

Febrero 2003

número 6

# Cuenta con

# IGAE

## En opinión de

Elvira Rodríguez Herrer

## Análisis

La ley de medidas de reforma del sistema financiero y la auditoría de cuentas

✓ Web IGAE

✓ Publicaciones

✓ Novedades Legislativas

✓ Mundo Editorial

✓ la IGAE de puertas adentro

Vol. IV  
Septiembre 2002  
N.º 12  
Tomo 1

# REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO

## ARTÍCULOS

- UNA RECONSTRUCCIÓN DOCTRINAL DE LA DESCENTRALIZACIÓN: APLICACIÓN AL CONTROL EXTERNO  
Ubaldo Nieto de Alba
- MESA REDONDA: «EL TRIBUNAL DE CUENTAS Y LOS OCEX»  
Luciano Fariña Busto  
M.<sup>a</sup> Asunción Macho Berroya  
Ramón Muñoz Álvarez  
Rafael Navas Vázquez
- MESA REDONDA: «EL FUTURO DEL ENJUICIAMIENTO CONTABLE»  
Antonia Agulló Agüero  
Javier Medina Guijarro
- EL CONTROL EXTERNO VISTO DESDE EL CONTROL INTERNO  
Alicia Díaz Zurro
- EL TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO Y SUS RELACIONES CON EL TRIBUNAL DE CUENTAS DE ESPAÑA  
Antoni Castells
- EL TRIBUNAL DE CUENTAS ANTE EL FUTURO:: «EN EL XX ANIVERSARIO DE LA LEY ORGÁNICA»  
Juan José Barrenechea de Castro
- LAS CORTES GENERALES Y SU RELACIÓN CON EL TRIBUNAL DE CUENTAS  
Luisa Fernanda Rudi



TRIBUNAL DE CUENTAS

Publicación recomendada por "Cuenta con IGAE"



La entrevista con la que abrimos las páginas de este número tiene un carácter especial por la proximidad y cercanía de la persona entrevistada con la mayoría de los destinatarios de esta publicación, D<sup>a</sup> Elvira Rodríguez Herrer, Secretaria de Estado de Presupuestos y Gastos. Elvira Rodríguez, además de ser la titular del Centro al que la Intervención General de la Administración General está adscrita, es también Interventora y Auditora del Estado. Estas circunstancias determinan que sus opiniones tengan una especial relevancia al versar sobre cuestiones que caen de lleno en las funciones desarrolladas en el ámbito presupuestario y en el ejercicio de la contabilidad y el control, materias en las que Elvira Rodríguez, como todo el mundo sabe, es una autoridad reconocida.



La diversidad de asuntos tratados caracterizan los artículos que se recogen en la sección “Análisis”: la nueva regulación de la auditoría de cuentas, suscrito por Carlos Cruzado y Alfonso Villanueva; la utilización de medios electrónicos, informáticos y telemáticos en la ejecución y control del gasto público, realizado José M<sup>a</sup> Sobrino y el proyecto de la nueva instrucción de contabilidad para la Administración local, escrito por Víctor Nicolás. La información, propuestas y reflexiones que se contienen en estos artículos merecen, sin duda, su lectura sosegada.

La sección “A debate” trata el tema de las fundaciones sanitarias públicas. Tanto desde una perspectiva personal, en cuanto destinatarios de este servicio público, como profesional, por la importancia que su gestión económico financiera representa, creemos que resultarán de interés para los lectores de esta publicación los puntos de vista que se expresan por el portavoz de la Asociación para la defensa de la sanidad pública, Marciano Sánchez Bayle, y por el Secretario General del Servicio Gallego de Salud, Manuel Silva Romero.

Josep M. Portabella cuenta, para la sección “Entorno”, la experiencia, evolución y situación actual de la Intervención General de la Generalitat de Catalunya. Su artículo es un espejo en el que podrán verse reflejados muchos de sus homólogos en otras Comunidades Autónomas y, en todo caso, un espacio en el que se pueden encontrar claves y pautas a seguir en la complicada tarea de la dirección y organización administrativa.

“La IGAE de puertas adentro” supera con este número una de sus asignaturas pendientes, al traer a sus páginas una de las instituciones básicas sobre las que se asienta el control interno del sector público estatal, la Intervención General de la Seguridad Social. Antonio Fernández Huerta, responsable de la institución, contempla el origen, las características y peculiaridades de ésta respecto de la Intervención General, de la que funcionalmente depende, planteando finalmente unas reflexiones sobre su evolución futura, fruto de su conocimiento del entorno y de su responsabilidad profesional.

Queremos destacar que en este número hemos recuperado unas páginas “En el tiempo” en las que José Luis Torres Fernández nos ilustra respecto de las medidas tomadas sobre el caudal privado de Alfonso XIII, tras su exilio.

Finalmente, a las secciones habituales de “Novedades legislativas, Mundo editorial y la Web de la IGAE”, se une, a partir de ahora, una nueva sección que, con el título “Noticias IGAE”, trae al papel algunas de las reseñas que habitualmente se publican en la misma sección de la Intranet de la IGAE. Asimismo, y como información puntual de este número, recomendamos a nuestros lectores las páginas en las que se da a conocer la biblioteca del Centro y sus nuevas prestaciones.

Nº6 Febrero 2003

## IGAE

(Intervención General  
de la Administración  
del Estado)

### Realización y coordinación:

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

### Consejo de Redacción:

#### Presidenta:

Alicia Díaz Zurro

#### Consejeros:

José Juan Blasco Lang  
Juan Francisco Martín Seco  
Teresa Salón Clemente  
José María Sobrino Moreno  
José Luis Torres Fernández  
Mercedes Vega García

### Edición y Distribución:

Subdirección General  
de Información, Documentación  
y Publicaciones

### Fotografía:

#### Material fotográfico cedido por:

Intervención General de la Seguridad Social  
Generalitat de Catalunya  
Consejo Superior de Colegios de Secretarios  
Interventores Tesoreros de la Admón. Local

### Cuenta con IGAE Digital:

<http://www.igae.minhac.es>

NIPO: 101-03-023-0

ISSN: 1578-0317

Deposito Legal: M-26.658-2001

### Diseño e impresión:

COFAS, S.A.

