operativo, una estrategia de auditoría;
- d) presentar a la Comisión un informe anual de control que recoja las constataciones de las auditorías realizadas durante los doce meses anteriores al 30 de junio del

año de que se trate, y emitir un dictamen, basado en los controles y auditorías que se hayan realizado bajo su responsabilidad, sobre si el funcionamiento del sistema de gestión y control es eficaz y ofrece, por lo tanto, garantías razonables de que los estados de gastos presentados a la Comisión son correctos, y consecuentemente, que las transacciones conexas son legales y regulares;

- e) presentar a la Comisión, a más tardar el 31 de marzo de 2017, una declaración de cierre en la que se evaluará la validez de la solicitud de pago del saldo y la legalidad y regularidad de las transacciones conexas cubiertas por la declaración final de gastos, que deberá sustentarse en un informe final de control. Presentar, cuando se requiera, una declaración de cierre parcial que avale la legalidad y regularidad de los gastos de que se trate.

Además de para estas funciones específicas, la Autoridad de Auditoría podrá también ser designada por el Estado Miembro para emitir el informe y el dictamen de conformidad de los sistemas de gestión y control que debe ser remitido a la Comisión junto a la descripción de los sistemas antes de la primera solicitud de pago intermedio o en un plazo de un año a contar desde la fecha de aprobación del programa operativo.

## **SEGURIDAD SOBRE EL BUEN FUNCIONAMIENTO DE LOS SISTEMAS DE GESTIÓN Y CONTROL:**

Los Fondos Estructurales se gestionan bajo lo que viene a llamarse “gestión compartida”, que significa que las tareas de ejecución del presupuesto son delegadas parcialmente en los Estados Miembros. Es competencia de los Estados Miembros, en primera instancia, asegurarse de la buena gestión y funcionamiento de los sistemas de gestión y control y compete a la Comisión cerciorarse que los Estados Miembros establecen unos sistemas adecuados y verificar su buen funcionamiento.

La seguridad sobre el buen funcionamiento de los sistemas se asienta sobre un sistema de control interno que está constituido por un conjunto de etapas (procedimientos) en pirámide que cubren todo el periodo de programación. El proceso comienza con las negociaciones para la aprobación de los documentos de programación, continúa con el certificado de conformidad, las verificaciones de gestión, las auditorías de sistemas, las auditorías de operaciones, la certificación de gastos, el informe y dictamen anual de control, las auditorías de la Comisión y finaliza con los trabajos de cierre efectuados tanto por los Estados Miembros como por la Comisión.

Una parte fundamental del sistema de control interno compete a la Autoridad de Auditoría (certificado de conformidad, auditorías de sistemas, auditorías de operaciones, informe y dictamen anual de control y la declaración de cierre).

La Autoridad de Auditoría tiene que pronunciarse en su informe anual sobre si considera (o no) que, en el período en cuestión, los sistemas de gestión y control establecidos para cada programa operativo respetan los requisitos reglamentarios aplicables y funcionan de forma eficaz, para dar garantías razonables de que las declaraciones de gastos presentadas a la Comisión son correctas, y, consecuentemente, las transacciones conexas son legales y regulares.

Además de ello, en el momento del cierre de cada programa la Autoridad de Auditoría debe certificar si considera (o no) que la declaración final de gastos refleja con exactitud, en todos los aspectos importantes, los gastos efectuados en el ámbito del programa operativo, que la solicitud de saldo de la contribución comunitaria para este programa es válida y que las transacciones conexas recogidas en la declaración final de gastos son legales y regulares.

### **ESTRATEGIA DE AUDITORÍA DE LOS ESTADOS MIEMBROS (AUDITORÍA DE SISTEMAS Y AUDITORÍA DE OPERACIONES):**

Para asegurar que la Autoridad de Auditoría estará en condiciones al final de cada año de poder preparar y presentar a la Comisión un informe y un dictamen y que al final del periodo de programación podrá pronunciarse sobre la validez del gasto total declarado, deberá planificar su trabajo en base a una estrategia global de auditoría que deberá ser establecida al inicio del programa operativo en base a un conocimiento de los sistemas y a un cuidado análisis de riesgo.

El dictamen de la Autoridad de Auditoría sobre el funcionamiento de los sistemas deberá estar fundamentado principalmente en las conclusiones de las auditorías de sistemas y de las auditorías de una muestra aleatoria de operaciones efectuadas por ella misma o bajo su responsabilidad.

Al objeto de obtener un alto nivel de garantía, es decir, un riesgo de auditoría reducido, la Autoridad de Auditoría debe combinar los resultados de las auditorías de los sistemas y las auditorías de las operaciones. La Autoridad de Auditoría evalúa en primer lugar la fiabilidad de los sistemas (alta, media o baja), teniendo en cuenta los

resultados de las auditorías de los sistemas, para determinar los parámetros técnicos del muestreo, en particular el nivel de confianza y el índice de error esperado. El nivel de confianza utilizado en las operaciones de muestreo no debe ser inferior al 60 %, con un nivel de tolerancia máximo del 2 %. En el caso de un sistema cuya evaluación resulte en un nivel bajo de fiabilidad, el nivel de confianza utilizado en las operaciones de muestreo no debe ser inferior al 90 %.

La fiabilidad de los sistemas de gestión y control se determina utilizando los criterios establecidos por la Autoridad de Auditoría para las auditorías de los sistemas, incluyendo una evaluación cuantificada de todos los elementos clave de los sistemas y englobando a las principales autoridades y organismos intermedios que participan en la gestión y el control del programa operativo. La Comisión ha identificado 15 elementos clave de los sistemas siendo los cuatro principales: las verificaciones de gestión, las bases para la certificación, las auditorías de sistemas y las auditorías de operaciones.

El método de muestreo estadístico aleatorio, al contrario de otros métodos basados en análisis de riesgo, que son más aconsejados para detectar y perseguir las irregularidades, permite extraer conclusiones a partir de los resultados de las auditorías de muestras constituidas sobre la base de los gastos totales, permitiendo asimismo obtener garantías sobre el funcionamiento de los sistemas de gestión y control.

Para complementar, cuando sea necesario, la cobertura de la muestra aleatoria, la Autoridad de Auditoría revisará regularmente su cobertura atendiendo, en particular, a la necesidad de disponer de garantías suficientes de fiabilidad en cuanto a las declaraciones de cierre parcial o final de cada programa operativo y decidirá, con base en una opinión técnica, si es necesario controlar una muestra complementaria de otras operaciones, para poder tener en cuenta factores de riesgo específicos identificados y garantizar, para cada programa, una cobertura suficiente de diferentes tipos de operaciones, beneficiarios, organismos intermedios y ejes prioritarios. La Autoridad de Auditoría extraerá conclusiones sobre la base de resultados de las auditorías de la muestra complementaria y las comunicará a la Comisión en el informe anual de control. Siempre que exista un número elevado de irregularidades o las mismas tengan un carácter sistemático, la Autoridad de Auditoría analizará su significado y tomará las medidas necesarias, a través de la formulación de las recomendaciones pertinentes, que serán comunicadas a la Comisión en el informe anual de control. Los resultados de las auditorías de la muestra complementaria serán analizados de forma separada a los resultados de la muestra aleatoria. En particular, las irregula-

ridades detectadas en la muestra complementaria no se tienen en consideración en el cálculo del índice de error de la muestra aleatoria.

### **ESTRATEGIA DE AUDITORÍA DE LA COMISIÓN:**

En el ámbito de sus responsabilidades, la Comisión adoptó una estrategia conjunta para asegurar que los Estados Miembros establecieran, en el periodo de programación 2007-2013, unos sistemas adecuados y para verificar el buen funcionamiento de los mismos.

Los objetivos globales de esta estrategia conjunta de las Direcciones Generales de la Comisión que intervienen en la gestión y control de los Fondos Estructurales es la obtención de una seguridad razonable de que los sistemas de gestión y control de los Estados Miembros y los Países beneficiarios son conformes a las disposiciones de la normativa comunitaria; funcionan eficazmente para prevenir y detectar errores e irregularidades y aseguran la legalidad y regularidad de los gastos declarados a la Comisión.

En relación al trienio 2009, 2010 e 2011, las principales acciones de los servicios de la Comisión consisten fundamentalmente en: I) una revisión y aceptación de los informes y dictámenes de conformidad; II) una revisión y aceptación de las estrategias de auditoría de los Estados Miembros; III) auditorías sobre el funcionamiento de los sistemas de gestión y control; IV) una revisión y análisis de los informes anuales de control; y V) auditorías sobre una muestra representativa de operaciones para estimar el índice de error de los gastos declarados a la Comisión.

Las auditorías de la Comisión sobre el funcionamiento de los sistemas de gestión y control incidirán principalmente en la revisión de los trabajos y conclusiones de las autoridades de auditoría principalmente a través de la “reperformance” de las auditorías de sistemas y de operaciones.

Cuando las auditorías de la Comisión confirmasen las conclusiones de los trabajos de auditoría nacionales, principalmente las auditorías de sistemas y las auditorías de operaciones, y concordaran con los dictámenes de las autoridades de auditoría basados en índices de error por debajo de la materialidad (2%) y un tratamiento satisfactorio de los errores, se podrá concluir que los sistemas de gestión y control funcionan eficazmente para garantizar que las declaraciones de gastos presentadas a la Comisión son correctas.



EUROPEAN COMMISSION

# Jornadas Intervención General

## Auditoría de los Fondos Estructurales 2007-2013

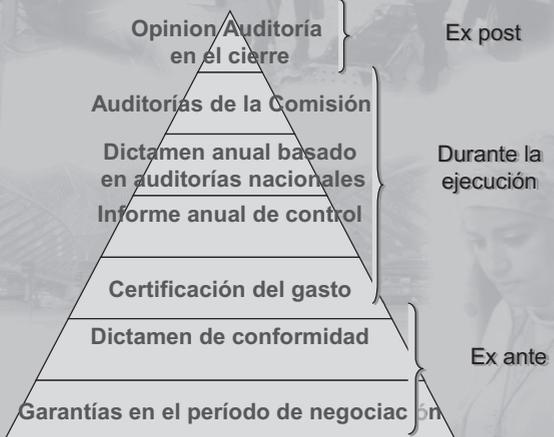
**Adérito Pinto**  
**DG Política Regional**  
**Comisión Europea**

Madrid, 28-29 Mayo 2009



EUROPEAN COMMISSION

## Como se construye la garantía



Opinion Auditoría en el cierre } Ex post

Auditorías de la Comisión }  
Dictamen anual basado en auditorías nacionales } Durante la ejecución  
Informe anual de control }

Certificación del gasto }  
Dictamen de conformidad } Ex ante

Garantías en el período de negociación

Madrid, 28-29 Mayo 2009



EUROPEAN COMMISSION

## Autoridades de los sistemas de gestión y control

- Autoridad de Gestión,
  - Organismos intermedios
- Autoridad de Certificación,
  - Organismos intermedios
- Autoridad de Auditoría,
  - Órganos de control

Madrid, 28-29 Mayo 2009



EUROPEAN COMMISSION

## Elementos clave de los sistemas de gestión y control

- Total: 15 elementos clave para las 3 autoridades
- Los 4 requisitos claves más importantes son:
  - Verificaciones de gestión
  - Certificaciones con una base sólida
  - Auditorías de sistemas
  - Auditorías de operaciones

Madrid, 28-29 Mayo 2009



EUROPEAN COMMISSION

## Autoridad de Auditoría

**Quién:** autoridad u organismo público nacional, regional o local .

**Cómo:** independiente funcionalmente de las autoridades de gestión y certificación

**Ámbito:** para cada PO (o para varios)

**Tarea principal:** verificar el funcionamiento efectivo del sistema de control y gestión ( SGC, teniendo en cuenta los principios de auditoría internacionalmente aceptados (iaas)

Madrid, 28-29 Mayo 2009



EUROPEAN COMMISSION

## Autoridad de Auditoría, funciones principales:

(Art. 62 (1) a 1083/2006)

- Dictamen de conformidad (si es designado como responsable),
- Estrategia de Auditoría,
- Auditorías de sistemas,
- Auditorías de operaciones,
- Informe anual de control,
- Dictamen anual,
- Declaración parcial de cierre,
- Declaración de cierre (31/12/2017)

Madrid, 28-29 Mayo 2009



EUROPEAN COMMISSION

## Autoridad de Auditoría/Órganos de control:

(Art. 62 (1) a 1083/2006)

- Cuando las auditorías y los controles son realizados por órganos de control, la autoridad de auditoría deberá asegurarse que dichos órganos tienen la independencia funcional necesaria.
- El dictamen de auditoría se basa en auditorías y controles que se han realizado bajo la responsabilidad de la autoridad de auditoría.

Madrid, 28-29 Mayo 2009



EUROPEAN COMMISSION

## Dictamen de conformidad:

(Art. 71 (2) 1083/2006 y Art. 25 1828/2006 + anejo XII + Nota de orientaciones sobre dictámenes de conformidad)

- Evaluación ex-ante de la conformidad de los sistemas de gestión y control,
- **Punto de partida formal:** Descripción de sistemas completa

**Plazo:** anterior a la primera solicitud de pago intermedio/dentro de los 12 meses desde la adopción del PO.

- Descripción de los sistemas,
- Informe de evaluación,
- Dictamen de conformidad de los artículos 58 a 62 Reg. 1083/2006,
- Será realizado por la AA o por un organismo independiente.

Madrid, 28-29 Mayo 2009



EUROPEAN COMMISSION

## Estrategia de Auditoría

- **Documento de planificación:** asegurar una calidad alta del informe anual de control junto al dictamen y de la declaración de cierre; debe cubrir la totalidad del periodo,
- **Plazo para su presentación:** dentro de los 9 meses desde la aprobación del PO,
- **Aceptación por la COM:** 3 meses,
- **Modelo Estrategia de Auditoría:** anejo V Reg. 1828/2006,
- Actualización anual (o más frecuente)

Madrid, 28-29 Mayo 2009



EUROPEAN COMMISSION

## Auditorías de sistemas

(Art. 62 (1) a 1083/2006)

- **Objetivo:** verificar el funcionamiento efectivo de los sistemas de gestión y control de los PO+evaluar la fiabilidad del sistema,
- **Ámbito:**
  - Evaluación de los elementos de control interno
  - Auditoría de todos los elementos claves+elementos auxiliares
  - Auditoría de los asuntos de tipo horizontal,
  - Evaluación de riesgo
- Los resultados de la auditoría de sistemas determinan la muestra aleatoria,
- Se deben auditar cuanto antes las principales autoridades y organismos intermedios
- Periodo de auditoría: Julio n a Junio n+1 (para el informe de 31/12/n+1)

Madrid, 28-29 Mayo 2009

EUROPEAN COMMISSION



## Auditorías de operaciones :

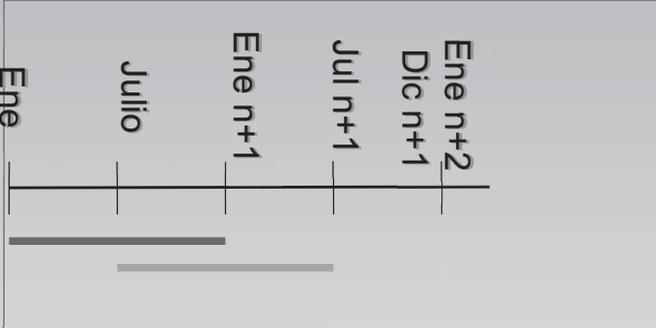
- **Objetivo:**
  - Verificar gasto declarado bajo el PO sobre la base de un muestreo aleatorio
  - Test del funcionamiento del sistema
- **Calendario:**
  - Período de referencia para el muestreo aleatorio: Enero – Diciembre año n
  - Período de auditoría: 01 Julio - 30 Junio año n + 1
  - Informe anual de control: para el 31/12/n + 1
- **Muestreo:**
  - **Muestreo aleatorio estadístico** con materialidad ( $\leq 2\%$ ) y niveles de confianza ( $\geq 60\%$  a  $90\%$ )
  - **Muestra complementaria:** factores de riesgo específicos, cobertura suficiente

Madrid, 28-29 Mayo 2009

EUROPEAN COMMISSION



## Calendario de auditoría



Período referencia    Plazo informe  
Periodo de auditoría

Madrid, 28-29 Mayo 2009



EUROPEAN COMMISSION

## Informe anual de control

(Art. 62 (1) d (i) 1083/2006, Art. 18 (2) 1828/2006 + anejo VI)

- Elaborado y firmado por la AA
- Información sobre el gasto declarado por PO a 31/12 del año n, auditado entre 01/07 (n) – 30/06 (n+1), informe que debe ser presentado antes del 31/12/ del año n+1
- Primer informe 31/12/2008 cubrirá 01/01/07-30/06/08
- Auditorías de Sistemas y auditorías de operaciones en conformidad con la estrategia de auditoría
- El modelo de informe (anejo VI Reg. 1828/2006) establece unos requisitos mínimos

Madrid, 28-29 Mayo 2009



EUROPEAN COMMISSION

## Dictamen anual

(Art. 62 (1) d (ii) 1083/2006, Art. 18 (2)+(4) 1828/2006 + anejo VII)

- Elaborada y firmada por la AA
- Si los sistemas han funcionado eficazmente para dar una garantía razonable sobre la corrección de las declaraciones de gastos y por tanto de la legalidad y regularidad de las transacciones subyacentes
- Modelo de dictamen
- Sin reservas / Con reservas / dictamen desfavorable
- Dictamen con reservas: estimación del impacto financiero

Madrid, 28-29 Mayo 2009



EUROPEAN COMMISSION

## Declaración de cierre

(Art. 62 (1) e 1083/2006, Art. 18 (3) 1828/2006 + anejo VIII)

- AA emite una **declaración** sobre la validez la solicitud de reembolso + **legalidad y regularidad en la declaración final de gasto** + **informe final de control** antes del **31/03/2017**
- Basado en todo el trabajo de auditoría llevado a cabo bajo la responsabilidad de la AA
- Modelo: anejo VIII Reg.1828/2006

Madrid, 28-29 Mayo 2009



EUROPEAN COMMISSION

## Independencia y supervisión de los órganos de control

- La AA designada es responsable de asegurar que se ha realizado todo el trabajo de auditoría para un PO...
- ... pero la ejecución de las auditorías puede ser realizada por otros órganos de control o departamentos con una coordinación de la AA-**necesaria supervisión,**
- AA asegura la independencia funcional de todos los órganos implicados en la auditoría de los PO (s) y que trabajan teniendo en cuenta los IAS,

Madrid, 28-29 Mayo 2009



EUROPEAN COMMISSION

## Estándares de Auditoría

- “La autoridad de auditoría se cerciorará de que los trabajos de auditoría tienen en cuenta normas de auditoría internacionalmente aceptadas “
- **Por qué?:** estándares comunes, alta calidad de trabajo de auditoría,
- **Estrategia de auditoría** debe indicar qué estándares de auditoría internacionalmente aceptados se utilizarán (ej. INTOSAI, IFAC, IIA),
- **Método de muestreo estadístico aleatorio**, en línea con los estándares de auditoría internacionalmente aceptados.