Tel.: 91 645 10 22

Fax: 91 647 14 63

Pol. Ind. Prado de Regordoño

Juan de la Cierva, 58

28936 Alcorcón (MADRID)



## En opinión de

D.ª Elvira Rodríguez Herrer 5



## Análisis

La ley de medidas de reforma del sistema  
financiero y la auditoría de cuentas:  
Un análisis breve 10

Garantías y requisitos para la utilización de  
aplicaciones, medios y soportes electrónicos,  
informáticos y telemáticos en la ejecución y  
control del gasto público 23

Proyecto de nueva normativa de  
contabilidad para la Administración local 41



## A debate

Las fundaciones sanitarias públicas 51



## Entorno

La Intervención General en una  
Comunidad Autónoma: experiencia  
de la Generalitat de Catalunya 59



Novedades Legislativas 71



Mundo Editorial 77



## La IGAE de Puertas Adentro

La Intervención General de la  
Seguridad Social 79



La Web de la IGAE 90



## En el tiempo

Comisión para el control de los bienes  
de Alfonso XIII 92



Noticias IGAE 95

P.V.P.: 5,50 € ejemplar I.V.A. incluido

P.V.P.: 15,30 € suscripción anual España I.V.A. incluido

P.V.P.: 20,40 € suscripción anual extran. I.V.A. incluido

Para suscribirse: Subdirección General de Información, Documentación y Publicaciones  
Plaza del Campillo del Mundo Nuevo, 3 - Tel.: 91 506 37 40

Esta publicación no comparte necesariamente las opiniones expresadas por sus colaboradores



# Entrevista con Elvira Rodríguez Herrer

Ministra de Medio Ambiente, ex-Secretaria  
de Estado de Presupuestos y Gastos

Esta publicación estaba en talleres para su impresión en la fecha de su nombramiento. Cuenta con IGAE aprovecha la ocasión para transmitirle su más sincera felicitación

**Sobre la Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos recayó la responsabilidad de la elaboración de las leyes de estabilidad presupuestaria, en un tiempo breve y sin precedentes normativos en esta materia. ¿Qué significa la aprobación de estas leyes para las finanzas públicas?**

Con la entrada en vigor de las normas de estabilidad se ha institucionalizado un comportamiento que durante los últimos años

ha demostrado ser la mejor receta para crecer y crear empleo: la consolidación fiscal. En efecto, desde 1996 el esfuerzo que entre todos hemos hecho para disciplinar y sanear las finanzas públicas ha tenido sus frutos. Al reducir el déficit desde el 6 por ciento del P.I.B. hasta lograr el equilibrio, se han liberado recursos que, asignados de forma eficiente, generan crecimiento. Uno de los problemas que tenía la economía española era la existencia de un sector público sobredimensionado, ineficiente y deficitario que



Elvira Rodríguez Herrer.





desplazaba y ahogaba a la iniciativa privada. La batalla que se ha librado por la eficiencia, liberalizando los mercados, con la política de privatizaciones y con la opción por el equilibrio presupuestario, ha permitido devolver el protagonismo a la sociedad. Hoy las finanzas públicas saneadas nos permiten generar margen para bajar impuestos sin desequilibrar el presupuesto, e incluso hacer frente a catástrofes como la del Prestige, asignando todos los recursos que sean necesarios.

Además, la consolidación fiscal ha permitido que España, cuando se planteaba una Europa de dos velocidades, accediera a la Europa del euro como Miembro fundador. Cedida la soberanía respecto a la política monetaria, el otro gran instrumento de política económica del que se dispone es la política presupuestaria. La forma como se ha instrumentado ésta en los últimos años ha permitido que ante los agentes económicos se haya ganado credibilidad. Así, hemos conseguido romper el secular comportamiento de la economía española y hoy vemos que cuando la economía europea crece, la española crece más, y que cuando la economía europea se desacelera, la economía española se desacelera menos.

**El Acuerdo de Consejo de Ministros de 8 de marzo de 2002 fijó el objetivo de estabilidad para el conjunto de las Administraciones Públicas en términos de equilibrio presupuestario para el ejercicio 2003, de conformidad con la Ley General de Estabilidad Presupuestaria. ¿Qué instrumentos y medidas van a adoptarse por el Ejecutivo para garantizar que los Presupuestos Generales del Estado se liquiden en los términos aprobados?**

La propia aplicación de la Ley llevará al cumplimiento de la misma. La Ley General de Estabilidad Presupuestaria ha diseñado para el Estado los elementos que disciplinan la ejecución del gasto: el Fondo de Contingencia de ejecución presupuestaria y la previsión de que las modificaciones presupuestarias que generen déficit se financien con cargo a dicho Fondo. Así conseguiremos que se limiten las diferencias entre el Presupuesto inicial que aprueba el Parlamento y su ejecución. Son medidas que permiten que el procedimiento presupuestario gane transparencia, que es un principio fundamental de la gestión económico-financiera pública.

**Respecto a los Presupuestos de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales ¿qué medidas de desarrollo reglamentario de la LGEP, para Entidades locales, o acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera, para CC.AA., están previstos para dar cumplimiento a lo establecido en las Leyes de Estabilidad?**

Respecto a las Entidades Locales en estos momentos se está ultimando la tramitación de un reglamento de desarrollo de la Ley 18/2001 General de Estabilidad Presupuestaria, en su aplicación a las Entidades Locales. En cuanto a las Comunidades Autónomas el desarrollo de la Ley deberá realizarse mediante Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiero. Un acierto de las normas de estabilidad es la implicación de todas las Administraciones territoriales en el logro de la estabilidad presupuestaria. El desarrollo del modelo de ordenación territorial del Estado, previsto en la Constitución, ha organizado España en un Estado fuertemente descentralizado, donde las Administraciones territoriales gestionan gran parte del gasto y se corresponsabilizan en la obtención de los ingresos. Por ello, para lograr los objetivos de política económica es precisa su colaboración. De nada sirve que el Estado navegue en una dirección si las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales remaran en otro.