Madrid, 28-29 Mayo 2009



EUROPEAN COMMISSION

## Garantía (fiabilidad) del trabajo de auditoría llevado a cabo por la AA del Estado Miembro

- Dictamen de conformidad,
- Estrategia de auditoría,
- Informes de auditorías de sistemas,
- Auditorías de operaciones,
- Informe anual de control,
- Dictamen anual,
- Reuniones de coordinación anuales,
- Declaración de cierre.

Madrid, 28-29 Mayo 2009



EUROPEAN COMMISSION

## Estrategia de auditoría de la Comisión 2007 -2013 (2009-2010-2011)

- Completar el análisis y aceptación de los dictámenes de conformidad,
- Completar el análisis y aceptación de las estrategias de auditoría,
- Análisis de los informes anuales de control y los dictámenes de auditoría,
- **Nueva EPM para determinar el índice de error del gasto de los nuevos POs:**
  - Metodología DAS,
  - Muestreo aleatorio,
  - Gasto del 1/1/2007 al 30/6/2009.

Madrid, 28-29 Mayo 2009



EUROPEAN COMMISSION

## Estrategia de auditoría de la Comisión 2007 -2013 (2009-2010-2011)

- **Nueva EPM para obtener garantías del funcionamiento de los sistemas 2007-2013 a través de una revisión del trabajo de la AA:**
  - Módulo 1– Análisis documental
  - Módulo 2– Trabajo de auditoría sobre el terreno al nivel de la AA
  - Módulo 3– Re-performance de auditorías de sistemas
  - Módulo 4– Re-performance de auditorías de operaciones

Madrid, 28-29 Mayo 2009



EUROPEAN COMMISSION

**Gracias por su atención**

Adérito Pinto

[aderito.pinto@ec.europa.eu](mailto:aderito.pinto@ec.europa.eu)

Madrid, 28-29 Mayo 2009

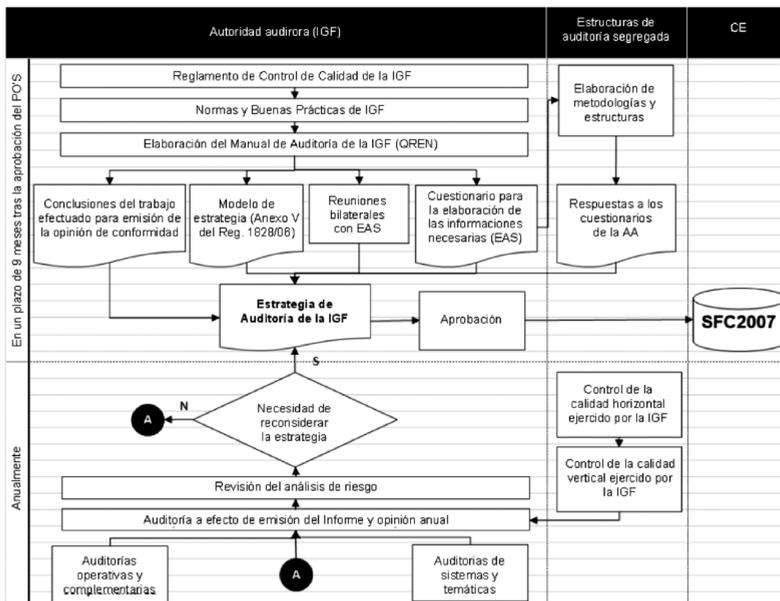


## 1. INTRODUCCIÓN

En Portugal, la Inspección General de Finanzas (IGF) fue designada como Autoridad de Auditoría responsable de la elaboración de la estrategia auditora de todos los programas operativos nacionales (FEDER, Fondo de Cohesión, Fondo Social Europeo y Fondo Europeo de Pesca), además del programa de cooperación territorial Espacio Atlántico respecto al cual se asignó a Portugal la responsabilidad correspondiente.

La estrategia de auditoría encuadra la actividad general de la Autoridad Auditora para todo el periodo de programación por lo cual evolucionará de acuerdo con los resultados de las auditorías, siendo preceptivo, pues, proceder a su revisión periódica.

En síntesis, los procedimientos asociados a la elaboración de la estrategia de auditoría, así como su revisión anual, se recogen en este diagrama:



La estrategia de auditoría tiene como objetivos globales identificar los recursos necesarios para la realización de las obligaciones derivadas del estatuto de la Autoridad Auditora; explicitar la metodología utilizada en la planificación y ejecución de los diferentes tipos de auditoría e identificar los organismos que realizarán las auditorías, las entidades que serán auditadas y el calendario provisional para la realización de las mismas, de forma que se respeten los plazos vinculantes para la emisión de los informes anuales de control y la respectiva opinión anual y también de la declaración de conclusión.

## **2. FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES DE LA AUTORIDAD DE AUDITORÍA Y DE OTROS ORGANISMOS QUE EFECTÚAN AUDITORÍAS BAJO SU RESPONSABILIDAD**

Las funciones de Autoridad Auditora única para todo el Cuadro de Referencia Estratégico Nacional son ejercidas por la IGF habiéndole sido atribuido el cumplimiento de las responsabilidades previstas en la normativa comunitaria aplicable, en concreto las siguientes:

- a) Emitir un informe en el cual consten los resultados de la evaluación de los sistemas de gestión y control aplicados y opinar en cuanto a su conformidad de acuerdo con los requisitos aplicables a tenor de los artículos 58-62 del Reglamento (CE) nº 1083/2006 del Consejo y de la Sección 3 del Reglamento (CE) nº 1828/2006 de la Comisión;
- b) Asegurar que se efectúan las auditorías con el objeto de verificar el funcionamiento de los sistemas de gestión y de control de los programas operativos;
- c) Asegurar que se efectúan las auditorías operativas de acuerdo con muestras adecuadas que permitan verificar los gastos efectuados;
- d) Presentar a la Comisión Europea en un plazo de nueve meses tras la aprobación de los programas operativos las respectivas estrategias de auditoría que incluyan a los organismos que van a efectuar las auditorías referidas en los epígrafes anteriores, el método que se va a utilizar, el método de muestreo para las auditorías operativas y la planificación indicativa de las mismas con el fin de garantizar que los principales organismos son controlados y que las auditorías se reparten uniformemente a lo largo de todo el periodo de programación;

- e) Antes del 31 de diciembre de cada año durante el periodo comprendido entre 2008 y 2015, presentar a la Comisión Europea un informe anual de control que indique los resultados de las auditorías realizadas durante el periodo de los 12 meses anteriores al 30 de junio del año en curso de acuerdo con la estrategia de auditoría del programa, e informar sobre los eventuales problemas encontrados en los sistemas de gestión y control del mismo; el primer informe, que debe presentarse antes del 31 de diciembre de 2008, debe abarcar el periodo comprendido entre el 1 de enero de 2007 y el 30 de junio de 2008, y las informaciones relativas a las auditorías realizadas después del 1 de julio de 2015 deben incluirse en el informe de control final que acompaña a la declaración de conclusión.
- f) Emitir una opinión fundada en los controles y auditorías efectuadas bajo su responsabilidad sobre si el sistema de gestión y control funciona de forma eficaz, de modo que se garantice de modo razonable que las declaraciones de gastos presentadas a la Comisión Europea son correctas y en consecuencia se asegure razonablemente que las transacciones subyacentes respetan la legalidad y la regularidad;
- g) Presentar, si es necesario, en los términos indicados en el artículo 88 del Reglamento (CE) nº 1083/2006 de 31 de julio, una declaración conclusiva parcial que certifique la legalidad y la regularidad de los gastos objeto de verificación;
- h) Presentar a la Comisión Europea antes del 31 de marzo de 2017 una declaración conclusiva que certifique la validez de la orden de pago del saldo final y la legalidad y la regularidad de las transacciones subyacentes contempladas por la declaración final de gasto, acompañada por un informe de control final.

La IGF además de las responsabilidades asumidas como Autoridad de Auditoría, es un servicio del Ministerio de Finanzas y de la Administración Pública, que depende directamente del Ministro de Finanzas y cuya misión es asegurar el control estratégico de la administración financiera del Estado, incluido el control de legalidad y la auditoría financiera y de gestión, tanto en lo que se refiere a la evaluación de servicios y organismos, actividades y programas, como en lo que atañe a la prestación de apoyo técnico especializado al Ministerio de Finanzas.

Su intervención abarca a todas las entidades del Sector Público administrativo y empresarial, así como de los sectores privado y cooperativo cuando mantengan relaciones financieras o tributarias con el Estado o con la Unión Europea o se considere

imprescindible para el control indirecto de cualquier entidad incluida en su ámbito de acción. El organigrama de la IGF está representado en el gráfico siguiente:



La IGF redactó un documento relativo a las “Normas y buenas prácticas”, que contiene el código de ética y normas de conducta de los auditores. Se trata de un instrumento armonizador y regulador del trabajo que debe realizar la totalidad de los auditores de la IGF, constituyendo un compromiso de referencias comunes de buenas prácticas compartidas por toda la organización.

### 3. ESTRATEGIA DE AUDITORÍA

El marco regulador comunitario posibilita, siempre que se aplique un sistema común a varios programas operativos, que pueda presentarse una estrategia de auditoría única. En esta secuencia, la decisión de considerar sistemas constituye uno de los aspectos más importantes para la Autoridad Auditora, dado que interactúa de forma significativa con la definición de la extensión de los procedimientos que han de realizarse así como con la economía, la eficiencia y la eficacia de la utilización de los recursos de auditoría.

Así, pues, la identificación de sistemas comunes exige un conocimiento adecuado y suficiente de los sistemas de gestión y de control, razón por la cual independientemente de que la decisión respecto a su adopción tenga que producirse previamente a la emisión de la evaluación de conformidad, al hilo de la elaboración de la estrategia, tal decisión podrá ajustarse en el futuro, siempre que se registren actos relevantes que aconsejen otras opciones.

En consecuencia, y sin perjuicio de que siempre se puedan producir eventuales ajustes en función de los resultados de la evaluación de conformidad y de las com-

probaciones de funcionamiento de los sistemas, la información actualmente disponible nos permite identificar dos sistemas comunes en el ámbito del FEDER y un único sistema en el marco del Fondo Social Europeo.

#### **4. PLANTEAMIENTO Y PRIORIDADES DE LA AUDITORÍA**

De acuerdo con el Anexo IV del Reglamento (CE) nº 1828/2006, el umbral máximo de importancia, a efectos de planificación del muestreo estadístico aleatorio, es del 2 por 100 del gasto total certificado, siendo éste en consecuencia el límite máximo para la tasa de error tolerable.

Sin embargo, la definición del referido umbral máximo del 2 por 100 no debe ser incompatible con la eventual necesidad de utilizar umbrales de materialidad inferiores si se identificasen áreas más sensibles que obliguen a una mayor seguridad en términos de opinión. De acuerdo con lo prescrito en las normas de auditoría aplicables a la planificación, será necesaria una actitud prudente que implicará planificar las auditorías con indicadores más exigentes de los que serán aceptables finalmente.

#### **5. TIPOS DE AUDITORÍA QUE DEBEN REALIZARSE**

##### **a) Auditorías de sistemas**

La auditoría de sistemas, de acuerdo con el planteamiento del nuevo periodo de programación, consta de dos fases:

- Evaluación de conformidad (*compliance assessment*)
- Comprobación de funcionamiento de los sistemas (auditoría de sistemas)

Las verificaciones realizadas para proceder a la evaluación de conformidad (*compliance assessment*) se realizarán directamente por auditores de la IGF y se fundamentan en el cuestionario específico elaborado al efecto a partir de las directrices de la Comisión Europea.

Normalmente, las verificaciones en el ámbito de la evaluación de conformidad afectan a todas las entidades que intervienen en los sistemas de gestión y control. Sin embargo, en los casos en que las estructuras sean complejas, el número de

organismos intermedios implicados elevado y esos organismos se encuentren en la misma estructura administrativa y realicen operaciones similares, esas verificaciones podrán efectuarse recurriendo a las técnicas de muestreo.

Así, pues, en el momento de la planificación, siempre que se verifique la imposibilidad de auditar la totalidad de los organismos, deberá valorarse la necesidad de efectuar un muestreo que habrá de determinarse y justificarse ponderando un análisis adecuado del riesgo.

En la secuencia de estas auditorías, y teniendo en cuenta la evaluación preliminar de la fiabilidad de los sistemas de gestión y control, se consideraran los siguientes elementos claves, que a pesar de ser organizados de forma distinta corresponden íntegramente a los enumerados en las directrices de la CE relativas a la evaluación de los sistemas (ref. COCOF 08/0019/00):

- I) Definición de las funciones de la Autoridad Gestora y delegación de competencias a Organismos Intermedios. Verificaciones de:
  - (1) la definición de las funciones de la Autoridad Gestora
  - (2) la delegación de las funciones a Organismos Intermedios
  - (3) el seguimiento y la supervisión por la Autoridad Gestora de las funciones delegadas
  - (4) del principio de segregación de funciones
- II) Organización de la Autoridad Gestora. Verificaciones de:
  - (1) la adecuación de los recursos a las funciones
  - (2) la segregación de funciones
  - (3) la definición de las responsabilidades atribuidas a los recursos
  - (4) los procedimientos instituidos
- III) Organización del(os) Organismo(S) Intermedio(s). Verificación de:
  - (1) Adecuación de los recursos a las funciones

- (2) Segregación de las funciones
  - (3) Definición de las responsabilidades atribuidas a los recursos
  - (4) Procedimientos instituidos
- IV) Normas de elegibilidad. Verificación de:
- (1) Definición de las reglas de elegibilidad
  - (2) Procedimientos establecidos con el fin de cumplir las reglas de contratación pública, ayuda pública, igualdad de oportunidades y medioambientales
  - (3) Procedimientos instituidos de salvaguardia de la regla de flexibilidad
- V) Verificaciones de la Autoridad Auditora. Verificación de:
- (1) Responsabilidades por la ejecución de los controles
  - (2) Segregación de funciones
  - (3) Procedimientos para la realización de controles
  - (4) Registro de los procedimientos de selección de las operaciones
  - (5) Procedimientos para el tratamiento de errores sistémicos
- VI) Senda de auditoría. Verificación de:
- (1) la descripción de la senda de auditoría
  - (2) el sistema contable
  - (3) las instrucciones a los beneficiarios
  - (4) la conformidad de los documentos
  - (5) los registros de conservación de documentos

VII) Gestión de las cuentas a cobrar y comunicación de irregularidades. Verificación de:

- (1) el registro de deudores
- (2) la comunicación de irregularidades

VIII) Sistema de información. Verificación de:

- (1) la operatividad
- (2) la fiabilidad
- (3) la seguridad

IX) Funciones de la Autoridad Certificadora. Verificación de:

- (1) la definición de las responsabilidades
- (2) la segregación de funciones
- (3) el acceso a la información necesaria para la certificación
- (4) el sistema contable operativo
- (5) el sistema de gestión de deudores

X) Funciones de la Autoridad Auditora. Verificación de:

- (1) la atribución de tareas
- (2) el principio de independencia
- (3) la cualificaciones y experiencia del capital humano
- (4) la supervisión de las auditorías
- (5) las competencias de la Autoridad Auditora
- (6) los procedimientos de las auditorías de sistemas

(7) los procedimientos de las auditorías operativas

(8) los procedimientos de elaboración del informe anual de control

Todos estos aspectos de los sistemas de gestión y control son clasificados en cuatro niveles posibles, lo cual permite medir previamente el riesgo de control para evaluar si los sistemas:

- Funcionan de manera adecuada;
- Funcionan, pero deben ser ajustados;
- Funcionan parcialmente y precisan de ajustes significativos;
- Esencialmente no funcionan.

Concluida la evaluación de conformidad (*compliance assessment*), se verifican las condiciones para comprobar el funcionamiento de los sistemas para proceder a la confirmación de la evaluación preliminar del riesgo.

De modo similar a los procedimientos adoptados en la evaluación de conformidad, la IGF redactó un cuestionario específico para efectuar las verificaciones pertinentes en el ámbito de la auditoría de sistemas, que una vez cumplimentado permite la reevaluación del riesgo de control y la clasificación del sistema de gestión y control mediante la evaluación de los mismos elementos esenciales que habían sido considerados a la hora de emitir la evaluación de conformidad.

En el caso de las comprobaciones de los sistemas es necesario realizar una evaluación cuantificada de los elementos claves de los sistemas de gestión y control. En este sentido, se utilizan procedimientos de muestreo para seleccionar los atributos y operaciones que deben someterse a las comprobaciones de control. El procedimiento de muestreo depende del juicio profesional, pidiéndose recurrir a un método no estadístico en cuyo caso la dimensión y la selección de la muestra se definirán en virtud de factores subjetivos relacionados con la percepción del auditor de los factores de riesgo.

El planteamiento de la auditoría definida establece como elemento prioritario el inicio de las comprobaciones del funcionamiento de los sistemas (auditorías de sistemas), una vez emitidas las opiniones de conformidad, o sea dentro de 2008. Estas pers-

pectivas, a pesar de estar condicionadas por la existencia formal de la descripción de los sistemas de gestión y control y por la evolución de la ejecución de los programas, permitirán la existencia de información relevante a efectos del primer informe anual, enviado a la Comisión antes del 31 de diciembre de 2008.

Sin embargo, las auditorías de sistemas se realizarán de forma más intensa a partir de 2009 incluyendo todos los programas operativos que integran el sistema común relativo a cada estrategia. En los casos pertinentes, este trabajo deberá estar concluido en el primer trimestre de 2009 para que los parámetros técnicos de la muestra estadística de las auditorías operativas que han de realizarse a partir del segundo semestre 2009 (sobre gastos de 2009) puedan estar debidamente fundamentados.

En estos términos, y teniendo en cuenta los plazos vinculantes para la emisión de los informes anuales de control y el volumen de trabajo realizado previamente, los parámetros técnicos de la muestra estadística de las auditorías operativas relativas a los gastos de 2007 y 2008 se fundamentarán esencialmente en la evaluación de conformidad.

Aunque el cuestionario que debe utilizarse en las auditorías de sistemas ha de contemplar las verificaciones consideradas esenciales relativas a la contratación pública, la ingeniería financiera, los requisitos medioambientales, la igualdad de oportunidades, la ayuda pública y los sistemas de información, la importancia de estas materias y el riesgo asociado a las mismas justifica el desarrollo de menús de verificación específicos, que han de ser adoptados, tanto en las auditorías de carácter vertical (por programa operativo), como en las auditorías horizontales (por tema).

Además de este cuestionario genérico, se elaboraron otros dos cuestionarios específicos para la realización de auditorías horizontales, específicamente para la auditoría orientada a la emisión de la opinión anual y para la auditoría de los sistemas de información, fundamentándose éste último en el ISO 27001.

#### **b) Auditorías operativas**

Las auditorías operativas se realizarán por las estructuras de auditoría segregadas o por auditores externos cuya adjudicación son responsabilidad de esa estructura, siempre bajo la supervisión y control de calidad de la IGF como única Autoridad Auditora, sin perjuicio de que este organismo pueda también, siempre que así se especifique, realizar auditorías operativas, directamente o a través de auditores externos.

Las auditorías operativas se efectuarán de acuerdo con un cuestionario específico orientado de acuerdo con los siguientes objetivos:

- Verificar si la operación satisface los criterios de selección definidos para el programa operativo;
- Verificar si la operación se realizó de conformidad con la decisión de aprobación y si observa todas las condiciones aplicables relativas a su funcionalidad y utilización o a los objetivos que deben concretarse;
- Verificar la existencia/realización y la propiedad de los activos/actividades objeto de financiación;
- Verificar si los gastos declarados por el beneficiario son conformes con las normas comunitarias y nacionales, incluyendo las relativas a las ayudas públicas, la publicidad, la información, la competencia, la adjudicación de contratos públicos, la igualdad de oportunidades y la protección medioambiental;
- Verificar si la contribución pública fue pagada al beneficiario sin reducción alguna o atrasos injustificados y respetando los límites fijados en las disposiciones comunitarias y nacionales aplicables;
- Verificar si la co-financiación nacional fue realmente realizada;
- Verificar si los gastos declarados corresponden a los registros contables y a los documentos de comprobación conservados por el beneficiario;

Como resultado de los puntos anteriores, el trabajo debe confirmar:

- La adecuación, eficacia e impacto, además de los beneficiarios, de los procedimientos de control interno aplicados por las autoridades intervinientes en el sistema de gestión y control;
- La organización suficiente del dossier del proyecto de acuerdo con la decisión de aprobación y de las disposiciones de la normativa nacional y comunitaria;
- La realización física y financiera del proyecto de acuerdo con la decisión de aprobación y de las disposiciones de la normativa nacional y comunitaria.

Como indicamos anteriormente, los parámetros técnicos de las muestras para las operaciones se fundamentan en los resultados de las auditorías realizadas a efectos de la evaluación de conformidad y por los resultados de las auditorías de sistemas.

En el inicio del periodo de programación y en particular en el primer año (gasto de 2007 y 2008 que se debe auditar antes del primer semestre de 2009), la evaluación de los elementos clave anteriormente mencionados es eminentemente cualitativa, debiendo basarse en la descripción de los sistemas de gestión y control y no incorporar la realización de comprobaciones en cuanto a su funcionamiento.

Por este motivo, se adoptará una metodología más conservadora en la determinación de los parámetros que servirán de base de la muestra de operaciones, evaluando en términos generales como altos el riesgo inherente y el riesgo de control.

Esto, salvo situaciones en las que el resultado de la *compliance assessment*, conjugado con otras fuentes de información debidamente especificadas, del funcionamiento de las mismas estructuras en el QCA III permita una evaluación más favorable de esos riesgos.

Si de las verificaciones realizadas de las operaciones seleccionadas para la muestra se detectasen errores, es responsabilidad del auditor que ejecutó el trabajo proceder al respectivo análisis y clasificación en los términos de los procedimientos descritos en el manual de auditoría de la IGF, que también serán obligatorios para los restantes organismos auditores y para los auditores externos contratados.

La clasificación de los errores y la tasa de error total tienen que registrarse en el sistema de información de la auditoría desarrollado por la IGF. La tasa de error total resulta de la extrapolación de los errores aleatorios (límite superior de error) sumada a los errores sistémicos y a los eventuales errores anómalos. Estaremos ante un error importante si el error fuera superior al umbral de importancia.

Dado los extremos mencionados, la extrapolación de la tasa de error resulta de la evaluación de los errores de naturaleza aleatoria identificados en el ámbito de las auditorías operativas determinados por la aplicación de métodos estadísticos, excluyéndose, por lo tanto, los errores identificados en la secuencia de verificaciones de muestreo que deben efectuarse a tenor de los apartados 5 y 6 del artículo 17 del Reglamento (CE) nº 1828/2006. Complementariamente conviene indicar que una determinada tasa de error solo es válida para la población correspondiente, es decir, la evaluación del error se considera aplicable a la población que determinó

la muestra, no siendo posible extraer conclusiones individualizadas en virtud de sus componentes.

Así, pues, conforme resulta de lo indicado anteriormente, en el momento de la evaluación de los resultados se tendrá en cuenta si el gasto certificado (correspondiente a una determinada población) contiene inexactitudes, si la tasa de error excede el umbral de importancia (error tolerable) y si no se dispone de evidencia adicional de que no existen declaraciones sustantivamente incorrectas. La IGF efectuará un acompañamiento continuo de la información que a este respecto se registre en el mencionado sistema de información y procederá a la realización de auditorías para el control de la calidad del trabajo de la estructura de auditoría segregada y de los auditores externos.



*D. Manuel Gómez Martínez*  
*Interventor General de la Junta de Andalucía*

## **IDENTIFICACIÓN DE LA AUTORIDAD DE AUDITORÍA**

La primera de las cuestiones a las que voy a referirme tiene que ver con la identificación de la Autoridad de Auditoría de los programas operativos del período de programación 2007-2013, en España.

El artículo 58 del Reglamento N° 1083/2006 del Consejo de 11 de julio de 2006, por el que se establecen las disposiciones generales relativas al Fondo Europeo de Desarrollo Regional, al Fondo Social Europeo y al Fondo de Cohesión y se deroga el Reglamento (CE) N° 1260/1999, establece que en relación con cada programa operativo, el Estado miembro deberá designar, entre otros órganos, una autoridad u organismo público, nacional, regional o local, funcionalmente independiente de las autoridades de gestión y de certificación, designado por el Estado miembro para cada programa operativo y responsable de verificar el funcionamiento efectivo del sistema de gestión y control. Es la denominada Autoridad de Auditoría.

Se trata, en principio, de una operación aparentemente simple, que se torna compleja por una serie de circunstancias a las que me referiré a continuación.

En primer lugar, la propia configuración territorial de nuestro país ya supone, de por sí, un elemento generador de complejidad. Y además, lógicamente, inexcusable. Quiero decir, que se trata de una realidad que no se puede soslayar ni modificar. En la gestión de los fondos de la Unión Europea (UE) intervienen diversos poderes territoriales con competencias administrativas y políticas, con los que hay que contar a la hora de designar a las autoridades a las que se refiere el mencionado artículo 58 del Reglamento 1083/2006. No obstante, este factor territorial al que me acabo de referir está contemplado en el propio Reglamento, cuando señala que las autoridades podrán tener carácter nacional, regional o local.

La segunda circunstancia que añade complejidad a la operación de designación de la Autoridad de Auditoría sí podemos decir que es cosecha propia de nuestro

país y que podría haberse soslayado. Me refiero a la configuración de la mayoría de los programas operativos del marco 2007-2013, en unos casos, de gestión compartida Estado-Comunidades Autónomas y, en otros casos, además, con carácter plurirregional. En la gestión de estos programas operativos intervienen el Estado y una o más Comunidades Autónomas, por lo que, para la designación de la Autoridad de Auditoría habrá, en principio, que contar con todos los poderes públicos en presencia.

Esta circunstancia podría haberse evitado o al menos, reducido su impacto, si la gestión de todos o la mayoría de los programas operativos se hubiera atribuido en exclusiva a una única Administración Pública. Desde mi punto de vista, deberían ser las Comunidades Autónomas las que gestionaran la mayor parte de los fondos de la UE. Y así, la Administración General del Estado podría aprovechar mejor el tiempo para desarrollar las competencias que, como Estado central le corresponden y le son más propias: la definición de las líneas básicas de las políticas sectoriales, la coordinación cuando sea necesaria y el aseguramiento de la igualdad y la solidaridad entre los diferentes territorios.

Lo relevante es que si la gestión de cada programa operativo se hubiera atribuido en exclusiva a una única Administración Pública, la operación de designación de la Autoridad de Auditoría habría sido, aparentemente, bien fácil. La Comisión habría tenido que entenderse con 18 ó 20, si contamos a Ceuta y Melilla, Autoridades de Auditoría. Pero eso es algo que la Comisión ya sabía que podría ocurrir. Recordemos que el Reglamento 1083/2006 no establece que cada Estado miembro designe una única Autoridad de Auditoría, sino una por cada programa operativo. Y, por otro lado, la multiplicación de Autoridades de Auditoría se va a seguir produciendo con el actual reparto de los fondos, toda vez que hay, al menos, un programa operativo regional del Fondo Social Europeo, gestionado en exclusiva por cada Comunidad Autónoma, lo que genera las 19 ó 20 Autoridades a las que antes me referí.

El tercer factor de complejidad tiene que ver con una cierta indefinición normativa del derecho interno para resolver esta cuestión. El artículo 58.3 del Reglamento 1083/2006 establece que *“El Estado miembro establecerá las normas que regulen sus relaciones con las autoridades a que se refiere el apartado 1 y las de estas con la Comisión.”* Y, por otro lado que, sin perjuicio de lo previsto en el propio Reglamento, *“el Estado miembro fijará las normas que regulen las relaciones entre las autoridades a que se refiere el apartado 1, que llevarán a cabo su cometido de plena conformidad con los sistemas institucional, jurídico y financiero de dicho Estado miembro.”* Estas

declaraciones legales quieren decir lisa y llanamente, que se regirán por el derecho interno de los Estados, entre otras cosas, las siguientes:

- a) La designación de las Autoridades y las relaciones entre ellas.
- b) Las relaciones de las Autoridades con la Comisión.

Esto no hace sino poner de manifiesto el respeto del legislador europeo por el marco institucional y jurídico de los Estados miembros en esta materia de la designación de las autoridades. Como no podría ser de otra manera, por otro lado.

Nuestro problema reside en que el ordenamiento jurídico español no resuelve satisfactoriamente estas cuestiones. Para el análisis de este asunto debemos partir, en primer lugar, de los principios jurídicos que inspiran las operaciones de ejecución del Derecho de la UE por los Estados miembros. Y, entre dichos principios, en un Estado compuesto, como España, destaca el que podríamos enunciar más o menos así: la ejecución del Derecho de la UE no supone, necesariamente, una modificación del reparto de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas. Las funciones atribuidas a la Autoridad de Auditoría están reguladas en Reglamentos de la UE, instrumento normativo que, por su propia naturaleza, no precisa, de ordinario, de ninguna operación de desarrollo o ejecución normativa. Se trata de funciones que están comprendidas dentro de la ejecución o aplicación administrativa del derecho de la UE. No obstante, desde mi punto de vista, sí parece conveniente que el legislador interno adopte determinadas disposiciones, convenientes para la mejor aplicación de lo previsto en las normas europeas. Dichas normas internas deben regular, al menos, estas dos cuestiones:

- a) Las características que deben reunir los órganos a los que se atribuya la función de Autoridad de Auditoría, correspondiendo a cada Administración Pública la atribución de dichas potestades a los órganos a los que se les vaya a conferir tal condición.
- b) El reparto de competencias de la Autoridad de Auditoría entre el Estado y las Comunidades Autónomas.

¿Qué hay en el ordenamiento jurídico español de todo esto? Porque algo hay, efectivamente.

Antes de responder a esta pregunta quiero formular una premisa que supongo que no habrá problema en que compartamos todos. Y es la siguiente. Las funciones que

los Reglamentos europeos atribuyen a la Autoridad de Auditoría, contempladas desde la perspectiva del marco institucional y jurídico español, están dentro del ámbito de lo que podríamos denominar el control financiero público.

Se trata de una materia comprendida dentro del Derecho financiero y, dentro de éste, del Derecho presupuestario. Pues bien, el legislador español no ha considerado necesario dictar ninguna norma básica de Derecho presupuestario, que sea un común denominador normativo aplicable en todo el territorio nacional, si excluimos la normativa en materia de estabilidad presupuestaria. La Ley General Presupuestaria, auténtico código de esta materia, no contiene ningún precepto básico. Y esta es la norma, desde mi punto de vista, donde deberían contemplarse las cuestiones que hoy nos ocupan, toda vez que es la que regula con rango de Ley el control financiero. En vez de ello, la Ley General Presupuestaria, en su artículo 141, se limita a establecer que *“La Intervención General de la Administración del Estado ejercerá el control sobre entidades colaboradoras y beneficiarios de subvenciones y ayudas concedidas por los sujetos del Sector Público estatal y de las financiadas con cargo a fondos comunitarios de acuerdo a lo establecido en la Ley General de Subvenciones y en la normativa comunitaria.”* Es decir, esta Ley se limita a establecer la competencia de la IGAE en el control financiero de las ayudas financiadas con fondos comunitarios, en los términos de la Ley General de Subvenciones. Guarda silencio, por tanto, respecto al resto de los gastos financiados con fondos de la UE que no sean subvenciones y, desde luego, respecto de aquellos que sean gestionados por órganos no estatales.

La Ley General de Subvenciones, en el Título sobre el control financiero, establece en el artículo 45.1 que *“En las ayudas y subvenciones financiadas total o parcialmente con cargo a fondos comunitarios, la Intervención General de la Administración del Estado será el órgano competente para establecer, de acuerdo con la normativa comunitaria y nacional vigente, la necesaria coordinación de controles, manteniendo a estos solos efectos las necesarias relaciones con los órganos correspondientes de la Comisión Europea, de los entes territoriales y de la Administración General del Estado.”*

Esta regulación no es suficiente, como bien se comprende. Por un lado, está referida únicamente al ámbito de las subvenciones, defecto en el que incurría la Ley General Presupuestaria, como ya dijimos antes. Y por otro, diríase que peca de timidez, si este fuera un vicio que pudiera predicarse de una Ley. Timidez que contrasta, por cierto, con la regulación contenida en el apartado 2 del mismo artículo 45, en relación con los fondos agrícolas de la UE.

Este distinto tratamiento del control financiero de las operaciones financiadas con los fondos estructurales y el fondo de cohesión y de las financiadas con los fondos agrícolas tiene alguna justificación, no cabe duda. La regulación de la Autoridad de Auditoría que se contiene en el Reglamento de los fondos estructurales es diferente de la que se establece para el “servicio específico” de control que se prevé en el Reglamento de los fondos agrícolas. Pero las diferencias no son tan importantes como para justificar la asimetría. Reparemos en lo que establece el artículo 11.1 del Reglamento (CE) N° 485/2008 del Consejo, de 26 de mayo de 2008, relativo a los controles, por los Estados miembros, de las operaciones comprendidas en el sistema de financiación por el Fondo Europeo Agrícola de Garantía (FEAGA):

*“En cada Estado miembro, un servicio específico estará encargado de vigilar la aplicación del presente Reglamento y:*

- a) llevar a cabo los controles previstos en él a través de agentes que dependen directamente de dicho servicio específico, o*
- b) coordinar los controles efectuados por agentes que dependan de otros servicios.*

*Los Estados miembros podrán asimismo establecer que los controles que se ejecuten en aplicación del presente Reglamento se repartan entre el servicio específico y otros servicios nacionales, siempre que aquel asegure la coordinación.”*

Realmente, no es muy diferente de la realidad que se plantea con los fondos estructurales.

## **AUDITORÍA Y VERIFICACIONES PREVIAS**

Me voy a referir a continuación a una cuestión relacionada con las verificaciones previas que debe llevar a cabo la Autoridad de Gestión, de acuerdo con lo dispuesto, fundamentalmente, en el apartado b) del artículo 60 del Reglamento 1083/2006 y en el artículo 13 del Reglamento 1828/2006. Este comentario parte de una reflexión inicial. Desde mi punto de vista, los reglamentos financieros del actual periodo de programación exigen a las diferentes autoridades que intervienen en los procesos de gestión y control de las actuaciones cofinanciadas con fondos de la UE un sobreesfuerzo de control. Esto es indudable. Pues bien, no estoy seguro de que las soluciones que se están adoptando en España para cumplir con los Reglamentos sean las más razonables, desde el punto de vista del mejor aprovechamiento de los recursos de que se dispone, siempre escasos.

Los Reglamentos exigen a la Autoridad de Gestión una verificación, que podemos llamar administrativa, del 100 por 100 de las operaciones que se vayan a certificar y una verificación sobre el terreno de una muestra de operaciones. De acuerdo con el mencionado artículo 60 del Reglamento 1083/2006, la Autoridad de Gestión *“comprobará que se ha llevado a cabo la entrega de los bienes o la prestación de los servicios objeto de cofinanciación, que se ha efectuado realmente el gasto declarado por los beneficiarios en relación con las operaciones, y que este cumple las normas comunitarias y nacionales aplicables en la materia.”*

En la descripción de los sistemas de gestión y control de los programas operativos, el alcance de estas verificaciones que debe realizar la Autoridad de Gestión se ha definido extendiéndolo a los siguientes aspectos:

- Verificar que la operación cumple los criterios de selección establecidos para el programa operativo, se ha ejecutado de conformidad con la decisión aprobatoria y cumple todas las condiciones aplicables con respecto a su funcionalidad y uso o a los objetivos que han de alcanzarse.
- Verificar que los gastos declarados se corresponden con los registros contables y los documentos acreditativos que obran en poder del beneficiario.
- Verificar la realidad de los gastos declarados y la realización del proyecto cofinanciado, desde la fase de instrucción del mismo hasta la puesta en funcionamiento de la inversión proyectada, así como la verificación de la subvencionabilidad de los gastos.
- Verificar que los gastos declarados por el beneficiario son conformes a las normas comunitarias y nacionales, así como conforme a las políticas comunitarias.
- Verificar que, en el caso de existir una transferencia de recursos a favor de cualquier Administración, institución, organismo, empresa pública o persona física o jurídica, la actuación siga siendo conforme a las normas comunitarias aplicables.
- Verificar que se ha abonado la contribución pública al beneficiario.