**¿En qué medida el citado Acuerdo, que fijó también el límite máximo de gasto, ha afectado a las tareas propias del proceso de discusión y elaboración presupuestarios desarrollados en el ámbito de esa Secretaría de Estado?**

La Ley General de Estabilidad Presupuestaria ha supuesto la ampliación y extensión del proceso presupuestario. La fijación de un techo del gasto por el Gobierno previo al proceso de elaboración del Presupuesto ha convertido éste en un juego de suma cero, en el sentido de que al ser el límite inamovible, cualquier aumento de una dotación es a costa de otra. Por tanto, en esta fase el esfuerzo que se realiza consiste en priorizar aquellas asignaciones más eficaces para conseguir los objetivos marcados por el Gobierno.

**¿Con qué instrumentos cuenta el Presupuesto para el caso en que “el Fondo de Contingencia de ejecución Presupuestaria”, resulte insuficiente para atender necesidades imprevistas en el presupuesto?**



La propia Ley lo dice claramente: los incrementos de gasto se financian con Fondo de Contingencia o con baja en otros gastos.

**En los dos últimos ejercicios se ha producido un fuerte impulso al proceso de descentralización administrativa en España. ¿Cuáles son los nuevos retos que se plantean en este campo?**

Desde el año 1996, el Gobierno ha ido promoviendo las reformas legales precisas para dar acceso a mayores niveles de autogobierno a las Comunidades Autónomas profundizando de manera definitiva en el desarrollo generalizado de nuestro modelo de organización territorial. Este proceso de descentralización política no se ha limitado a otorgar un mayor nivel competencial, sino que se ha extendido también a la dotación a las Comunidades Autónomas de los recursos financieros y los medios económicos adecuados para ejercer eficazmente las nuevas responsabilidades asumidas.

El nuevo modelo de financiación autonómica, que es el único modelo que ha contado con el apoyo unánime de todas las Comunidades Autónomas, unido a la descentralización de servicios públicos tan importantes como la educación o la sanidad, han hecho que España, tal como comentaba antes, sea uno de los países más descentralizados de la Unión Europea. Así, en los seis años transcurridos desde 1996 se han efectuado casi el 40% del total de los traspasos efectuados a las Comunidades Autónomas desde la aprobación de la Constitución. Esto ha supuesto un vuelco espectacular en la distribución del gasto público entre las distintas Administraciones, de manera que la Administración General del Estado ha disminuido su participación desde un 60% en 1996 hasta el 47% en 2002.

Siendo mucho lo conseguido hasta ahora, somos conscientes de que aún queda una tarea pendiente para que podamos decir que la descentralización en nuestro país ha alcanzado el nivel óptimo necesario desde el punto de vista de los intereses de los ciudadanos.

Y es que, aunque nuestro esquema de organización política y administrativa responde a una realidad fuertemente descentralizada, el proceso de transferencias de competencias desde el Estado hacia las Comunidades Autónomas no ha tenido un reflejo equivalente en el siguiente escalón territorial, es decir desde la admi-

nistración autonómica a la local, siendo ésta la más próxima al ciudadano.

Nuestras Entidades Locales realizan en torno al 13 por ciento del total de gasto público, cifra que se encuentra por debajo de la participación que este nivel de gobierno tiene en el gasto de los países de nuestro entorno.

**Al hilo de esta cuestión, ¿Cuáles han sido las medidas adoptadas desde el Ministerio de Hacienda?**

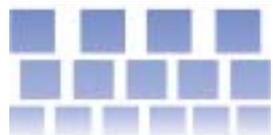
Hay que diferenciar entre la ley de financiación local, que es competencia del Estado, y los pactos locales, donde el Estado poco puede negociar cuando las competencias que reclaman los municipios son de las Comunidades Autónomas; deben ser éstas las que recojan el testigo para seguir avanzando en la descentralización, procurando así la mejor asignación de las responsabilidades políticas y una gestión de los servicios públicos más especializada y sensible a las necesidades de los ciudadanos.

Desde el Ministerio de Hacienda hemos promovido el nuevo sistema de financiación local, que es el paso previo necesario para dar el impulso a la “segunda descentralización”, ahora a favor de las Entidades Locales.

Con la ley aprobada por las Cortes, las Corporaciones Locales van a disponer de un sistema de financiación estable, suficiente, corresponsable y equilibrado que permitirá a las Haciendas Locales responder a la importante tarea que tienen asignada en la vida pública española.

**¿Han sido los Presupuestos Generales del Estado los que más han perdido con la firma del Acuerdo unánime para la supresión del Impuesto sobre actividades Económicas?. ¿De qué forma va a compensarse la pérdida de ingresos en los Ayuntamientos por este concepto?**

La supresión del IAE favorece directamente a las Pymes, autónomos y comerciantes pero también de forma indirecta nos beneficia a todos al facilitar, por un lado, la creación de empleo y la mejora de la economía y, por otro, al beneficiar a los Presupuestos Generales del Estado como consecuencia del incremento de la actividad económica inducida por





la citada rebaja fiscal. En cualquier caso, la reforma de los tributos locales aprobada por las Cortes viene respaldada por un crédito ampliable que figura en los Presupuestos Generales del Estado, para que salvaguarde con holgura la suficiencia financiera de todas las Corporaciones Locales que se ven afectadas por la reforma.

**A las puertas de esa Secretaría de Estado llaman todos los responsables políticos con peticiones adicionales de créditos que para cada uno de ellos serán ineludibles. ¿Resulta muy ardua su gestión en este aspecto?**

Es el trabajo en el que ya llevo más de 7 años, primero desde la Dirección General de Presupuestos y, ahora, desde la Secretaría de Estado. Partimos de un principio general en economía: recursos escasos susceptibles de usos alternativos. Y su asignación concreta se realiza en esta Secretaría de Estado teniendo en cuenta las prioridades políticas que decide el Gobierno. El procedimiento de elaboración de los Presupuestos está regulado. Se comienza, como ya he señalado, con la fijación por el Ejecutivo del límite del gasto no financiero y la aprobación de los escenarios presupuestarios plurianuales. En este marco la Comisión de Políticas de Gasto ordena las prioridades de las distintas políticas y, posteriormente, en las Comisiones de Análisis de Programas se discuten las dotaciones financieras de los distintos programas de gasto. En todo este proceso se analizan y estudian las demandas de los Ministerios y se coordinan entre sí. Para ello contamos con la profesionalidad y la experiencia de quienes trabajan en la Dirección General de Presupuestos.