Debemos tener en cuenta, además, otras características que concurren en estas verificaciones previas:

- En los controles sobre el terreno, la Autoridad de Gestión *“conservará registros en los que se describa y justifique el método de muestreo y se identifiquen las*

*operaciones o transacciones seleccionadas para ser verificadas. La autoridad de gestión determinará el tamaño que ha de tener la muestra para ofrecer garantías razonables en cuanto a la legalidad y regularidad de las transacciones conexas, teniendo en cuenta el nivel de riesgo que haya identificado para el tipo de beneficiarios y operaciones en cuestión; asimismo, revisará el método de muestreo cada año.” (artículo 13.3 del Reglamento 1828/2006).*

- *“La autoridad de gestión establecerá por escrito normas y procedimientos para las verificaciones realizadas (...) y conservará registros de cada una de ellas, en los que indicará el trabajo realizado, la fecha y los resultados de la verificación, así como las medidas adoptadas con respecto a las irregularidades detectadas.” (artículo 13.3 del Reglamento 1828/2006).*
- Se deberá asegurar la adecuada separación de funciones entre todos los actores del Programa, es decir, entre los órganos gestores y los órganos de verificación.

En mi opinión, estas verificaciones con el contenido y alcance que se acaba de describir, no son realizadas, en su integridad, por ningún órgano administrativo de los que intervienen en los procedimientos de gestión del gasto público en España. Por tanto, si se quiere cumplir con los Reglamentos, habrá que dotar a los órganos correspondientes de los recursos suficientes para llevar a cabo estas funciones.

Por otro lado, tanto desde un punto de vista formal, como material, estas verificaciones previas tienen un contenido y alcance similares a los procedimientos de la función interventora y del control financiero. Y no son muy diferentes de las funciones que atribuyen los Reglamentos a la Autoridad de Auditoría.

En vista de todo ello, como conclusiones finales, entiendo:

1. En nuestro país debió adoptarse una solución normativa que permitiera aprovechar la existencia de un marco institucional de órganos de control previo, a los que podía haberse atribuido las verificaciones previas que estamos examinando. Las intervenciones que actúan como órganos de control de los órganos gestores de las actuaciones cofinanciadas con fondos europeos podrían haber sido los órganos idóneos para la realización de las verificaciones previas, con la única condición de que quienes se dediquen a ello no sean los mismos que lleven a cabo las funciones de la Autoridad de Auditoría.

El amplio contenido y alcance de las verificaciones previas que exigen los reglamentos debió llevar aparejada una correlativa suavización de las funciones atribuidas a la Autoridad de Auditoría. O, al menos, el establecimiento de la posibilidad legal de que la Autoridad de Auditoría se apoye en la labor de control llevada a cabo por la Autoridad de Gestión. Esta sinergia de labores de control concomitantes habría resultado especialmente feliz si las verificaciones previas hubiesen sido ejecutadas por el órgano de control interno, por la Intervención.

*D. Miguel Miaja Fol*

*Director de la Oficina Nacional de Auditoría. IGAE*

Igual que mis anteriores compañeros, empiezo agradeciendo a todos ellos por haber aceptado participar en estas Jornadas de la Intervención. Coincido también con Manuel Gómez en agradecer a los compañeros que han venido de la Comisión Europea y de la Inspección de Finanzas de Portugal el que hayan hecho el esfuerzo de hablarnos en español. En algún momento han pedido disculpas por su mal español. Estoy seguro de que si lo hubiesen hecho en portugués les hubiéramos entendido mucho peor y por tanto, yo de verdad os agradezco a todos el esfuerzo y a todos vosotros os agradezco que a la hora que es, todavía sigáis aquí.

Cuando me puse a preparar esta comunicación, lo primero que se me pasó por la cabeza es que si me tocaba hablar el último, todo lo que hubiera que decir sobre estrategias de auditoría, ya iba a estar dicho y como tampoco era plan de decir, bueno, como ya está todo dicho nos vamos, lo que he hecho ha sido, intentar transmitir os cuál es el impacto y las consecuencias que la implantación de las estrategias de auditoría, tal y como están diseñadas en este nuevo marco de ayudas comunitarias para el periodo 2007-2013, va a tener en el resto de nuestras actuaciones de control y la reflexión que os quiero trasladar está en la línea de plantear, si existe un modelo de control implícito subyacente en la forma de trabajar que se diseña con la estrategia de auditoría que nos definen los Reglamentos Comunitarios.

Esa forma de trabajar, esa metodología de control no es coincidente 100%. En algunos aspectos lo es, en otros no lo es. No es totalmente coincidente con la forma de control, la forma en que nuestra organización trabaja y la reflexión que os quiero trasladar, es ver hasta qué punto la implantación en determinadas áreas de nuestra organización de estas otras formas de trabajar, va a tener un impacto que suponga una modificación también de nuestra forma de trabajar en otras áreas. O sea, en última instancia, cómo nuestro modelo de control de Fondos Comunitarios, va a servir en algunos aspectos de modelo para el control financiero permanente y la auditoría pública cuando auditemos otro tipo de cuestiones que no son los Fondos Comunitarios.

Yo creo que la aplicación de estrategias de auditoría para el control de los Fondos Comunitarios en el periodo de programación 2007-2013, tal y como se ha planteado esta estrategia, nos enfrenta a la necesidad de revisar nuestro marco metodológico del control financiero permanente y de auditoría pública, que son los que aplicamos en el resto de nuestros controles.

Voy a centrarme en lo que yo creo son aspectos muy interesantes que nos afectan a todos y que nos van a afectar muy de inmediato. En alguna medida, algunos de ellos ya nos están afectando.

Al final de la ponencia se recoge el esquema de una estrategia de auditoría, de un documento de estrategia de auditoría, tal y como está definido en la normativa comunitaria. Eso viene a ser el índice básico del documento de estrategia.

De ese documento he incluido 3 recuadros:

- He recuadrado el aspecto *Metodología*. En la estrategia de auditoría, tenemos que pronunciarnos sobre cuál es la metodología de trabajo con la que vamos a hacer nuestras auditorías. Por tanto, cuando hablemos de metodología en la estrategia, estamos hablando de *Normas de auditoría* y, si en la estrategia de auditoría estamos diciendo qué normas de auditoría vamos a aplicar. Seríamos una organización poco coherente, si dijéramos que auditamos Fondos Comunitarios siguiendo unas normas de auditoría y, con nuestros fondos nacionales u otro tipo de ejecución del presupuesto nacional, siguiendo normas de auditoría distintas.
- En los apartados 4 y 5 del índice de las estrategias se refieren a planteamientos determinados en materia de auditoría y evaluación de riesgos que aluden a cómo se hace el *Plan de control*, cómo se planifica, en los controles a realizar a lo largo del periodo de duración de la estrategia.
- Y por último, el último aspecto a que me voy a referir, que no es el último evidente entre los que podríamos estar abordando desde este enfoque que os propongo, pero sí el último del que yo voy a hablar, es el tema de *Control de Calidad o Confianza* en el trabajo de otros auditores. Es un tema del que todos los que me han antecedido, han hablado y de cómo el diseño que ha planteado la Comisión Europea para los controles de este marco, está planteado en la supervisión de unos sobre otros. En el esquema de estrategia de auditoría para España, la Autoridad de Auditoría, la que sea para cada programa operativo, en algunos programas operativos de auditorías de la Intervención General en otros es una

Comunidad Autónoma. Pero, allí donde haya un programa de operaciones en el que intervienen varios organismos de auditoría, la Autoridad de Auditoría tiene que establecer una labor de supervisión efectiva sobre todos los organismos de auditoría que participan. Pero también se ha dicho que la Comisión Europea va a ejercer una labor de supervisión efectiva sobre las autoridades de auditoría. De modo que, estamos en un esquema de supervisión; unos sobre otros, donde los procedimientos de control de calidad que tengamos; la normativa en la que se base la confianza que nos merece el trabajo que han realizado otros auditores, va a desempeñar un papel clave y por eso precisamente aparece tan destacada con un epígrafe específico del esquema de las estrategias.

Este modelo de estrategia nos afecta a nuestras normas de auditoría; afecta a la forma de hacer nuestros planes de control y, a la forma en que hacemos el control de calidad.

Con respecto a las *Normas de auditoría*, el Reglamento del Consejo que establece o regula el funcionamiento de los Fondos Estructurales, dice que la Autoridad de Auditoría se debe cerciorar de que los trabajos de auditoría tienen en cuenta normas de auditoría internacionalmente aceptadas.

Yo creo que eso lo he recogido aquí y lo dejo como reflexión: es que las normas de auditoría internacionalmente aceptadas, a las cuales además se remite expresamente los reglamentos, son las de IFAC, las de INTOSAI, las de IIA.

Pues bien, IFAC terminó en el mes de diciembre su "Quality Project" con todo un nuevo paquete de normas que ha supuesto la remisión integral de todas las normas internacionales emitidas por el IFAC. Precisamente, esta nueva revisión no ha entrado en vigor todavía, entrará en vigor, en diciembre de este año y, se está planteando por parte de la Comisión Europea su adaptación en el futuro, como se hizo con las normas de contabilidad. En cualquier caso, sí que hay que destacar que entre 2004 y 2009 ha habido un ambicioso proyecto de revisión de todas las normas de auditoría de IFAC y, por tanto, estamos con una normativa, actualmente, totalmente renovada.

INTOSAI está, en este momento, embarcada en un proyecto de estrategia, un plan estratégico 2005-2010, en el que está realizando una revisión completa de su marco normativo. Ha cambiado incluso la estructura de su marco normativo; las antiguas normas de INTOSAI dejan de existir tal y como eran concebidas y las sustituyen por un modelo normalizador mucho más parecido al que tiene IFAC.

Y, por último, el Instituto Internacional de Auditores Internos que constituyó en el año 2006 un grupo de trabajo, y en 2007 presentó al Consejo Rector del Instituto y aprobaron, un nuevo marco de prácticas profesionales, que constituye las normas de auditoría del IIA y que, de acuerdo además con la aprobación de su nuevo marco, se dice que deben ser sometidas a una revisión sistemática a cada 3 años.

Pues bien, mientras todos estos organismos internacionales acaban de revisar sus normas de auditoría, cuya norma debemos aplicar de acuerdo con los Reglamentos Comunitarios y, cuya norma debemos aplicar en nuestros procedimientos de auditoría, nosotros tenemos unas normas de auditoría del Sector Público de 1998, que a su vez están inspiradas en las emitidas por INTOSAI en 1992, las cuales son previas al Informe Coso y a todos los desarrollos de análisis de riesgos que se producen a partir de 1994.

En definitiva, todo lo relativo a metodología de análisis de riesgos, de planificación, etc., está ausente, o muy escasamente presente, en nuestras normas de auditoría, y, por otra parte, tenemos un grupo de normas técnicas de las cuales, solamente algunas de ellas, las dos últimas, son las que coinciden temporalmente con el periodo en que se han estado revisando temporalmente las normas internacionales.

Por tanto, la primera reflexión que tenemos aquí, es la necesidad de hacer una revisión profunda, sistemática, de unas Normas de Auditoría que en su momento estaban alineadas con las normas internacionales. En la medida en la que la normativa internacional se ha movido, nosotros nos estamos quedando fuera, por lo que tenemos que hacer una profunda revisión de toda esta normativa.

Y esa profunda revisión de la normativa, en el caso de los Fondos Comunitarios, se enmarca en un entorno mucho más complejo, puesto que, muchos de nuestros programas operativos son programas de gestión compartida, en el cual participamos la Administración General del Estado con las Comunidades Autónomas, por lo que hemos decidido, de común acuerdo la Autoridad de Auditoría y los órganos de auditoría de las Comunidades Autónomas, o la Autoridad de Auditoría de una Comunidad Autónoma junto con nosotros, cuando la posición es al revés, hemos decidido establecer una Comisión General de Coordinación para el control de Fondos Comunitarios, en la cual ponemos en común una serie de cosas de las cuales yo he entresacado las que más nos afectan, como puede ser, la estrategia de auditoría, de discusión y de aprobación conjunta; como pueden ser los procedimientos de tramitación uniformes, que es un tema habitualmente regulado en normas de auditorías; o como puede ser, la propia metodología de auditoría.

Por tanto, no solamente tenemos que alinear nuestras normas de auditoría con las normas internacionales sino que tenemos que hacer un alineamiento, de común acuerdo con las Comunidades Autónomas, por lo menos, en lo que se refiere a aplicación de estas normas de auditoría en el ámbito del control de los Fondos Comunitarios y yo diría ya que con carácter general.

El segundo elemento de reflexión que os quería trasladar es en relación con los *Planes de Control*.

En las transparencias que se adjuntan a esta ponencia, se pueden ver una serie de ideas puntuales, sobre qué es básicamente la estrategia de auditoría. La estrategia de auditoría es un documento de planificación a largo plazo. Es un documento de planificación que debe comprender hasta el momento en que se cierre el programa operativo y por tanto, estamos hablando de un marco de planificación 2007-2013; la regla  $n+2$ , nos coloca en 2015 más los seis meses de retardo con que estamos auditando, nos coloca en 2016. Nuestras últimas auditorías se estarán haciendo en 2016, para poder emitir una declaración de cierre que se debe emitir 18 meses después del cierre del programa, por tanto estamos hablando de 2017. Hasta ahí llega la estrategia de auditoría.

Las estrategias de auditoría que estamos haciendo, llegan hasta el año 2017 y son documentos de planificación, muy completos, basados en un análisis de riesgos que, además debe tener una metodología clara; la metodología debe quedar dentro de lo dispuesto en el propio documento y debe quedar documentado cómo hemos aplicado esa metodología y, en ese documento de planificación, hay que identificar objetivos y prioridades de todo el plan de auditoría, de todo el plan de control para todo el periodo. Además hay que analizar nuestro inventario de recursos disponibles.

La aplicación de un modelo de planificación tan completo y sofisticado como el que llevan implícitas las estrategias de auditoría, nos debe llevar a una reflexión sobre cuál es el modelo de planificación que estamos utilizando para el resto de nuestros controles; nuestro Plan de Auditoría Pública y nuestro Plan de Control Financiero Permanente son planes a un año, con análisis de riesgo muy elemental, que diría que se basa en la percepción individual de riesgo de cada controlador más que en un análisis documental, siguiendo una metodología de análisis de riesgos.

Por tanto, es una reflexión que yo quiero que hagamos internamente dentro de la ONA para los próximos meses, porque yo creo que deberíamos incorporar algunas cosas de los planteamientos que se hacen en las estrategias de auditoría. Y, en

relación con los planes de control incido nuevamente en la idea de que es necesario disponer de una metodología de identificación y de evaluación de los riesgos para la elaboración de planes de control. Yo creo que ésta es la clave de todo el proceso de planificación y que la necesidad de disponer de esa metodología, nos viene por dos caminos:

Uno, porque el modelo de planificación que estamos utilizando para los Fondos Comunitarios, para el control de fondos, se basa en una metodología de análisis y evaluación de riesgos, y es muy difícil explicar que en una misma organización, parte de sus controles los haces siguiendo normativa europea y utilizando metodología de análisis de evaluación de riesgos, y para el resto, utilizamos el modelo de mojar nos el dedo y levantarlo para ver por dónde viene el viento.

Y el segundo camino, es que además, las normas de auditoría en la medida en que alineamos nuestra normativa interna, con la normativa internacional, vamos a tener que incorporar, precisamente lo que ha sido el mayor cambio que se ha producido en las normas de auditoría en los últimos años, sobre todo en las normas de auditores internos, que ha venido precisamente por los desarrollos metodológicos que se han producido en el ámbito de la evaluación de riesgos y, ese es un tema en el que creo, por aquí, que tenemos mucho que trabajar.

Y, por último, *Control de Calidad*. Como he empezado insistiendo algo más ya en los temas de control de calidad, no voy a recordar como está organizado todo el proceso de control de supervisiones de unos sobre otros, sí deciros que, yo creo que son las orientaciones de la Comisión sobre elaboración de estrategia de auditoría, las que señalan que se utilizan como referencias para los controles de calidad: la norma internacional de auditoría 600 de IFAC y el estudio 4 del Sector Público, que se refiere también al control de calidad. Además de eso, hay una nota de la Comisión sobre confianza en el trabajo de los auditores.

Nuevamente, éstas son normas recientes: la de IFAC recientemente revisada en el ámbito de "Quality Project" y la de la Comunidad fue terminada en el mes de diciembre del año pasado. Por lo tanto, son normas muy recientes.

Yo no digo que nuestra norma técnica de control de calidad esté mal, en absoluto, yo creo que es una buena norma técnica, pero que merecería la pena que la revisásemos a la luz, precisamente de estas otras normas mucho más recientes que tenemos. Y el control de calidad tiene que funcionar en dos ámbitos. Yo diría que en tres, ya que hay un ámbito interno, que no se preocupa de él la propia Comisión,

por lo menos en los reglamentos, porque lo da por supuesto: que es el control de calidad interno. De acuerdo con nuestra propia norma de control de calidad, todos los años tenemos que hacer un plan de control de calidad y este año hemos optado por incluir el plan de control de calidad dentro del plan de auditorías o dentro del plan de control financiero permanente.

Por lo que se refiere al ámbito externo, como Autoridad de Auditoría debemos describir una estrategia y proponer los procedimientos de coordinación y control de calidad del trabajo realizado por otros órganos de auditoría y, además, como órgano responsable de auditorías que se hacen bajo nuestra supervisión, tenemos que tener algún mecanismo para supervisar la calidad del trabajo realizado por auditores externos a los que nosotros contratamos. En este caso, a través del clausulado en los pliegos de contratación, estableciendo metodologías de supervisión y control de calidad de esos trabajos.

Y con esto, ya termino, haciendo un resumen de lo que hemos estado comentando:

- Primero que, la necesidad de alinearnos con la normativa internacional en materia de auditoría, nos obliga a una revisión de nuestro marco normativo. Tenemos que revisar nuestras normas de auditoría, nuestras normas técnicas. Hay que hacer una revisión completa. Y yo creo que es una de las cosas que en algunos de los grupos de trabajo que recientemente hemos tenido para trabajar sobre el tema de las circulares de control financiero y de auditoría pública, creo que, si en algún tema hubo unanimidad, fue precisamente en esto, en la necesidad de mantener una comisión de normas técnicas de auditoría que, no solamente profundizan la emisión de nuevas normas, sino que revise lo que tenemos ahora mismo.
- La aplicación de normas internacionales de auditoría y la referencia que supone también el modelo de planificación de estrategias, nos debe llevar también a una reflexión sobre el contenido y el alcance de nuestros actuales planes de control financiero permanente y de auditoría pública y,
- por último que, tenemos que revisar nuestra normativa de relaciones con otros auditores para dotarnos de un marco que sea igualmente válido para fondos comunitarios que para otro tipo de controles que hacemos en control financiero permanente y auditoría pública. No tiene sentido, no tendría sentido que el mismo organismo auditor, la Intervención General, en unos controles actuase de un modo y en otros de otro.

## *Las Estrategias de Auditoría de Fondos Comunitarios en el nuevo marco para el periodo 2007 / 2013*

Consecuencias de las estrategias de auditoría  
sobre el marco normativo del control interno

**IGAE** XVII Jornadas de Presupuestación, Contabilidad y Control Público

La aplicación de las estrategias de auditoría para el control de fondos comunitarios en el periodo de programación 2007/2013 nos enfrenta a la necesidad de revisar el marco metodológico del Control Financiero Permanente y la Auditoría Pública que rigen en el control interno del sector público estatal

**IGAE** XVII Jornadas de Presupuestación, Contabilidad y Control Público

### Contenido de las estrategias

1. Introducción
2. Base Jurídica y Alcance
3. Metodología
4. Planteamiento y prioridades en materia de auditoría
5. Evaluación de riesgos
6. Confianza en el trabajo de otros auditores
7. Recursos
8. Elaboración de Informes

### Ámbito del control al que afecta

**Normas de Auditoría**

**Planes de control**

**Control de Calidad**

**IGAE** XVII Jornadas de Presupuestación, Contabilidad y Control Público

### Normas de Auditoría

*"La autoridad de auditoría se cerciorará de que los trabajos de auditoría tienen en cuenta normas de auditoría internacionalmente aceptadas"*



Proyecto de Clarificación (2004-2009):  
Revisión integral de las Normas de Auditoría del IFAC



Plan Estratégico 2005-2010: Revisión completa del marco normativo de INTOSAI



Grupo de trabajo 2006-2007: Nuevo Marco de Prácticas Profesionales sometido a revisión a cada tres años



Normas de Auditoría del Sector Público (1998) y Normas Técnicas (1999 a 2007)

**IGAE** XVII Jornadas de Presupuestación, Contabilidad y Control Público

## Normas de Auditoría

Comisión General de coordinación para el control de fondos comunitarios del Marco 2007/2013

- ✓ Su función es establecer un marco de actuación integrado para todos los órganos de control
- ✓ Le corresponde debatir y aprobar
  - ✓ La metodología de auditoría (normas de auditoría, manuales, guías y otros documentos específicos que se elaboren)
  - ✓ Procedimientos para tramitación de los informes
  - ✓ La estrategia de auditoría
  - ✓ ... ..

IGAE XVII Jornadas de Presupuestación, Contabilidad y Control Público

## Estrategia de auditoría

- ✓ Planificación indicativa de auditorías a realizar hasta el cierre del Programa Operativo
- ✓ Basada en un análisis de riesgos sistemático y documentado
- ✓ Identificación de
  - ✓ Objetivos y prioridades
  - ✓ Recursos disponibles
  - ✓ Organismos que intervienen
  - ✓ Controles a realizar
- ✓ Procedimiento de tramitación de informes y seguimiento de recomendaciones

## Planes de Control

La aplicación de las estrategias de auditoría en el control de fondos comunitarios pone en evidencia las limitaciones nuestro modelo interno de planificación del control, cuya revisión se hace necesaria

IGAE XVII Jornadas de Presupuestación, Contabilidad y Control Público

## Planes de Control

Normas de auditoría alineadas con normas internacionales

Modelo de planificación del control aplicado a los fondos comunitarios

Se hace necesario disponer de una metodología de identificación y evaluación de riesgos para la elaboración de los planes de control

**IGAE** XVII Jornadas de Presupuestación, Contabilidad y Control Público

**IGAE** XVII Jornadas de Presupuestación, Contabilidad y Control Público

## Conclusiones

- ✓ La necesidad de alinear nuestras normas de auditoría con las internacionalmente aceptadas nos lleva a una revisión completa de nuestro actual marco normativo
- ✓ La aplicación de normas internacionales de auditoría y la referencia que supone el modelo de planificación del control de fondos comunitarios nos llevan a una reflexión sobre el contenido y alcance de nuestros actuales planes de CFP y AP
- ✓ Se hace necesario revisar nuestras normas sobre relaciones con otros auditores y dotarnos de un marco aplicable tanto a los controles de fondos comunitarios como a los de ámbito nacional

**La calidad en la información  
económico-financiera de las AAPP:  
la transparencia y la evaluación de las  
Políticas Públicas de Gasto**

*Moderadora:*

*D.ª M.ª Elvira Rodríguez Herrero*

*Presidenta de la Asamblea de la Comunidad de Madrid*



*D.ª M.ª Elvira Rodríguez Herrer*

*Presidenta de la Asamblea de la Comunidad de Madrid*

Dentro de la XVII Jornadas de Presupuestación, Contabilidad y Control Público, organizadas por la Intervención General de la Administración del Estado, se ha programado la celebración de esta mesa redonda con el tema: “La calidad de la información económico-financiera de las Administraciones Públicas: La transparencia y la evaluación de las Políticas Públicas de Gasto”.

La información debe atender al principio de transparencia sino no es información. O dicho de otra manera, el principio democrático de la transparencia de las actuaciones, tanto de las públicas como de las privadas con trascendencia social, obliga a que la información sea homologada con base en normas claramente determinadas y garantizada por las instituciones o procedimientos empleados para confeccionarla.

Me refería a la transparencia como principio democrático y esto no es un mero artificio semántico. Los poderes públicos administran los recursos de los ciudadanos, es decir, de todos y se los devuelven en forma de políticas públicas.

Para poder ejercer con pleno conocimiento el derecho al voto el ciudadano debe de conocer realmente qué hacen sus gobernantes y para eso se necesita transparencia que, como decía, es homologación pero también ejecución sometida a normas y debidamente controlada.

Por otra parte, cada vez con más frecuencia, cuando se forma parte de una organización o de un conjunto, me da igual que sean empresas cotizadas del IBEX o países de la Unión Monetaria, se han de cumplir determinados requisitos que, para que se puedan comprobar, han de controlarse y para ello la transparencia, entendida como señalaba antes, es absolutamente necesaria aunque esto es, en el fondo, lo mismo que al principio de la democracia occidental del siglo XXI.

En esta mesa redonda que hoy moderó, van a intervenir cuatro ponentes que por su profesionalidad y por los puestos de privilegio que ocupan pueden, estoy segura, ahondar en estas cuestiones y provocar un debate fructífero. Tenemos a José Luís

Malo de Molina, Director General del Servicio de Estudios del Banco de España; Rosario Martínez Manzanedo, que es Subdirectora General de Análisis y Cuentas Económicas del Sector Público; José M.<sup>a</sup> Labeaga Azcona, Director del Instituto de Estudios Fiscales y, por último, a Fernando Rojas Urtasun, Director General de Presupuestos, desde donde la transparencia y la necesidad de información es absolutamente imprescindible.

*D. José Luis Malo de Molina Martín Montalvo*  
*Director General del Servicio de Estudios del Banco de España*

## **INTRODUCCIÓN**

La actividad desarrollada por el Sector Público abarca en la actualidad un número muy elevado de áreas que se ha ido ampliando con el tiempo y su análisis se ha convertido en imprescindible para conocer el funcionamiento de la economía.

Desde una perspectiva macroeconómica, por ejemplo, el consumo y la inversión públicos aparecen como variables que repercuten directamente en la demanda nacional. La incidencia indirecta de la actuación del sector público es, sin embargo, muy superior. En concreto, la estructura del sistema fiscal, las políticas de gasto público o la cuantía y la financiación de los déficit públicos, pueden afectar, entre otros factores, a la renta disponible de los agentes, a la estructura de costes, al nivel de precios y a la inflación o a la productividad de la economía y, por tanto, influir sobre las decisiones de consumo, ahorro e inversión privados, el equilibrio exterior y, en fin, el crecimiento económico.

Esta importancia creciente del sector público ha venido acompañada de un fecundo desarrollo de la literatura económica que analiza el impacto de dicha actividad sobre la economía. De esa literatura me interesa destacar el elevado consenso que se ha alcanzado en torno a dos aspectos que resultan muy relevantes a efectos del contenido de esta mesa redonda. De un lado, el papel que la estabilidad macroeconómica y el equilibrio fiscal a medio plazo desempeñan para asegurar la sostenibilidad del crecimiento económico. De otro lado, la importancia de la transparencia en la información económica financiera de las Administraciones Públicas como resorte imprescindible de la disciplina fiscal. Una transparencia que significa la plena disponibilidad para los ciudadanos, analistas y agentes económicos de toda la información relevante sobre la estructura, funciones y actividad de los distintos niveles de gobierno. Y todo ello requiere la publicación puntual de datos fiables, comprensibles e internacionalmente comparables sobre la actuación del Sector Público.

Me gustaría dedicar mis comentarios sobre el estado de esta cuestión en España desde el punto de vista de las funciones que tiene encomendadas el Banco de España y de la contribución que desde el mismo se ha hecho a la mejora de la transparencia fiscal en los últimos años.

## **TRANSPARENCIA Y ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA**

El alcance de la transparencia fiscal va más allá de las cuestiones del control del saldo presupuestario y se extiende a todas las parcelas de la actividad pública, incluyendo la rendición de cuentas y la eficiencia del Sector Público, pero desde la perspectiva eminentemente macroeconómica que incumbe al Banco de España interesa sobre todo destacar su importancia para un correcto funcionamiento de los mecanismos de estabilidad presupuestaria.

Cabe empezar preguntándose ¿de dónde surge esta relación entre disciplina y transparencia fiscal?

En primer lugar, la eficacia de las políticas presupuestarias depende de su interacción con los mercados financieros. La valoración que hagan los mercados de la sostenibilidad de las finanzas públicas resulta un ingrediente fundamental del coste de financiación para el Sector Público y para toda la economía, ya que el coste de la deuda pública establece normalmente el suelo para el coste de la financiación de todos los agentes. La transparencia es, por tanto, necesaria para que los mercados puedan efectuar sin distorsiones su función disciplinadora. La disponibilidad de datos puntuales y fiables sobre el nivel de endeudamiento y la carga de la deuda, por ejemplo, resulta indispensable para que los mercados financieros puedan discriminar adecuadamente. La falta de transparencia tiende a redundar en una desconfianza de los mercados que se manifiesta en una cierta prima adicional en el coste de financiación. El ocultamiento de la situación fiscal a la larga siempre tiene efectos negativos duraderos que resultan difíciles de revertir.

En segundo lugar, la transparencia tiene la enorme ventaja de ejercer por si misma efectos disciplinadores al incrementar los costes de la aplicación de políticas fiscales insostenibles, reduciendo, de esta manera, la probabilidad de que estas se produzcan.

Asimismo, en el caso de un país altamente descentralizado, como es el caso español, la transparencia fiscal es necesaria para garantizar una adecuada coordinación

presupuestaria entre los distintos niveles de gobierno. En efecto, en un contexto en el que es obligado respetar la autonomía de cada administración, la transparencia y la información son las principales herramientas para una articulación efectiva de las decisiones de los gestores de la política económica a los diferentes niveles de descentralización, permitiendo el control efectivo de los agentes económicos en su ámbito de actuación y el control democrático de los ciudadanos a través del proceso político.

Por último, la transparencia de los datos públicos es también un requisito para que puedan existir reglas fiscales con mecanismos adecuados para el control de su cumplimiento, que contemplen (o que permitan aplicar) sanciones proporcionadas en los supuestos de desviación grave.

Esta relación entre transparencia fiscal y estabilidad presupuestaria se ha hecho más evidente a partir de los compromisos fiscales que se han ido adoptando tanto a nivel europeo, en el Tratado de Maastricht y en el Pacto de Estabilidad y Crecimiento, como a nivel nacional, con la aprobación de las leyes de estabilidad presupuestaria. En ambos casos, se fijan unos límites al nivel o evolución del déficit o la deuda públicos y, en paralelo, se establecen unos requisitos de transparencia en la información.

## **LA SITUACIÓN EN ESPAÑA**

En el caso de las leyes de estabilidad presupuestaria aprobadas en España, la transparencia tiene al menos dos vertientes. En primer lugar, la formulación explícita de objetivos fiscales de medio plazo. En segundo lugar, la difusión de datos completos, fiables y puntuales sobre las liquidaciones presupuestarias y la creación de centrales de información tanto para la administración local como autonómica.

Los avances en relación con la primera de esas dos vertientes han sido indudables y se han plasmado en la presentación de los objetivos plurianuales de estabilidad presupuestaria en el primer semestre de cada año. Las leyes de estabilidad presupuestaria han atribuido al Banco de España la responsabilidad de suministrar unas proyecciones macroeconómicas que sirvan, junto con otras, para valorar la posición cíclica de la economía y caracterizar adecuadamente el tono de la política presupuestaria. Permítanme destacar aquí que la publicación de dichas proyecciones en los últimos años ha permitido amplificar la voz del Banco de España en el ejercicio de su papel de conciencia crítica y dispositivo de alerta frente a los eventuales riesgos macroeconómicos de la economía española.

En el terreno de la difusión de información existe, sin embargo, un margen de mejora relativamente amplio.

En concreto, en relación con la actividad no financiera de las Administraciones Públicas, si bien la difusión de datos relativos al Estado es abundante, detallada y con desfases relativamente reducidos, en el caso de de las administraciones territoriales la situación es muy distinta. De estas administraciones no se difunde información intraanual sobre su actividad no financiera. Y la de carácter anual, detallada por Comunidades Autónomas y sistematizada según la metodología de la contabilidad nacional, se difunde con un retraso superior a los dos años. Dada la importancia en términos de las responsabilidades de gasto o ingresos adquiridas por las Administraciones Territoriales y especialmente por las Comunidades Autónomas, esta carencia limita la capacidad de control a tiempo de su actividad y la rendición de cuentas que los distintos estamentos de las Administraciones Públicas deben dar a la opinión pública. En mi opinión, es relativamente urgente subsanar las carencias señaladas de forma que, en un horizonte razonablemente cercano, se disponga de información adecuada y con estándares de calidad aceptables. Los organismos internacionales han venido señalando repetidamente estas carencias.

Consciente de esta importancia, el Banco de España, dentro de sus competencias, ha venido prestando, desde hace mucho tiempo, una atención preferente a la difusión de datos estadísticos sobre la actividad financiera de las Administraciones Públicas ampliando considerablemente los detalles publicados y cuidando, hasta donde le ha sido posible, su calidad. Así, la información trimestral armonizada y coherente para todos los subsectores de las Administraciones Públicas se viene difundiendo regularmente desde 1999 en el marco de las cuentas financieras de la economía española y con un desfase, en la actualidad, algo menor a los cuatro meses. Por su parte, la deuda pública detallada por Comunidades Autónomas se difundió por primer vez a mediados de 1991 y de forma sistemática, cada trimestre, desde finales de 1995. Un paso adicional, lo constituyó la difusión, desde septiembre de 2005, de la deuda de las empresas públicas del ámbito de la administración autonómica pero que, por sus características, están incluidas en el sector de sociedades no financieras.

En el ámbito de la Administración Local, un avance importante en cuanto a la transparencia lo constituyó la difusión del detalle de la deuda de los seis ayuntamientos españoles con una población superior a los 500.000 habitantes desde enero de 2005. Esta información se ha visto complementada recientemente con la difusión por parte del Ministerio de Economía de la deuda correspondiente a los restantes ayuntamientos españoles de forma individualizada, sobre la base

de la información proporcionada por la Central de Información de Riesgos del Banco de España.

En este punto quisiera destacar la importancia de la colaboración institucional para conseguir cotas elevadas de calidad y armonización de la información del Sector Público. Dada la notable descentralización del gasto público, este se puede articular siguiendo modelos muy diferentes. Así, en España algunas administraciones han optado por crear, en sus respectivas áreas, empresas públicas o han acudido a acuerdos de colaboración entre la administración y empresas privadas para la producción de los bienes y servicios para la comunidad. Cuando se da esta diversidad de situaciones, la coherencia de las cuentas públicas hace imprescindible la coordinación entre las distintas instituciones responsables de su elaboración.

En este terreno se han dado pasos importantes en los últimos años. Por un lado, viene funcionando, con notable eficacia, un grupo de trabajo constituido por el INE, la IGAE y el Banco de España para dirimir muchas de las cuestiones que surgen en esta materia. El trabajo desarrollado por este grupo ha permitido mantener una relación muy fluida con las distintas Administraciones Públicas para el intercambio constante de información y para resolver cualquier discrepancia en la aplicación de los criterios que deben aplicarse al elaborar las cuentas públicas. Como ejemplos de esta colaboración, me van a permitir que cite dos ejemplos significativos en lo que atañe al Banco de España.

El primero de estos ejemplos lo constituye la difusión que realiza el Banco de España en su sitio de internet de una enumeración muy pormenorizada de las unidades institucionales que se incluyen en cada uno de los sectores en los que se divide la economía. Ello permite, entre otras cosas, identificar las empresas públicas incluidas en el sector de las Administraciones Públicas y las que se han clasificado en el sector de sociedades no financieras. Esta clasificación de las unidades públicas está plenamente consensuada con el INE y la IGAE y permite que las distintas piezas de las cuentas públicas de las que cada uno de los organismos son responsables sean plenamente consistentes, desde la óptica de definición del sector de las Administraciones Públicas.