**¿Cuáles son las principales actuaciones en relación con el incidente del “Prestige” que han requerido la coordinación e implicación de la Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos?**

La catástrofe originada como consecuencia de los vertidos del buque Prestige exige múltiples actuaciones de las Administraciones Públicas, que, en la medida en que tienen reflejo en el Presupuesto, afectan a la Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos. Así, yo personalmente formo parte de la Comisión Interministerial para el seguimiento de los daños producidos por el buque Prestige, presidida por el Vicepresidente Primero.

Desde la Administración del Estado se están realizando actuaciones en distintos frentes. Los Ministerios de Fomento, Medio Ambiente, Agricultura, Defensa y Ciencia y Tecnología, principalmente, han gestionado desde la atención a los afectados y la compensación por la pérdida de rentas hasta los trabajos de análisis de la solución definitiva para el barco, pasando por las operaciones de limpieza en las playas y el mar.

En este sentido no sólo hemos tenido participación en la reasignación de los créditos en los Ministerios afectados que supuso que, en 2002, se movilizaran remanentes por más de 260 millones de euros sino, también, se ha realizado un seguimiento especial de la ejecución en ese ejercicio que continúa ahora, en el 2003, para dar debida cuenta de cuáles han sido las actuaciones efectuadas desde el punto de vista cuantitativo.

Además, desde la Secretaría de Estado estamos coordinando los contactos y relaciones con la Unión Europea para movilizar fondos que contribuyan a la financiación de las actuaciones derivadas del naufragio.

Debemos tener en cuenta que la atención sin problemas a una situación excepcional como la que estamos padeciendo sólo es posible desde la tranquilidad de unas cuentas saneadas que permiten afrontarla sin perjudicar la marcha de la economía.

**¿Qué información puede darnos sobre el nuevo proyecto de la Ley General Presupuestaria?**

El proyecto de Ley General Presupuestaria en el que trabaja en estos momentos la Secretaría de Estado supone un intento de actualizar una Ley que ya ha cumplido 25 años. En este tiempo la realidad que regula ha evolucionado. La transformación de la sociedad española en los últimos 25 años también tiene su reflejo en las instituciones que ordena el Derecho Presupuestario. El papel y la dimensión del Sector Público no es el mismo hoy que entonces. En el modelo de gestión económico-financiera que ahora se diseña, se parte de un compromiso con la estabilidad que ya han adelantado las normas de estabilidad. Ahora bien, una vez que se ha sujetado y disciplinado el gasto, el gestor debe tener la necesaria flexibilidad para administrar los recursos y alcanzar los objetivos que tenga encomendados. Por ello



la nueva Ley incide en la idea de la responsabilidad del gestor en la consecución de esos objetivos. Así, cuando a un responsable de un Organismo Público se le asigna un Presupuesto para alcanzar unos objetivos determinados, lo importante es que con esos recursos los alcance de forma eficaz y eficiente. Obviamente, por supuesto, sin renunciar a los controles que se establezcan para salvaguardar la correcta aplicación de los fondos públicos.

## **¿Constituye el presupuesto por objetivos el instrumento necesario para mejorar el proceso de asignación de créditos?**

La aplicación de la gestión por objetivos a la presupuestación permitirá señalar a los responsables de la gestión los objetivos a alcanzar. Igualmente, permitirá, en fase de ejecución, valorar la gestión realizada.

## **¿Cómo puede ayudar la auditoría pública a la implantación de un presupuesto por objetivos?**

Proporcionando información que permita valorar la gestión efectuada y la propia definición de los objetivos. El proceso es un proceso dinámico, de forma que la presupuestación por objetivos a su vez se alimenta de la información que se obtiene de la ejecución de los Presupuestos anteriores.

## **Cómo Secretaria de Estado, ¿qué orientaciones estratégicas y líneas de evolución debería alentar la Intervención General en materia de control interno y contabilidad pública?**

El control, en cualquier organización, debe adaptarse a la realidad controlada para ser realmente eficaz y cumplir con su cometido que no es otro que ayudar a que se cumplan los objetivos marcados sin menoscabo, eso sí, de los procedimientos establecidos. Y para ser eficaz debe ser ágil y dinámico detectando y señalando los problemas en el momento en el que se produzcan. En este sentido creo que la Intervención General debe ser capaz de adaptarse a los cambios que se están produciendo en nuestra Administración, tanto organizativos como procedimentales, para así cumplir más eficazmente su cometido.

En materia de contabilidad pública se debe seguir avanzando para que la información que se facilite sea lo mas completa posible y lle-

gue con prontitud a todos sus usuarios. No hay que olvidar que junto con su clásica función controladora la contabilidad es información y se necesita para poder tomar decisiones.

## **Usted es funcionaria del Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado ¿Qué razones le inclinaron por el Cuerpo de Intervención?**

Aunque pueda parecer imposible porque me gustaba el programa. Yo hice la oposición entre los años 1972 y 1973 desde la cátedra de Derecho fiscal del profesor Albiñana. En febrero de 1972 me incorporé a la Intervención General como interina tras un rastreo del interventor de la Universidad por las cátedras afines a nuestra función – había un vacío importante de vocaciones- y, podría decir, tras un amable tercer grado del Interventor General, Felicísimo de Blas; no en vano era la primera mujer que entraba en la casa como interventora aunque fuera en la condición de interina.

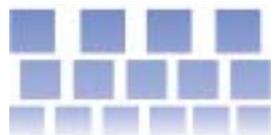
Como decía, el programa me gustaba; en mi expediente académico las mejoras notas estaban en las materias relacionadas con la oposición; y tomé una decisión de la que nunca me he arrepentido.