Un segundo ejemplo se refiere a la elaboración y difusión por parte del Banco de España de la deuda detallada por cada Comunidad Autónoma y por los seis ayuntamientos principales en orden a su número de habitantes. El Banco de España elabora esta estadística sobre la base de sus propias fuentes de información, principalmente su base de datos de valores valor a valor, la Central de Información de

Riesgos y la posición de inversión internacional. Pues bien, cada trimestre, como paso previo a su publicación, esta información es compartida con las propias Comunidades Autónomas y los propios ayuntamientos para dirimir posibles discrepancias. De esta forma, se asegura la máxima fiabilidad posible de las cifras que difunde el Banco de España.

Finalmente, en el ámbito de la calidad y la transparencia de las cuentas públicas hay que destacar el trabajo que están desarrollando los organismos internacionales en cooperación con los distintos países. En el ámbito europeo, se ha ido desarrollando en los últimos años un amplio y sólido cuerpo legislativo encaminado a armonizar las cuentas públicas y fomentar su transparencia que ha suministrado la base adecuada para la importante labor de vigilancia y disciplina que vienen desarrollando los organismos europeos. A este último aspecto quisiera dedicar el final de mi intervención, dada la sustancial importancia que le confiere el contexto de crisis económica en la que nos encontramos.

Conclusión: la importancia de preservar la transparencia en la crisis económica actual.

Desde esta perspectiva quisiera dedicar el final de mi intervención al papel que, desde mi punto de vista, debe desempeñar la transparencia fiscal en la actual situación de severa crisis económica.

La actual crisis económica y las actuaciones que ha desencadenado están teniendo importantes implicaciones para la estabilidad presupuestaria y la transparencia fiscal. En efecto, las posiciones presupuestarias de la práctica totalidad de las economías mundiales han sufrido un fuerte deterioro en los últimos meses. Este deterioro es consecuencia de dos elementos. De una parte, y como cabía esperar, los déficit públicos han aumentado como resultado del juego de los estabilizadores automáticos con que cuentan los presupuestos públicos. La magnitud de la crisis económica ha provocado, sin embargo, que el impacto de estos estabilizadores sobre el déficit público haya sido muy superior al de ocasiones precedentes, lo que es particularmente visible en el caso español en el que el incremento de las prestaciones por desempleo y la caída de los ingresos impositivos han sido especialmente significativos en el último año. De otro lado, las autoridades han reaccionado con la aprobación de numerosas y cuantiosas medidas de emergencia encaminadas a paliar los efectos de la crisis sobre los agentes económicos. Esta actuación expansiva discrecional por parte de las autoridades tampoco tiene parangón en nuestra reciente histórica económica ni en su magnitud ni en su carácter generalizado a todas las economías.

Las circunstancias de excepcionalidad de esta crisis, tanto en términos de su origen financiero como de su magnitud y previsiblemente de su duración, permiten justificar esta aplicación de políticas fiscales expansivas de carácter discrecional, que complementa los estabilizadores automáticos. Ello incluso a pesar de que esta expansión de las políticas fiscales ha llevado a la mayoría de los países europeos a superar los límites del Pacto de Estabilidad y Crecimiento y, en nuestro caso, también de la Ley de Estabilidad Presupuestaria. Las excepcionales circunstancias actuales justifican, sin duda, una aplicación flexible de las reglas fiscales, como, de hecho, se está efectuando tanto a nivel nacional como europeo. Y es que debe reconocerse que estas reglas no fueron diseñadas, ni pueden probablemente serlo, para hacer frente a una crisis de una magnitud como la que estamos viviendo.

Esta flexibilidad no puede entenderse, sin embargo, de manera ilimitada. La propia eficacia de las actuaciones expansivas requiere que estas sean plenamente compatibles con el mantenimiento de la estabilidad a medio plazo, de manera que la situación fiscal sea percibida como sostenible por los agentes y los mercados. En otras palabras, la flexibilidad en el corto plazo no puede poner en riesgo la sostenibilidad de la situación fiscal en el medio y largo plazo.

Del mismo modo, la flexibilidad en la aplicación de las reglas no debería implicar, en ningún caso, una ruptura con el principio de transparencia en la actuación pública, que debe mantenerse de forma estricta. En este sentido, hay que evitar que las medidas se pongan en marcha mediante fórmulas complicadas, sin un reflejo explícito y transparente de su impacto sobre el déficit o la deuda pública o de los riesgos implícitos que asume el Sector Público. En este contexto, la labor de los organismos internacionales en el ámbito de la transparencia cobra, en mi opinión, una importancia máxima, para que se preserven los principios y normas contables establecidas. No hay razones para que la crisis actual de lugar a un retroceso de las cotas de rigor y transparencia que tanto tiempo ha costado lograr. Si la transparencia de las cuentas públicas llegase a ser otra de las muchas víctimas de la actual crisis será mucho más difícil la vuelta a la estabilidad presupuestaria y la reanudación de un crecimiento elevado y sostenible.

## TRANSPARENCIA Y ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA

**José Luis Malo de Molina**  
**Director General del Servicio de Estudios**

XVII Jornadas de Presupuestación, Contabilidad y Control Público IGAE.

Mesa redonda "La calidad de la información económico financiera de las administraciones públicas: la transparencia y la evaluación de las políticas públicas de gasto"

29 de mayo de 2009

DIRECCIÓN GENERAL DEL SERVICIO DE ESTUDIOS

### INTRODUCCIÓN

- **La importancia de la actividad económica del sector público para el análisis macroeconómico**
- **La importancia de la estabilidad macro y del equilibrio de la disciplina fiscal a medio plazo para la sostenibilidad del crecimiento económico**
- **La importancia de la transparencia como resorte de disciplina**

## TRANSPARENCIA Y ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA



### ¿De dónde surge la relación entre transparencia y estabilidad presupuestaria?

La falta de transparencia genera desconfianza en los mercados financieros e incrementa el coste de la financiación

La transparencia refuerza los estímulos para el seguimiento de políticas sostenibles

En los países descentralizados facilita la coordinación presupuestaria

## LA SITUACIÓN EN ESPAÑA



### Las leyes de estabilidad presupuestaria

Fijación de objetivos fiscales a medio plazo

Difusión de datos completos, fiables y puntuales

### Avance en los objetivos plurianuales. El papel de las proyecciones del Banco de España

### Margen de mejora en la difusión de la información, sobre todo en las Administraciones territoriales

### Importancia de la colaboración institucional: grupo de trabajo INE, IGAE y Banco de España

Clasificación de las unidades de los sectores institucionales

Deuda autonómica y local

**LA IMPORTANCIA DE PRESERVAR LA TRANSPARENCIA  
EN LA CRISIS ECONÓMICA ACTUAL**



**La crisis ha conducido a un deterioro de las posiciones  
presupuestarias**

Estabilizadores automáticos

Medidas expansivas

**Flexibilidad en la aplicación de las reglas por la excepcionalidad de  
la situación**

**Importancia de la sostenibilidad fiscal a largo plazo**

**La transparencia no debe ser una víctima de la crisis**

*D.ª Rosario Martínez Manzanedo*

*Subdirectora General de Análisis y Cuentas Económicas del Sector Público. IGAE*

**P**or motivos puramente profesionales, debidos a la responsabilidad institucional que desempeño en la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), voy a centrar mi participación en decir algunas palabras sobre la calidad en el proceso de producción de las “Cuentas de las Administraciones Públicas” que, como saben, es una publicación estadística que elabora la IGAE conforme a los criterios de la contabilidad nacional que establece el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales (SEC 95), tal como dispone la Ley General Presupuestaria y que suministra en el marco de sus compromisos legales en materia de información económica.

Desde hace algunos años, esta labor se realiza en el marco de una estrecha colaboración y coordinación con el Instituto Nacional de Estadística y con el Banco de España, relación institucional sobre la que volveré a referirme más adelante y que resulta fundamental para garantizar la calidad de este producto estadístico.

Se puede decir que las “Cuentas de las Administraciones Públicas” constituyen una publicación “clásica” de la IGAE, ya que se vienen elaborando de forma continuada con periodicidad anual desde 1968, pero no es este el momento de referirse a los avatares de su desarrollo en estos cuarenta años.

Lo que quiero señalar es el salto cualitativo, en cuanto a su nivel de importancia y de exigencia de responsabilidad, que para estas cuentas representó la entrada en vigor en 1994 de la normativa comunitaria que desarrolla el “Protocolo sobre el Procedimiento aplicable en caso de Déficit Excesivo” (PDE), anejo al Tratado de la Unión Europea de 1992<sup>1</sup>. Pues, a partir de ese momento, las “Cuentas de las Administraciones Públicas” constituyen la base en la que se sustentan las notificaciones de los datos de ingresos y gastos públicos que los Estados miembros suministran a

---

<sup>1</sup> Reglamento (CE) N° 3605/93 del Consejo, de 22 de noviembre de 1993, relativo a la aplicación del Protocolo sobre el procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo, anejo al Tratado constitutivo de la Comunidad Europea.

la Comisión dos veces al año: actualmente, la primera notificación se realiza antes del 1 de abril y la segunda antes del 1 de octubre.

Estas cuentas se elaboran y difunden en el contexto global de la producción de estadísticas nacionales y comunitarias por lo que el proceso, en todas sus fases, desde la recopilación de la información de base hasta su difusión, se encuentra sometido al cumplimiento de los principios que deben regir las estadísticas oficiales con el fin de garantizar la mayor calidad posible en los aspectos deontológicos y profesionales, en particular los principios de imparcialidad, fiabilidad, pertinencia y transparencia.

Es evidente que la observancia de estos principios, fijados por el Reglamento (CE) N° 322/97 del Consejo, representa la garantía necesaria para la configuración de un sistema de estadísticas públicas de calidad sobre el que se pueda afianzar el proceso de formulación, aplicación, seguimiento y valoración de las políticas presupuestarias, en el que se encuentran comprometidas las autoridades nacionales y comunitarias.

En fechas más recientes, el Comité del Programa Estadístico decidió aprobar, el 25 de febrero de 2005, el "Código de Buenas Prácticas de la Estadística Europea" que está basado en 15 principios, por el cual los poderes públicos y las autoridades estadísticas de la Unión Europea, se comprometen a respetar los principios adoptados y a controlar periódicamente su aplicación por medio de indicadores de buenas prácticas que servirán de referencia para cada uno de los 15 principios; en el aspecto deontológico, el alcance de esta normativa afecta con carácter general a toda la producción de datos que forme parte de las estadísticas comunitarias.

Con fecha de 23 de octubre de 2008, el Consejo de Asuntos Económicos y Financieros (ECOFIN) hizo público el Informe de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre la aplicación del Código de Buenas Prácticas en la Unión Europea durante 2008, en el que se examinan los progresos y las mejoras en los métodos de autoevaluación que se han seguido para asegurar la calidad, tanto estadística como de aplicación de la legislación.

En cuanto a la referencia concreta al proceso de elaboración de las cuentas públicas, hay que señalar la decisión tomada por el ECOFIN el 18 de febrero de 2003, de aprobar el "Código de buenas prácticas para la elaboración y notificación de

datos en el contexto del procedimiento de déficit excesivo”, cuyo origen está en un documento previo de la Comisión<sup>2</sup>.

Este código se implantó con el propósito de aclarar y racionalizar los procedimientos, entre los Estados miembros y los diferentes niveles de la Comisión, en todo lo relativo a la compilación y transmisión de los datos sobre las cuentas públicas acordes con el SEC 95, de forma particular con relación al déficit público y a la deuda pública tal como se establece en el PDE.

No obstante lo anterior, las autoridades comunitarias consideraron que la normativa existente no incluía disposiciones que regularan de manera expresa la evaluación de la calidad de los datos públicos notificados por los Estados miembros en el marco del procedimiento, por lo que el Consejo juzgó necesario adoptar medidas adicionales que pudieran utilizarse como herramienta eficaz de control para mejorar dicha calidad. Por ello, el Consejo aprobó el Reglamento (CE) N° 2103/2005, de 12 de diciembre de 2005, por el que se modifica el Reglamento 3605/93 en lo tocante a la calidad de los datos estadísticos en el contexto del PDE.

Este Reglamento dispone que Eurostat, actuando en nombre de la Comisión, evalúe periódicamente la calidad de los datos reales que hayan sido comunicados. En este ámbito normativo, por calidad de los datos reales se entiende su adecuación con las normas contables, su integridad, fiabilidad, puntualidad y coherencia con los datos estadísticos.

De manera particular, se controlarán los datos de las cuentas nacionales en cuanto a la aplicación de las normas y criterios del SEC 95 a la información de base, para lo cual los Estados miembros deberán facilitar un inventario detallado de los métodos, procedimientos y fuentes que se han utilizado en todas las fases del proceso de producción estadística para la notificación de los datos reales sobre déficit y deuda y de las cuentas públicas en que se basen.

Como instrumento para la evaluación de la calidad de la información notificada, Eurostat efectuará en todos los Estados miembros visitas periódicas de diálogo y, si procede, visitas metodológicas.

Las visitas de diálogo son las más comunes y, tal como se definen en la norma que las regula, tendrán la finalidad de revisar los datos notificados, examinar cuestiones

---

<sup>2</sup> Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre la necesidad y los medios de mejorar la calidad de las estadísticas presupuestarias, de 27 de noviembre de 2002.

metodológicas, debatir acerca de fuentes y procesos estadísticos descritos en los inventarios y evaluar el cumplimiento de las normas contables. En este sentido, servirán para detectar riesgos o problemas potenciales en relación con los datos notificados.

Por su parte, las visitas metodológicas suponen un procedimiento más complejo y su finalidad será la de controlar los procesos y las cuentas públicas justificativos de los datos reales notificados y sacar conclusiones detalladas sobre la calidad de los datos.

A este respecto, hay que indicar que España únicamente ha recibido visitas de diálogo, la última tuvo lugar el 5 de febrero de 2007 y la próxima, también de diálogo, está programada para los días 15 y 16 de junio de 2009.

Aunque Eurostat, que actúa en nombre de la Comisión, tiene capacidad normativa para manifestar y hacer pública una reserva en cuanto a la calidad de los datos reales notificados, e incluso puede llegar a modificarlos cuando considere que existen pruebas de que dichos datos no se ajustan a lo establecido, en el caso de nuestro país nunca ha ocurrido.

En este aspecto, hay que recordar que en España hay tres instituciones que tienen distintos niveles de competencia legal en todo lo relacionado con la aplicación de la metodología de contabilidad nacional a la información de base correspondiente a las cuentas públicas. Por ello, resulta fundamental asegurar la presencia de una coordinación interinstitucional firme que pueda garantizar la necesaria y obligada coherencia metodológica.

Con este propósito definido se creó, hace ya algunos años, un Grupo de Trabajo formado por expertos contables nacionales pertenecientes a estas tres instituciones: el Instituto Nacional de Estadística (INE), el Banco de España (BE) y la IGAE.

Aunque este grupo de trabajo se constituyó sin cobertura normativa, no obstante, en la práctica, actúa con carácter permanente y lleva trabajando de forma continuada, desde su constitución, en la resolución de todas las cuestiones que se han suscitado en torno a la aplicación de los criterios de la contabilidad nacional a las unidades que forman el sector de las Administraciones Públicas.

Esta forma de actuación coordinada en el nivel interno de nuestro país, está acorde con las directrices que a este respecto marca el "Código de buenas prácticas para la elaboración y notificación de datos en el contexto del procedimiento de déficit excesivo", así como con lo dispuesto en la normativa sobre la evaluación de la calidad

de los datos, ya que estas tres instituciones tienen la consideración de autoridades estadísticas responsables de la notificación en el contexto del PDE. El objetivo esencial de esta colaboración institucional es conseguir un progreso constante en la aplicación de la metodología del SEC 95 y establecer un compromiso de aumento de la calidad de los datos que se suministran a la Unión Europea. En resumen, lo que se pretende es cumplir con unos niveles de exigencia cualitativa que se van intensificando de manera paulatina en el marco de la estadística comunitaria y que Eurostat se encarga de controlar de forma exhaustiva.

Uno de los principales asuntos de actuación del Grupo del Trabajo, es la clasificación del sector de las Administraciones Públicas de acuerdo a los criterios de la contabilidad nacional.

En nuestro país la descentralización administrativa y la desconcentración de las entidades de gestión que se viene desarrollando desde hace varios años, ha supuesto la proliferación de unidades que deben ser examinadas para lograr su correcta clasificación sectorial. La aplicación de los criterios de la contabilidad nacional se basa en aspectos puramente económicos, al margen de cómo se hayan configurado jurídicamente las distintas entidades, lo que exige el análisis individual para la formación del inventario del sector de las Administraciones Públicas, ya que éste constituye la base de los datos suministrados.

Cuando el número de unidades es muy elevado, y además muchas de ellas presenten un funcionamiento complejo, las dificultades, lógicamente, aumentan, y es en este punto donde la colaboración en el seno del Grupo de Trabajo resulta esencial para conseguir la formación de un sector institucional perfectamente inventariado y delimitado acorde con los requerimientos metodológicos que la normativa exige.

Otro de los asuntos donde esta colaboración entre las tres instituciones está demostrando ser imprescindible, es en el estudio sobre el tratamiento contable de las operaciones de inversión y de los flujos económicos y financieros vinculados a los contratos de colaboración entre unidades de las Administraciones Públicas y unidades del sector privado. Sobre todo por la especial sensibilidad al control y seguimiento por parte de Eurostat, que está siendo significativo, así como por las dificultades técnicas de su imputación en las cuentas nacionales.

A partir de 2004, la utilización por parte de las distintas administraciones de estos modelos de gestión de servicios públicos, en gran medida fórmulas novedosas hasta ese momento, se ha incrementado de manera notable. Dadas las características

especiales de estos contratos, de casuística muy diversa, y considerando que de su aplicación práctica se derivan consecuencias significativas sobre el déficit público y la deuda pública, su adecuada evaluación en el marco del cumplimiento de las normas del SEC 95 obliga a los miembros del Grupo de Trabajo a realizar un análisis individualizado de cada contrato con el fin de estructurar los argumentos técnicos necesarios para adoptar una decisión a cada cuestión.

En el supuesto de que la administración de la que depende el caso estudiado no esté de acuerdo con la decisión que haya tomado el Grupo, se solicitará la consiguiente aclaración a Eurostat que estudiará el problema y lo resolverá en el marco de la normativa aplicable.

Para que las medidas de control interno que se toman en nuestro país sobre la calidad de los datos notificados a la Comisión funcionen adecuadamente, es imprescindible que las relaciones entre las distintas administraciones que suministran la información de base y los elaboradores de las cuentas públicas sean plenamente fluidas, de tal forma que, conforme a los principios del código de buenas prácticas, se garantice que los datos básicos precisos y cualquier otra información necesaria para elaborar unas cuentas fiables en el marco del SEC 95 estén disponibles con la periodicidad requerida, de forma puntual y con el suficiente detalle.

Todo ello, supone establecer un procedimiento para la recogida de la información de base que asegure el funcionamiento correcto de los mecanismos de control. Pero, tal como se ha dicho más arriba, como una consecuencia del proceso paulatino de descentralización política y administrativa, en nuestro país se presentan ciertas complejidades en la aplicación práctica de la recopilación estadística, lo que puede representar, en determinados casos, cierta dificultad a la hora de garantizar la coherencia total de los datos básicos proporcionados por las diversas unidades públicas.

No obstante, las dificultades para obtener la información que se requiere no son las mismas en todos los casos, ya que dependen de los diferentes niveles de gobierno de las administraciones comprometidas en la provisión de los datos básicos. Así, de manera resumida, se pueden describir las siguientes diferencias:

- Estado: no existe prácticamente ningún problema para obtener información del Estado, ya que la IGAE es el Centro de dirección y gestión de la contabilidad pública por lo que la información requerida se obtiene al día sin dificultades mediante la explotación del Sistema de Información Contable (SIC) y gracias al desarrollo de las herramientas informáticas, cada vez más eficientes.

Además, la elaboración de la contabilidad nacional exige que las operaciones que realicen las Empresas o Entes públicos por cuenta del Estado, se registren en la cuentas de este último. Esta exigencia obliga a que una de las fuentes de información de base directa sea la contabilidad de las entidades donde inicialmente se registren estas operaciones.

- Seguridad Social: de manera similar al caso del Estado, la compilación de la información necesaria relativa a la Seguridad Social no plantea ninguna dificultad, ya que se dispone de un sistema de información semejante al del Estado (SICOSS) al que se tiene el correspondiente acceso por vía informática, además de poder obtener directamente la información.
- Comunidades Autónomas: en estos momentos, las Comunidades Autónomas gestionan más de la tercera parte del gasto público total, (en 2008 el gasto consolidado del subsector supone el 36,3% del total de las Administraciones Públicas) por lo que su importancia en el proceso de recopilación de datos para la elaboración de las cuentas de las Administraciones Públicas es evidente. Actualmente, la recogida de los datos básicos se realiza a través del procedimiento establecido por el Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 10 de abril de 2003, que fue publicado por la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda 2283/2003, de 31 de julio. En dicho Acuerdo se establecen las tres categorías de información que deben remitir las Comunidades Autónomas: información periódica, trimestral y anual, e información no periódica.
- Corporaciones Locales: este subsector está formado por un número elevado de unidades institucionales, por lo que la compilación de la información de base se realiza con algunas dificultades en algunos casos. El procedimiento de recogida de datos se encuentra regulado por el Reglamento de aplicación de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria a las Entidades Locales.



D. José María Labeaga Azcona  
Director del Instituto de Estudios Fiscales

## La comparación en la utilización de encuestas y registros para la evaluación y el control



XVII Jornadas de Presupuestación, Contabilidad y Gasto Público  
29 de mayo de 2009

### Motivación



- ✓ Cada día se desarrollan mejores sistemas de información para la evaluación y el control, se recopilan los datos necesarios y se mejora la calidad de la información económico – financiera de las AA. PP.
- ✓ Necesario para ofrecer mejor información a los ciudadanos y, en definitiva, mejorar la transparencia que ayude en la toma de decisiones

## Índice



- ✓ Introducción
- ✓ Registros y encuestas. Definición
- ✓ Ventajas e inconvenientes
  - Registros
  - Encuestas
- ✓ Registros y encuestas. Ejemplos
- ✓ Utilización en la investigación. Ejemplo
- ✓ Utilización en la administración. Ejemplo
- ✓ Utilización en la evaluación. Ejemplo
- ✓ Conclusiones

## Introducción (I)



- ✓ Información es clave en la actividad de cualquier organización (pública o privada) para:
  - Planificación
  - Ejecución
  - Control
  - Evaluación de resultados
- ✓ Sector económico es pionero en sistemas de información
  - Acceso al sistema financiero on-line
  - Disponibilidad de indicadores económicos (bolsa, ...)
  - Control tributario

## Introducción



- ✓ Sector público ha avanzado enormemente en la oferta de información para diferentes usos
  - Planificación
  - Análisis e investigación
  - Evaluación de la calidad de los servicios
  - Evaluación de las políticas de gasto
  - Etc.

## Registros y encuestas. Definición



Definiciones atendiendo a la recogida de información

- ✓ **Registro:** sistema por el que se recoge información de forma continua (a medida que se va produciendo)
- ✓ **Encuesta:** sistema mediante el que se recoge información de forma ocasional o periódica (a medida que se va necesitando)
- ✓ **Otros sistemas**



## Ventajas e inconvenientes (registros)

### Ventajas

- Información disponible en términos de observaciones
- Proporciona información de forma continuada
- Fiabilidad porque recoge la situación real

### Inconvenientes

- No está diseñada con fines concretos (ausencia de variables)
- En ocasiones no al ritmo que se requiere
- Posibles problemas por selección de muestra



## Ventajas e inconvenientes (encuestas)

### Ventajas

- Información disponible en términos de variables (se diseña con fines concretos)
- Adecuada si está diseñada en el momento correcto (y se dispone de los datos)
- Fiabilidad (si se cumple el requisito de representatividad)

### Inconvenientes

- Falta de representatividad
- Puede quedar desfasada si cambian los acontecimientos con rapidez (IC del consumidor)
- Inútil si no es representativa de la población



## Registros y encuestas (ejemplos I)

### Registros

- Estadísticas de Movimiento Natural de Población
- Estadística de Morbilidad Hospitalaria
- Estadística de Accidentes Laborales
- Panel de Declarantes de IRPF

### Encuestas

- Encuesta de Migraciones
- Encuesta Nacional de Salud
- Encuesta de Salarios
- Encuesta de Presupuestos Familiares



## Registros y encuestas (ejemplos II)

### Registros

- Estadísticas de Productos en los Servicios
- Estadística sobre Actividades en Investigación Científica y DT
- Estadística de Producción Editorial

### Encuestas

- Encuesta de Servicios
- Encuesta sobre Innovación Tecnológica en las Empresas
- Encuesta Social 2008: Hogares y Medio Ambiente



## Utilización en investigación. Ejemplo

- ✓ El Conjunto Mínimo Básico de Datos (CMBD) para evaluar la morbilidad y actividad asistencial (ambulatoria y hospitalaria)
- ✓ La Encuesta Nacional de Salud (ENS). También permite evaluar la actividad asistencial ambulatoria y hospitalaria



## Utilización en investigación. Ejemplo

CMBD	ENS
<ul style="list-style-type: none"><li>– Objetivo básico<ul style="list-style-type: none"><li>• Disponer de bases de datos exhaustivas y válidas sobre morbilidad y actividad de la red asistencial</li></ul></li><li>– Objetivos específicos</li><li>– Variables<ul style="list-style-type: none"><li>• Identificación del alta</li><li>• Socio-demográficas</li><li>• Administrativas</li><li>• De información clínica</li></ul></li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>– Objetivo básico<ul style="list-style-type: none"><li>• Reunir información útil para mejorar la formulación periódica de los objetivos de política sanitaria</li></ul></li><li>– Objetivos específicos</li><li>– Variables<ul style="list-style-type: none"><li>• Socio-demográficas</li><li>• De salud autopercebida</li><li>• De utilización de servicios sanitarios</li></ul></li></ul>



## Utilización en investigación. Ejemplo

CMBD	ENS
<p>– Información.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Es representativa de los usuarios de atención sanitaria (selección de muestra)</li> </ul> <p>– Resultados</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Se pueden dar para todas las patologías pero no para cualquier cruce de variables</li> <li>• Similares a ENS (en media) para los mismos períodos</li> </ul>	<p>– Información.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Es representativa de toda la población (debiera serlo en el aspecto clínico para cualquier patología, es decir, ausencia de selección de la muestra)</li> </ul> <p>– Resultados</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Se pueden dar para todas las patologías y para cualquier cruce de variables</li> <li>• Similares a CMBD (en media) para los mismos períodos</li> </ul>

## Utilización en la administración. Ejemplo 1 (I)



- ✓ Resolución IGAE 30/12/2008 que aprueba el Plan de Control Financiero Permanente para 2009 (competencias atribuidas por LGP 47/2003 (arts. 157 y 158))
- ✓ Objetivos
  - Retribuciones en nóminas se corresponden con el desempeño de los puestos
  - Importes corresponden con los autorizados en contratos, convenios y disposiciones legales vigentes
  - Que se aplican y calculan correctamente los descuentos y retenciones pertinentes
  - Que los importes coinciden con los Estados de Ejecución del Presupuesto de Gastos

## Utilización en la administración. Ejemplo 1 (II)

tf

- ✓ Procedimiento. Muestras de personal (funcionarios, contratados laborales y funcionarios en prácticas). Examen exhaustivo de los registros de nóminas
- ✓ Resultados. Presentación para cada uno de los objetivos de los resultados, incluyendo el porcentaje de errores detectados
- ✓ Imposibilidad de realizar el ejercicio con encuestas

## Utilización en la administración. Ejemplo 2 (I)

tf

- ✓ La Muestra Continua de Vidas Laborales (MCVL) es un conjunto organizado de microdatos anónimos extraídos de registros administrativos, tanto de la Seguridad Social como del Padrón Municipal Continuo y, dependiendo de las versiones, de datos fiscales de la Agencia Tributaria. Están referidos a algo más de un millón de personas y constituyen una Muestra representativa de todas las personas que tuvieron relación con la Seguridad Social en un determinado año. Se denomina Continua porque se actualiza anualmente
- ✓ Objetivos. Fundamentalmente de investigación pero también como apoyo a la transparencia administrativa y para evaluación de políticas de gasto en pensiones
- ✓ Análisis. Por ejemplo, construir trayectorias laborales y evaluar la sostenibilidad en el futuro del sistema de pensiones

## Utilización en la administración. Ejemplo 2 (II)

EF

- ✓ Resultados.
  - Sería posible realizar ejercicios de estas características sin utilizar registros, por ejemplo mediante encuestas que incluyan preguntas retrospectivas para poder construir trayectorias laborales, aunque su fiabilidad sería, normalmente, menor
  - Por supuesto, se podría seguir a una muestra mediante encuesta a lo largo de toda la vida (PSID), lo que incorpora determinados problemas de colaboración (*attrition*)
  - La MCVL no contiene suficiente información socio – demográfica para la realización de determinados análisis, si bien se podría realizar ejercicios de *matching* para construir muestras con las variables necesarias

## Utilización en la evaluación. Ejemplo

EF

- ✓ Evaluación ex – ante de cambios en el IRPF.  
Modelo de microsimulación del IEF
- ✓ Muestra tomada de los registros del panel de declarantes del IRPF
- ✓ Problemas
  - No obligados – no declarantes
  - Limitación de variables
  - Solo datos de renta

# Utilización en la evaluación. Ejemplo



MICROSIM - IEF Renta 1.0 Beta (Muestra 2002)

SIMULACIÓN

Seleccionar Hoja de Parámetros: **parametros\_2002.xls** Ver / Modificar

MUESTRA DECLARANTES  **SIMULAR** GUARDAR SIMULACIÓN

MUESTRA TOTAL  Conexión Base de Datos AYUDA

CALCULO DE SALIDAS

BÁSICAS		Ver
GANADORES Y PERDEDORES		Ver
PERCENTILES		Ver
POR NÚMERO HIJOS		Ver
POR TIPO DECLARACIÓN		Ver
POR FUENTE PPAL. RENTA		Ver
POR CC.AA.		Ver

SALIR

# Utilización en la evaluación. Ejemplo



simulador.xls [Modo de compatibilidad] - Microsoft Excel

	A	B	C	D	E	F	G
1	<b>RENTAS (euros)</b>						
	Total	Media	Total de casos:0	Media de casos:0	Total:0		
2	Planta antes de impuestos (PIA)	483.923.534.666	26.478	17.435.303	26.907	469.148.301.066	
3	Planta después de impuestos (PID)	401.628.670.613	22.917	17.436.041	23.229	406.795.049.374	
4							
5	<b>BASES (euros)</b>						
	Total	Media	Total de casos:0	Media de casos:0	Total:0		
6	Base imponible (BI)	417.496.499.324	23.625	17.952.502	24.650	422.806.451.495	
7	Base liquidable general (BLG)	327.795.603.090	19.279	16.774.529	20.456	343.021.114.713	
8	Base liquidable especial (BLE)	26.475.993.605	1551	11.625.742	2.317	26.475.993.605	
9	Base liquidable (BL)	314.261.597.495	20.790	16.819.632	21.974	369.576.549.666	
10							
11	<b>CUOTAS (euros)</b>						
	Total	Media	Total de casos:0	Media de casos:0	Total:0		
12	Cuota íntegra general estatal	45.103.341.762	2.576	13.372.680	3.374	45.103.341.762	
13	Cuota íntegra general autonómica	24.446.351.235	1.395	13.372.680	1.629	24.446.351.235	
14	Cuota íntegra especial estatal	2.938.777.856	166	11.917.433	283	2.938.777.856	
15	Cuota íntegra especial autonómica	1.826.786.703	104	11.917.399	105	1.826.786.703	
16	Cuota íntegra total	74.325.257.556	4.242	13.819.710	5.379	74.325.257.556	
17	Cuota líquida estatal	39.107.419.380	2.234	11.595.527	3.402	39.107.419.380	
18	Cuota líquida autonómica	23.994.380.460	1.385	13.099.86	1.831	23.994.380.460	
19	Cuota líquida	63.101.799.840	3.620	13.395.63	4.196	63.101.799.840	
20	Cuota resultante de la autoliquidación estatal	38.416.568.525	2.303	11.376.071	3.410	38.416.568.525	
21	Cuota resultante de la autoliquidación autonómica	23.976.277.529	1.389	13.933.783	1.822	24.001.601.339	
22	<b>Cuota resultante de la autoliquidación (Reanudación)</b>	<b>62.394.844.053</b>	<b>3.561</b>	<b>12.937.060</b>	<b>4.947</b>	<b>62.788.027.255</b>	
23							
24	<b>TIPOS MEDIOS Y MARGINALES</b>						
	Valor medio (€)	Total casos:0	Valor medio casos:0	Valor Medio Ponder.			
25	Tipo Medio Parte General (tmeG)	12.963	13.372.680	0,963	20,593		
26	Tipo Medio Parte Especial (tmeE)	11.247	11.917.433	15,646	18,000		
27	Tipo Medio (tme)	12.445	13.819.710	16,004	20,404		
28	Tipo Medio (tme) ponderado	13.588.474	13.588.474	15,444	17,358		

## Conclusiones



- ✓ ¿Qué es mejor utilizar datos de registros o de encuestas?
  - Depende de los objetivos
  - Depende la información
  - A veces no es posible utilizar unos u otras por falta de información
  
- ✓ ¿Cómo comparan los resultados de unos y otras?
  - Cuando es posible la comparación, pueden llegar a ser sustitutos perfectos (en función de lo dicho en el punto anterior)

## Conclusiones



- ✓ ¿Existe un mundo ideal en este campo?
  - El caso de los países escandinavos
  - Se puede construir a través de procedimientos estadísticos



*D. Fernando Rojas Urtasun*

*Director General de Presupuestos. MEH*

**M**i ponencia trata de un tema como es la transparencia, y en especial la transparencia en el presupuesto. Quizás lo primero que tengo que reconocer es mi modestia en un auditorio como éste, porque la transparencia es el objeto del trabajo diario de casi todos vosotros tanto en contabilidad, como en fiscalización o en el propio proceso presupuestario, y es el elemento humano el que puede garantizar la transparencia, por ello estoy seguro de que vosotros tendréis muchas más ideas que yo sobre este tema y por tanto pretendo ser por una parte breve y por otra transparente para dar enseguida paso al diálogo y así arrojar más luz sobre este asunto.