## **Como funcionaria de este Cuerpo ha desempeñado distintos puestos en la Intervención General de la Administración del Estado, en la de la Seguridad Social y en el Tribunal de Cuentas, ¿ha satisfecho en el desempeño de estas funciones las expectativas profesionales que tenía?**

Desde la Secretaría de Estado podría parecer pretencioso decir que se han satisfecho mis expectativas profesionales; como os decía antes, creo de verdad que profesionalmente he sido afortunada.

## **¿Qué consejo les daría a los funcionarios de las últimas promociones de interventores y del cuerpo técnico de auditoría y contabilidad que empiezan ahora su carrera profesional?**

Que pueden estar contentos. Que el servicio público, que la Administración Pública valen la pena. Que el trabajo que van a realizar es indispensable para el buen funcionamiento económico de la sociedad y para asegurar a los ciudadanos que los recursos que aportan con sus impuestos se aplican adecuadamente.





# 1 La Ley de Medidas de Reforma del Sistema Financiero y la Auditoría de Cuentas: Un Análisis Breve

Carlos Cruzado Catalán

Técnico de Auditoría y Contabilidad del Estado

Alfonso Villanueva Liñán

Interventor y Auditor del Estado

## 1. Introducción

Transcurridos más de 14 años desde que en España se abordara por primera vez la tarea de regular en una norma la actividad de auditoría de cuentas, y al hilo de la reforma que de la Ley 18/1988, de 12 de julio, de auditoría de cuentas, en adelante LAC, se ha llevado a cabo recientemente a través de la Ley de Medidas de Reforma del Sistema Financiero, se pretende con el presente artículo realizar un análisis de las principales modificaciones introducidas por la citada reforma, con la obligada brevedad que imponen las limitaciones de un artículo de este tipo.

Para abordar dicha tarea, se hace preciso, en primer lugar, hacer una breve introducción en relación con los rasgos característicos de la LAC, y la crítica que sobre el modelo seguido por la misma se efectuó en su momento.

En este sentido, la LAC parte de la base, como expresamente se señala en su exposición de motivos, de que la auditoría de cuentas es un servicio que se presta a la empresa revisada, pero que afecta e interesa, no sólo a la misma, sino también a terceros que mantengan relaciones con la misma, habida cuenta de que todos ellos, empresa y terceros, pueden conocer la calidad de la información económico-

contable sobre la cual versa la opinión emitida por el auditor de cuentas. En consecuencia, y como señala Bolufer Nieto<sup>1</sup>: “Es por lo tanto esta característica esencial (ser una actividad de interés para terceros) la que determina que sea una actividad regulada y sujeta a control, por regla general, en todos los países donde es obligatoria la auditoría de cuentas”.

En la misma dirección apuntada, la propia LAC comienza, en su artículo 1.1, definiendo la auditoría de cuentas como la “actividad consistente en la revisión y verificación de documentos contables, siempre que aquella tenga por objeto la emisión de un informe que pueda tener efectos frente a terceros”, de donde se deduce la intención del legislador de caracterizar de forma especial a dicha actividad precisamente por la posibilidad de producir los referidos efectos frente a terceros.

En este sentido, es ilustrativa la opinión del Tribunal Constitucional, que al desestimar el recurso de inconstitucionalidad planteado en su día contra la LAC, en su sentencia de 23 de diciembre de 1993, tras destacar que “resulta de la mayor importancia seña-

<sup>1</sup> Bolufer Nieto, Ricardo, “El control de la profesión de auditoría”, Revista de Presupuesto y Gasto, número 3, 1996.



lar que la definición legal de la auditoría de cuentas se anuda a los efectos que pueda surtir frente a terceros” continúa, en su fundamento jurídico 3, en los siguientes términos:

“El objetivo perseguido por la ley está, por lo demás, sobradamente justificado en las condiciones que caracterizan a la economía de mercado en la que nos movemos. La complejidad de la propiedad empresarial, con frecuencia diferenciada de la gestión, la fluidez del tráfico mercantil, que ocasiona continuas transacciones empresariales para cuya feliz consecución es del todo necesario conocer con precisión el estado patrimonial de las entidades. La despersonalización del patrimonio, la búsqueda de financiación para conseguir recursos suficientes para el desarrollo de la actividad empresarial, la diversidad de las propias fuentes de financiación, la continua actividad de venta y adquisición de bienes y servicios y la existencia de intereses laborales son, todas ellas, circunstancias que exigen, para asegurar el funcionamiento eficaz y transparente del mercado y la protección de los muy diversos intereses concurrentes, la máxima fiabilidad de la información disponible sobre la verdadera y real situación económica, financiera y patrimonial de las empresas (imagen fiel). La actividad auditora se encamina, precisamente, a procurar a cuantos tienen interés en esa imagen fiel que les resulta indis-

pensable para garantizar sus intereses. De ahí que, como señala el artículo 1 de la ley, la actividad de auditoría se caracterice, precisamente, por sus posibles efectos frente a terceros”.

En definitiva, la relevancia pública de las auditorías de cuentas llevó al legislador a optar por la atribución a un Organismo administrativo de las competencias de control y disciplina del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, sin perjuicio de encomendar a las Corporaciones representativas de auditores las tareas relativas a la realización de los exámenes de aptitud profesional necesarios para la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, y las de elaboración de las normas técnicas de auditoría de cuentas.

Dicho modelo fue calificado como de intervencionista por parte de algunos sectores profesionales y políticos, lo que motivó el recurso de inconstitucionalidad al que hemos hecho referencia, entendiendo los recurrentes, tal y como se señala en los antecedentes de la Sentencia de 23-12-93, que no había razón alguna para que el Colegio Profesional que pudiera reunir a los auditores de cuentas tuviera menores funciones respecto de sus colegiados que los restantes Colegios Profesionales, ni para que la Administración interviniera en esa profesión en mayor medida que en otras, asumiendo competencias de control y disciplinarias sobre la actividad de los auditores.