El hilo argumental que pretendo seguir pasa por ofrecer, aunque sea brevemente, unas pinceladas sobre la importancia del presupuesto y concretamente sobre la importancia de la transparencia en la información que recoge. El presupuesto anual es el instrumento o es el principal instrumento del que dispone el Gobierno para fijar su política económica. En él se incluye su propuesta de gasto y la previsión de los medios con los que se va a financiar y responde a una serie de previsiones económicas sobre magnitudes básicas como crecimiento real, crecimiento de producto interior, inflación prevista y comportamiento de las magnitudes agregadas: consumo, inversión y saldo exterior. En este sentido el presupuesto es el instrumento en el que se concretan numéricamente las propuestas detalladas de gasto, recaudación, y endeudamiento dentro del marco temporal anual de su vigencia y que sirve de base para explicar el logro de los objetivos que pretende el Gobierno. Por su vocación de universalidad, el presupuesto anual debe abarcar todas las actividades económicas del Estado, de sus organismos, de sus entes y también de sus empresas. Constituye por otra parte, y es muy importante este aspecto, la información que necesita el poder legislativo para el examen, discusión y, en su caso, aprobación final en el trámite parlamentario. Y en todo este proceso la opinión pública puede y debe estar completamente informada sobre cuál es el planteamiento general del Gobierno sobre la economía nacional y cómo pretende alcanzar sus objetivos de políticas públicas. El presupuesto en definitiva, desde mi punto de vista, debe contener la información necesaria para alimentar en sus distintos ámbitos el debate sobre las opciones y las

estrategias económicas y de ahí deriva el valor de su información, y creo que ahí está el valor de la transparencia y de la importancia del presupuesto. Pero no solamente en el momento de su elaboración y presentación. Una vez aprobado el presupuesto este documento se convierte en el elemento de referencia para la actuación económica pública ya que habilita y limita cuantitativa y cualitativamente los tipos de gastos que se pueden realizar con las especialidades propias de los distintos tipos de agentes que componen el Sector Público. Por ello la transparencia y la información en el proceso presupuestario debe extenderse no sólo al momento de preparación, elaboración, documentación y presentación del presupuesto sino también a las modificaciones en la ejecución de los gastos e ingresos públicos y al momento decisivo de rendición de cuentas, aspectos que han sido ya objeto de anteriores comentarios en estas mismas Jornadas. ¿Cuál es el papel de la transparencia en el proceso presupuestario? Bueno, intuitivamente es fácil entender que la transparencia es un principio básico de buena gestión, es garantía de obtención de la información pertinente y relevante y constituye la premisa para llegar al conocimiento que sirva de base para la toma de decisiones y que haga posible también el análisis de la situación económica. Pero sobre todo, y más en el ámbito presupuestario, la transparencia es una exigencia democrática ante los ciudadanos. No hay que olvidar que el presupuesto desde sus orígenes se configura como una especie de pacto contractual entre los poderes públicos y los ciudadanos que justifica en última instancia la exigencia de los tributos y su empleo en las necesidades sentidas como comunes por los contribuyentes a su financiación. La transparencia supone así en primer lugar poner en conocimiento toda la información disponible. No hay transparencia cuando se oculta o se limita de alguna manera la información de la que disponen los poderes públicos. La transparencia supone, por tanto, publicar en el momento adecuado y de forma correcta la información relevante garantizando su fiabilidad y un grado adecuado de cobertura. Además y en el ámbito presupuestario, dada la compleja interrelación entre la gran cantidad de datos que se integran en la documentación presupuestaria, es preciso para garantizar un grado adecuado de transparencia realizar un esfuerzo adicional para hacer más comprensible la información presupuestaria.

¿Cuál es el contexto histórico de la transparencia en el ámbito presupuestario? A pesar de lo expuesto, y de que la transparencia está de alguna manera indisolublemente unida a la información presupuestaria, su formulación explícita no cuenta con demasiada antigüedad. Las primeras expresiones en forma de normas o códigos de buenas prácticas son relativamente recientes. Así puede citarse la Ley de Responsabilidad Fiscal de Nueva Zelanda de 1994, la Carta de Honestidad Presupuestaria de Australia, o el Código de Estabilidad Fiscal del Reino Unido. Hoy en día, sin embargo, son comunes las formulaciones que de una o de otra forma se establecen

en códigos o normas de transparencia en los ámbitos fiscal y más específicamente presupuestarios. Se aprecia del examen de alguna de estas regulaciones que los fines que persiguen se extienden en ocasiones más allá de la consecución de transparencia como garantía de información. Se extiende a otros ámbitos de interés como pueden ser la delimitación de conflictos de intereses, la lucha contra la corrupción o la participación ciudadana en la elaboración presupuestaria a través de los presupuestos participativos. Especialmente reseñable es la preocupación de organizaciones internacionales en el ámbito de la transparencia como son el FMI o la OCDE para la elaboración de estándares de transparencia y calidad de información. Desde 1999 y tras la crisis asiática y ante la carencia que mostraban algunos países en la presentación de información el FMI se planteó la necesidad de desarrollar e intentar implantar principios de transparencia en la información de áreas claves de las políticas públicas. Se incluía en dichos intentos la generación y publicación de estadísticas económicas, información sobre política monetaria y financiera, supervisión bancaria y de mercados financieros, de seguros y sistemas de pagos y de manera muy especial la política fiscal y presupuestaria. También la OCDE recogió esta iniciativa focalizando su atención en el ámbito más específicamente presupuestario. Los contenidos de dichos trabajos están recogidos en el Código de Buenas Prácticas de Transparencia Fiscal del Fondo Monetario Internacional de 1998 y las Mejores Prácticas de la OCDE para Transparencia de 2001. Entre otros aspectos el manual de la OCDE concreta los informes presupuestarios que deben prepararse con especificaciones sobre su extensión y contenido, su clasificación, la periodicidad y análisis complementario de la información que deben contener. La información específica que debería publicarse sobre previsiones económicas, gastos fiscales, obligaciones futuras por pensiones y gastos contingentes. También se dan indicaciones sobre procedimientos y prácticas que deberían seguirse para garantizar la integridad, el control y el correcto reflejo contable de la información que se presenta. Como puede apreciarse el código de la OCDE es un verdadero manual de referencia en el específico marco de información que debe recoger y acompañar al presupuesto. El Código de Buenas Prácticas del FMI tiene un ámbito también muy centrado en la actividad presupuestaria. Se habla de la documentación presupuestaria que debe especificar los objetivos de la política fiscal, el marco macroeconómico en el que se presentan los presupuestos, la especificación de las políticas en que se concreta el presupuesto y la expresión cuantificada de cuales son los principales riesgos fiscales. En cuanto a la forma de presentación de la información recoge la forma en que debe presentarse de modo que facilite el análisis de las políticas y la futura rendición de cuentas. Establece también la necesidad de elaborar informes periódicos sobre la evolución en la ejecución del presupuesto así como la formulación de cuentas definitivas en el plazo máximo de un año desde el cierre definitivo del ejercicio presupuestario. En el ba-

lance de rendición de cuentas deberán concretarse los resultados alcanzados en la consecución de los objetivos.

Esta es la situación en el mundo y ahora pasamos a examinar cual es la situación en España.

Hay que destacar tres normas de distinto rango que tratan específicamente del tema de la transparencia. El primero es el acuerdo de la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos sobre mejoras en la transparencia en la información económica de enero de 2005, además hay que citar las dos Leyes básicas de presupuestos, la Ley General Presupuestaria y las Leyes de Estabilidad Presupuestaria de 2001 y su versión del 2006. ¿Cuáles son los principios generales del acuerdo del Consejo de Ministros? Establecen que toda información de contenido económico y estadístico es susceptible de ser publicada, y además, esta información debe ser publicada con el mayor grado de difusión, debe estar disponible con la mayor brevedad y se debe presentar de manera que sea lo más útil posible. Incluye compromisos específicos para cada departamento y es curioso que entre estos compromisos para el Ministerio de Economía y Hacienda no figura ninguno específicamente sobre el tema de presupuesto. Hablar de la Ley General Presupuestaria y de las Leyes de Estabilidad creo que es reiterativo, todos las conocemos, ya se ha hablado aquí también, la primera conferencia fue precisamente centrada en el tema de la Ley de Estabilidad Presupuestaria y con esto llegamos a cuál es la presentación de los Presupuestos Generales del Estado, los proyectos de presupuestos anuales elaborados por Gobierno y presentados al Congreso. Su contenido se estructura en las cuatro series de tomos que todos conocemos: la serie roja, la serie verde, la serie amarilla y la serie gris. La primera impresión al ver los presupuestos es de solidez y de contundencia por el volumen y el tamaño y la cantidad de datos. Quiero destacar, desde el punto de vista de la transparencia, el valor que tiene la serie amarilla por su valor divulgativo. En especial el informe económico financiero juega un papel fundamental al tratar de encuadrar el contenido de los distintos estados numéricos en un ámbito inteligible y sobre todo la traducción de ese informe económico financiero en el libro amarillo de presentación del presupuesto. Destacaría su valor como elemento decisivo para entender el contenido del presupuesto.

¿Cuáles son las últimas actuaciones por parte de la Dirección de Presupuestos con el fin de conseguir una mayor transparencia en la información ofrecida en los presupuestos? Van dirigidas básicamente en dos líneas: hacer más accesible el presupuesto utilizando las tecnologías de la información; desde la publicación del anteproyecto del proyecto de Ley de presupuestos por parte del Gobierno momento

en el que ya aparece publicado en la página web del Ministerio, también cuando ya está aprobado, momento en el que aparece publicado el texto definitivo. Además, se están publicando una serie de estadísticas de los Presupuestos Generales del Estado desde el año 2005 a efectos de comparación y en el informe económico financiero quiero destacar también la equivalencia con los términos de contabilidad nacional, relevante por el análisis desde el punto de vista del déficit que tiene esta visión del presupuesto. Se detallan en los programas de gastos todas las partidas externalizadas y diferidas en el tiempo a través de sus memorias. También es importante destacar que hay planes de actuación específica que afectan a varios programas de gasto y a varios ministerios, y sobre ellos se hace un esfuerzo de recopilación y de integración de esa información para que sea más comprensible. Una novedad en la orden de elaboración del presupuesto de este año consiste intentar integrar una nueva figura jurídica como son los consorcios en los que interviene tanto la Administración del Estado como el resto de Administraciones Públicas en la financiación de determinados proyectos con el fin de que, por diferencias de criterios en la imputación de la propiedad o del control de estos consorcios, no desaparezcan de la documentación presupuestaria estas figuras que cada vez van teniendo mayor importancia.

Y finalmente quisiera expresar cuál es la valoración del presupuesto desde mi punto de vista. Creo que se tiene un nivel de transparencia de información adecuado, que la transparencia no es un fin en sí mismo, sino un proceso, por lo que hay que seguir mejorando, los próximos retos son integrar más y mejor información, hacerla más inteligible y más en un entorno de crisis. Creo que la crisis es una amenaza pero también puede ser una oportunidad y en ese sentido este momento hay que aprovecharlo para ver puntos débiles en la transmisión de la información y tratar de combatirlos, superarlos y dar una mejor y mayor información. Muchas gracias.

## TRANSPARENCIA EN EL PRESUPUESTO

---

Fernando Rojas Urtasun  
29 de mayo de 2009

### Introducción

- La transparencia es un principio de buena gestión pública:
  - Facilita la toma de decisiones
  - Proporciona información
  - Permite el análisis económico
- Pero, sobre todo, es una exigencia democrática ante los ciudadanos

En los últimos años se ha realizado un importante esfuerzo para mejorar la transparencia del Presupuesto en el marco de la Ley de Estabilidad Presupuestaria y de la Ley General Presupuestaria

### **La transparencia supone**

- Mejorar el grado de fiabilidad y cobertura de la información
- Dar publicidad en tiempo y forma a la información
- No ocultar información
- Hacer más comprensible la información presupuestaria

### **La transparencia en el contexto internacional Antecedentes**

- Ley de Responsabilidad Fiscal de Nueva Zelanda (1994)
  - Establece normas jurídicas para la transparencia de la política fiscal
  - Responsabiliza al gobierno ante el público por su desempeño fiscal
- Carta de Honestidad Presupuestaria (Australia)
- Reino Unido: Código de Estabilidad Fiscal

## **La transparencia en el contexto internacional Códigos de buenas prácticas**

- “Mejores Prácticas de la OCDE para la Transparencia Presupuestaria” (2001)
- “Código de Buenas Prácticas de Transparencia Fiscal” del FMI (1998, actualizado en 2007)

## **Mejores Prácticas de la OCDE para la Transparencia Presupuestaria**

- Entre otros aspectos, el manual de la OCDE concreta:
  - Informes presupuestarios que deben prepararse
  - Informaciones específicas que deben publicarse
  - Procedimientos que deben establecerse para conseguir la integridad

## Manual de Transparencia Fiscal del FMI

### Código de transparencia presupuestaria

- En la documentación presupuestaria deben especificarse los objetivos de política fiscal, el marco macroeconómico, las políticas en que se basa el presupuesto y los principales riesgos fiscales
- La información presupuestaria debe presentarse de forma que facilite el análisis de las políticas y la rendición de cuentas
- Deben presentarse informes periódicos sobre la evolución del presupuesto
- Deben presentarse cuentas definitivas en el plazo de 1 año del cierre del ejercicio
- Deben presentarse los resultados alcanzados en la consecución de los objetivos de los principales programas presupuestarios

### Situación en España

- Acuerdo de la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos sobre mejoras en la transparencia de la información económica y estadística (enero 2005, ampliado en 2006).
- Ley General Presupuestaria (2003)
- Leyes de Estabilidad Presupuestaria (2001, 2006)

## Acuerdo CDGAE sobre transparencia

- Principios generales:
  - Toda información de contenido económico y estadístico es susceptible de ser publicada
  - Esta información debe ser publicada con el mayor grado posible de difusión
  - Debe estar disponible con la mayor brevedad posible
  - Se debe presentar de manera que sea lo más útil posible
- Incluye compromisos específicos de cada departamento sobre publicación de estadísticas, actualización y revisión continua

## Ley General Presupuestaria

- La LGP contiene numerosas referencias al principio de transparencia:
  - Los presupuestos y sus modificaciones deberán tener información suficiente y adecuada para permitir la verificación del cumplimiento de los objetivos (art. 27.5)
  - Gestión económico-financiera en un marco de transparencia (art. 69)
  - Sistemas de información y rendición de cuentas (art. 123, 135, 136 y 146)
  - Etcétera

## Leyes de estabilidad presupuestaria

- Los Presupuestos y sus liquidaciones deberán contener información suficiente y adecuada para permitir la verificación de la adecuación al principio de estabilidad presupuestaria, así como el cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria
- Se acompaña al proyecto de LPGE la información precisa para relacionar el equilibrio, déficit o superávit presupuestario con el equilibrio, déficit o superávit calculado conforme a las normas del SEC 95
- Informes sobre cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria
- Suministro de información por las CC.AA. y EE.LL.
- Central de datos de carácter público que provea la información sobre las operaciones de crédito, deuda u otras concertadas por CC.AA. Y EE.LL.

## Transparencia y Presupuestos

- Los Presupuestos Generales del Estado se presentan acompañados de amplia documentación:



### SERIE ROJA:

R.1 ARTÍCULO DE LA LEY  
R.2 INGRESOS  
R.3 GASTOS  
• PGR, POR PROGRAMAS Y MEMORIA DE OBJETIVOS (O) TOMOS)  
R.4 ANEXO DE PROYECTOS QUE COMPONEN EL FONDO DE COMPENSACIONES INTERTERRITORIAL  
R.5 ESTADOS FINANCIEROS Y CUENTAS  
• ORGANISMOS AUTÓNOMOS PÚBLICOS  
R.6 CONSORCIOS DEL SECTOR PÚBLICO ESTATAL  
R.7 PRESUPUESTOS DE EXPLOTACIÓN Y CAPITAL, Y OTROS ESTADOS FINANCIEROS  
• TOMO I (E) INDETERMINABLES  
• MERCANTILES ESTATALES  
• TOMO I (E) INDETERMINABLES ESTATALES  
• TOMO I (E) INDETERMINABLES Y OTROS ORGANISMOS PÚBLICOS  
• ORGANISMOS ADMINISTRATIVOS CON FONDOS PÚBLICOS  
• O.C.E. SUPLENTE AL ART. 12 DEL R.D.G.P.  
R.8 RESÚMENES INGRESOS Y GASTOS



### SERIE VERDE:

V.1 INGRESOS Y GASTOS ANEXOS DE DESARROLLO ORGÁNICO Y ECONÓMICO  
• TOMO I PRESUPUESTOS DEL ESTADO  
• TOMO II PRESUPUESTOS DE ORGANISMOS AUTÓNOMOS  
• TOMO III PRESUPUESTOS DE SECTORES ESPECIALES Y OTROS ORGANISMOS PÚBLICOS CON PRESUPUESTO DE GASTOS LIMITATIVO  
V.2 ANEXOS DE INVERSIONES REALES Y PROGRAMACIÓN PLURIANUAL  
DISTRIBUCIÓN ORGÁNICA  
• TOMO I ESTADOS AUTÓNOMOS, AGENCIAS ESTATALES Y OTROS ORGANISMOS PÚBLICOS CON PRESUPUESTO DE GASTOS LIMITATIVO  
• TOMO II CONSORCIOS DEL SECTOR PÚBLICO ADMINISTRATIVO  
• TOMO III MERCANTILES ESTATALES, FUNDACIONES ESTATALES Y OTROS ORGANISMOS PÚBLICOS  
• TOMO IV DISTRIBUCIÓN REORGANIZADA POR COMUNIDADES AUTÓNOMAS  
• TOMOS  
V.3 ANEXOS DE PERSONAL, ESTRUCTURA ORGÁNICA Y POR PROGRAMAS



### SERIE AMARILLA:

A.1 INFORME ECONÓMICO Y FINANCIERO  
A.2 MEMORIA DE BENEFICIOS FISCALES  
A.3 MEMORIAS  
• TOMO I ESTRUCTURA ECONÓMICO-ORGÁNICA  
• TOMO II ESTRUCTURAS POR PROGRAMAS  
A.4 PRESUPUESTO CONSOLIDADO  
A.5 ANEXOS DE LOS FONDOS FINANCIEROS ESPAÑA-UNIÓN EUROPEA



### SERIE GRIS:

G.1 INFORME SOBRE LA CESIÓN DE TRIBUTOS A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS  
• OTROS  
G.2 LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO DE 2006  
• VOLUMEN I ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO  
• VOLUMEN II ORGANISMOS AUTÓNOMOS  
G.3 AVANCE DE LA LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO DE 2007  
• VOLUMEN I ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO  
• VOLUMEN II ORGANISMOS AUTÓNOMOS  
G.4 GASTOS DE FUNCIONAMIENTO E INVERSIONES DEL BANCO DE ESPAÑA

### **Mejoras recientes en la Transparencia presupuestaria (I)**

- Toda la información presupuestaria está disponible en la Web el mismo día de su presentación en las Cortes Generales
- Desde 2005 se publican en la web del Ministerio series estadísticas de los Presupuestos Generales del Estado
- En el Informe Económico Financiero se publica la equivalencia entre Presupuesto y Contabilidad Nacional
- Las memorias explicativas de los programas de gasto detallan las inversiones externalizadas o diferidas en el tiempo y los préstamos o aportaciones patrimoniales concedidas por el Estado (D.A. 56ª Ley PGE 2005)

### **Mejoras recientes en la Transparencia presupuestaria (II)**

- Planes de actuación específicos que afectan a diversos programas de gasto
- La Orden de elaboración de los PGE 2010 establece por primera vez la obligación de remitir con carácter informativo los presupuestos de los consorcios de la D.A. 9ª LGP
- Clarificación del sector público estatal administrativo y empresarial (Orden de elaboración PGE 2010)