No obstante lo anterior, el Tribunal Constitucional desestimó el citado recurso, señalando respecto de tal cuestión, en el fundamento 3 de su Sentencia, que: “Es, por consiguiente, de todo punto lógico que los poderes públicos, y en este caso el legislador, regulen los requisitos, condiciones y efectos que ha de tener una actividad de tan amplia y profunda influencia sobre el funcionamiento de la economía de mercado y de los derechos e intereses de muy diversas personas y grupos. Sólo una regulación de este género puede asegurar que la información proporcionada por las auditorías responde, efectivamente, a la realidad, y sólo ella puede, por consiguiente, asegurar que las auditorías estén en condiciones de cumplir las funciones que de ellas se esperan”.

Asimismo, y en lo que se refiere a la impugnación de las competencias de control técnico atribuidas al ICAC, el TC consideró que: “Las auditorías de cuentas tienen notable

La relevancia pública de las auditorías de cuentas llevó al legislador a optar por la atribución a un Organismo administrativo de las competencias de control y disciplina del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas





relevancia frente a terceros, y las leyes obligan a determinadas entidades a realizarlas en ciertos supuestos, y en no pocos casos con carácter periódico. Todo ello justifica objetiva y razonablemente que se prevea un control técnico de las auditorías, pues es claro que si ciertas entidades vienen obligadas a realizarlas, y de ellas se siguen efectos frente a terceros distintos de los administradores de las entidades auditadas, preciso es controlar que tales auditorías se realicen siguiendo unos determinados criterios que garanticen su fiabilidad, pues de otra forma los objetivos perseguidos por la norma de proporcionar una información rigurosa, objetiva y completa sobre la situación de la entidad auditada no podrían alcanzarse. La atribución de ese control a un organismo público está, igualmente, objetiva y razonablemente justificada”.

Frente al citado modelo seguido por la LAC, gran parte del sector de la auditoría se manifestó a favor de la autorregulación, bajo la consideración de que en los países de nuestro entorno ese era el sistema seguido.

No obstante dichas críticas, la situación derivada de los escándalos contables ocurridos recientemente, fundamentalmente en los EE.UU., y cuyo exponente fundamental se encuentra en la quiebra de la eléctrica Enron, ha motivado el cuestionamiento de la eficacia del sistema de la autorregulación en aquellos

países en los que se venía siguiendo el mismo. En ese sentido se analiza la alternativa de un cambio hacia un modelo similar al nuestro, en el que un Organismo dependiente de la Administración y no del propio sector, se ocupe de ejercer el control de la actividad<sup>2</sup>; en palabras de Patrick de Cambourg<sup>3</sup>, “los políticos han decidido que la autorregulación, el autocontrol de la profesión, no era suficiente”.

En definitiva, cabe señalar que si para asegurar la fiabilidad de la información económica-contable de la empresa, la normativa vigente atribuye al auditor de cuentas una función que se podría denominar de “cuasi-fe pública”, parece obligado que el velar por el cumplimiento de dicha finalidad se encomiende a un órgano administrativo con la especialización técnica adecuada para poder desarrollar esa función, y cuyo exclusivo fin es defender el interés público, por lo que no se podrá equiparar, como asimismo se señala en la Sentencia del Tribunal Constitucional, a un Colegio Profesional, “que tiene como una de sus funciones primordiales defender los intereses de sus miembros”.

Una vez expuestas las líneas esenciales de la implantación en España de un sistema normativo de la auditoría de cuentas, se procede a realizar un análisis breve de las principales modificaciones ahora efectuadas en el mismo.

## 2. Modificaciones introducidas en la LAC por la Ley de Medidas de Reforma del Sistema Financiero.

### 1. Formación Continua

Se incorpora un nuevo apartado al artículo 6 de la LAC, por el que se establece la obligación de los auditores inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de seguir cursos de formación continua, en la forma y condiciones que se establezca reglamentariamente.

Dicha obligación supone una novedad que no hace sino elevar a rango legal el mandato contenido en el apartado 1.2 de las Normas Técnicas de Auditoría<sup>4</sup>, en cuyo

<sup>2</sup> En los E.E.U.U., la Ley de Protección de los Inversores, más conocida como Ley Sarbanes-Oxley, establece, en su primer apartado, la creación de un organismo sin fines lucrativos bajo la denominación de Company Accounting Oversight Board, con competencias de supervisión de las auditorías de las sociedades que coticen en los mercados de valores.

<sup>3</sup> El País, 19-01-03. Entrevista a Patrick de Cambourg.

<sup>4</sup> Publicadas por Resolución del ICAC de 19 de enero de 1991.



punto 3 se establece que: “El auditor de cuentas para mantener su capacidad profesional debe llevar a cabo una actualización permanente de sus conocimientos, tanto en el aspecto técnico como en cuanto a sus conocimientos generales económicos financieros”.

La redacción del nuevo apartado no distingue entre auditores ejercientes y no ejercientes, si bien lo lógico es que en el desarrollo reglamentario que se prevé sí se discrimine en función de la situación, dado que no tendría sentido imponer la obligación de seguir cursos de formación a los auditores inscritos como no ejercientes. Todo ello, sin perjuicio de que se pudiera contemplar, vía reglamento, la necesidad de que para pasar a la situación de ejercientes, los no ejercientes debieran actualizar la formación adquirida en su día para el acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

## 2. Exámenes de Aptitud Profesional

Se introduce una modificación en lo que se refiere a la convocatoria de los exámenes de aptitud profesional cuya superación es necesaria para obtener la inscripción en el ROAC, en el sentido de establecer un sistema de convocatoria única frente al contemplado anteriormente, mediante el que cada Corporación representativa de auditores realizaba su propio examen, lo cual no parecía justificado, dada la existencia de un único Registro Oficial de Auditores de Cuentas. En este sentido, la modificación introducida viene a dotar de una mayor racionalidad al proceso de acceso al ROAC.

## 3. Acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas

En el mismo artículo 7, relativo a los requisitos para la inscripción en el ROAC, se introduce la posibilidad de que los funcionarios pertenecientes a Cuerpos cuya formación y funciones se hallen relacionados con la auditoría de cuentas del sector público, o que examinen o valoren la situación financiera y

patrimonial y la actuación de las entidades financieras o de compañías aseguradoras, soliciten su inscripción en el ROAC. Se entenderá que dichos funcionarios cumplen los requisitos de seguimiento de programas de enseñanza teórica y el correspondiente a la superación del examen de aptitud profesional, al haber superado la oposición o pruebas establecidas para el ingreso en el correspondiente Cuerpo; y el requisito de la formación práctica, como consecuencia del desempeño efectivo de sus funciones durante un periodo mínimo de tres años.

Dicha modificación supone el reconocimiento a efectos de inscripción en el ROAC, tanto de la formación, como de la experiencia de los auditores públicos, lo cual, si bien es lógico, no se considera justificada la necesidad, impuesta en el mismo artículo 7, de que dicha experiencia sea certificada por un auditor inscrito en el ROAC. En este supuesto, lo coherente sería, a nuestro entender, que la certificación del desempeño efectivo de las funciones, a que se refiere la Ley, fuera expedida por los responsables de los Centros, Organismos o Entes en los que los funcionarios hubieran desarrollado tales tareas, más allá de la interpretación meramente formal de la VIII Directiva<sup>5</sup>.

## 4. Independencia del Auditor de Cuentas

Una de las principales modificaciones introducida por la Ley de Reforma del Sistema Financiero en el régimen de la auditoría de cuentas se encuentra en la regulación de la independencia del auditor.

La nueva redacción dada al artículo 8 de la LAC, referido a la independencia del auditor, se diferencia del vigente texto, básicamente, en dos aspectos: La inclusión de una mayor casuística en cuanto a los supuestos contemplados expresamente como de incompatibilidad, y la exigencia de rotación de los equipos de auditoría para los auditores de las Entidades sometidas a supervisión pública, de las socieda-

<sup>5</sup> VIII Directiva del Consejo, de 10 de abril de 1984, basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado CEE, relativa a la autorización de las personas encargadas del control legal de documentos contables (84/253/CEE).





des cuyos valores estén admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores o de las sociedades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea superior a 30.000.000 de euros.

La importancia de la regulación de la independencia auditora deriva del hecho de constituir un elemento esencial de la garantía de la fiabilidad de la revisión de los estados contables. Dado que la auditoría no se considera únicamente un servicio prestado a la empresa, sus efectos trascienden a los intereses establecidos entre el auditor y la empresa auditada, de tal forma que sobre dichos intereses se superpongan los de los terceros, ajenos a dicha relación, que necesitan una revisión independiente y objetiva de dichos estados. Por otro lado la trascendencia inmediata de su regulación deriva de que el incumplimiento de la obligación de independencia constituye una infracción administrativa que lleva aparejada una sanción.

La regulación anterior contenida en la LAC y en su Reglamento<sup>6</sup>, se basaba en el establecimiento de una obligación de independencia de carácter genérico, entendida como la falta de intereses o influencias que pudieran menoscabar la objetividad del auditor. La determinación de la falta de independencia, por tanto, quedaba sometida en cada caso concreto al juicio de valor a realizar por los Órganos encargados de apreciarla, resultando dicha apreciación de la valoración atribuida por éstos a la realización de otros trabajos, o a cualquier otra circunstancia, que pudieran limitar la imparcialidad del auditor.

Dicho concepto genérico quedaba completado por una serie de supuestos previstos en la LAC y en su Reglamento, en los que de forma objetiva, o en todo caso, se entendía producida la falta de independencia.

La Ley de Reforma del Sistema Financiero no ha modificado el sistema general de independencia, en el sentido de que ésta sigue basándose en una obligación genérica completada por una serie de supuestos específicos en los que objetivamente, o en todo caso, se entiende producida su falta.

Sin embargo, la regulación dada a los supuestos específicos u objetivos de falta de independencia, implica en la práctica una modificación del ámbito de la actuación del auditor considerada legalmente como independiente.

## La importancia de la regulación de la independencia auditora deriva del hecho de constituir un elemento esencial de la garantía de la fiabilidad de la revisión de los estados contables

Entrando en la comparación de cada uno de los supuestos específicos de falta de independencia en la anterior y en la actual regulación, se considera en primer lugar la **ostentación por el auditor de cuentas de cargos directivos, de administración, de supervisión interna o ser empleado** en la entidad auditada o en una entidad vinculada directa o indirectamente con aquella, en la forma y condiciones que se determinen reglamentariamente. Sin perjuicio de dicho desarrollo reglamentario, legalmente se establece la vinculación en todo caso en las empresas que posean directa o indirectamente el 20 por cien de los derechos de voto de la empresa o entidad auditada, o en las que la entidad auditada posea dicho porcentaje.

Las diferencias existentes con la anterior regulación se encuentran en la mención de un nuevo supuesto: la ostentación de cargos de supervisión interna, y en la regulación de la vinculación, ya que anteriormente la regulación reglamentaria establecía su determinación en función de la participación en el capital suscrito, y no en función de los derechos de voto<sup>7</sup>, y el porcentaje del 20 por

<sup>6</sup> Aprobado por Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre.

<sup>7</sup> La consideración de los derechos de voto, va a tener en la práctica un efecto equivalente a la consideración del capital suscrito, salvo en algunos casos como en los de existencia de acciones sin voto o de pactos entre accionistas relativos a los derechos de voto.



100 se reducía a un 3 por 100 en el caso de empresas cotizadas. A su vez en la anterior regulación se consideraba un supuesto adicional de vinculación: que ambas empresas estuvieran participadas por una misma Empresa o Entidad.

Las referidas diferencias no suponen en la práctica una modificación de la anterior regulación, ya que la supervisión interna será ejercida por administradores, directivos, o en su caso empleados, por lo que puede reconducirse a los supuestos previstos en la antigua regulación.

Por lo que respecta a la vinculación, la remisión reglamentaria a la determinación de los supuestos de vinculación determina que sigan vigentes los establecidos en el Reglamento de la LAC, hasta su eventual modificación, por lo que la única modificación real producida sería el establecimiento legal de un nuevo supuesto de vinculación: el referido a la posesión directa o indirecta del 20 por 100 de los derechos de voto, que se añadiría a los anteriormente previstos en el Reglamento.

El antiguo supuesto referido a la existencia de **vínculos de consanguinidad o afinidad hasta el segundo grado** con los empresarios o con los directivos o administradores de las Empresas o Entidades, es suavizado en la actual regulación, ya que los directivos quedan limitados a los responsables del área económico-financiera.

La actual regulación suprime el antiguo supuesto consistente en la **condición de accionista o socio**, con participación superior al 0,5 por cien del nominal del capital social de la entidad auditada, o cuando la participación represente el 10 por cien del patrimonio personal del socio, y mantiene la relativa a las **incompatibilidades previstas en otras leyes**. Por último, se eleva a rango legal el supuesto relativo a la **llevanza material de contabilidad**, que antes se prevenía de forma expresa únicamente en el Reglamento.

Pasando al análisis de los nuevos supuestos establecidos en la norma, éstos son, de forma resumida:

— **Prestación de servicios de auditoría interna:**

La Ley excluye de dicha incompatibilidad los casos en los que el órgano de gestión de la empresa sea responsable del sistema global de control interno, de la determinación del alcance, riesgo y frecuencia de los procedimientos de auditoría interna, de la consideración y ejecución de los resultados y recomendaciones proporcionados por la auditoría interna.

Dado que la auditoría interna, por su naturaleza, participa de las características antes referidas, la exclusión va a convertirse en la práctica en la regla general, por lo que los casos en los que la auditoría interna constituya falta de independencia pueden considerarse hipotéticos o meramente teóricos.

En conclusión, debe señalarse que la regulación establecida, más que la previsión de un supuesto de falta de independencia, constituye en la práctica la regla inversa: la admisión legal expresa de la auditoría interna como actividad compatible, con un carácter general.

— **Prestación de servicios de diseño y puesta en práctica de sistemas de tecnología de la información financiera, utilizados para generar los datos integrantes de los estados financieros.**

La Ley excluye de dicho supuesto los casos en que la empresa asuma la responsabilidad del sistema global de control interno o el servicio se preste siguiendo las especificaciones establecidas por el cliente, el cual debe asumir también la responsabilidad del diseño, ejecución, evaluación y funcionamiento del sistema.

Las circunstancias que configuran la exclusión van a ser las que se presenten normalmente en dichos servicios. Con carácter general, la prestación de tales servicios no va a conllevar la asunción de responsabilidades en el sistema de control interno, que por propia definición corresponderán a unidades de la propia empresa, el servicio siempre se desarrollará según especificaciones de la empresa, más o menos detalladas según el sistema a desarrollar, y sólo en supuestos hipotéticos o excepcionales, la ejecución, evaluación y funcionamiento del sistema se atribuirán al tercero.





Por lo anterior, debe concluirse que, al igual que en el supuesto anterior, más que ante un supuesto de falta de independencia, nos encontramos ante una previsión legal de la admisibilidad, con carácter general, de la prestación conjunta de dichos servicios y los de auditoría.

- **Prestación de servicios de abogacía simultáneamente para el mismo cliente o para quienes lo hubiesen sido en los tres años precedentes.**

Dicha incompatibilidad recoge la establecida en el apartado 3 del artículo 22 del Real Decreto 658/2001, de 22 de junio, por el que se aprueba el Estatuto general de la Abogacía.

Se excluyen de dicho supuesto los servicios prestados por personas jurídicas distintas y con Consejos de Administración diferentes.

La exclusión parece haber contemplado el supuesto de las grandes empresas de auditoría, y no el de los auditores individuales y pequeñas sociedades. En cualquier caso, la forma de salvar la incompatibilidad únicamente va a requerir la creación de personas jurídicas con dichas características.

En ese sentido, debe señalarse que la exclusión establecida no garantiza a nuestro juicio la independencia entre la empresa auditora y la que presta dichos servicios, ya que los requisitos de la distinta personalidad jurídica y el distinto Consejo de Administración pueden considerarse formales y en principio no impedirían la vinculación a través de otros mecanismos (accionistas comunes, participación en el capital, pactos establecidos entre las mismas, etc.).

- **Prestación de servicios de valoración que conduzcan a la evaluación de cantidades significativas en los estados financieros de dicho cliente, siempre que el trabajo de valoración conlleve un grado significativo de subjetividad.**

Quedan excluidas por tanto las valoraciones que no condicionen relevantemente los estados financieros y las que impliquen un cierto automatismo en su determinación o vengan dadas por parámetros externos

u objetivos, si bien habrá que esperar al eventual desarrollo reglamentario para concretar, en su caso, el concepto de cantidad significativa y el de subjetividad en la valoración.

- **La participación en la contratación de altos directivos o personal clave para el cliente de auditoría.**

Dicho supuesto queda limitado a las entidades sujetas a supervisión pública o a las emisoras de valores admitidos a cotización en un mercado secundario oficial.

El supuesto parece referirse a la actividad propia de los servicios de consultoría de recursos humanos, destinados al asesoramiento en la contratación de directivos, o servicios de “headhunters” en terminología anglosajona.

Dado que en las grandes empresas auditoras dicha actividad de consultoría suele realizarse por otras divisiones que pueden tener personalidad jurídica distinta a la de la empresa auditora, se considera que hubiera sido necesario el establecimiento de reglas de extensión de la incompatibilidad entre dichas empresas para garantizar en la práctica la efectividad de la medida, de forma similar a la regulación del supuesto de falta de independencia por la prestación de servicios de abogacía.

Por otra parte, no se considera justificado que el supuesto quede limitado a las entidades sujetas a supervisión pública o a las emisoras de valores admitidos a cotización, cuando los motivos que justifican dicho supuesto se producirán en principio por igual con independencia del tamaño o del tipo de empresa.

- **El mantenimiento de relaciones empresariales con la empresa auditada**

No se considera incompatible la relación que se ajuste a la actividad empresarial normal, y no sea significativa para el auditor de cuentas o persona con capacidad para influir en el resultado de la auditoría, ni para la entidad auditada.

La relación por tanto debe ser empresarial, lo que excluiría las relaciones económicas que no tuvieran tal carácter, como





en un sentido distinto al de la mera relevancia económica para los ingresos del auditor, lo que aconseja asimismo su precisión reglamentaria.

— **Tener interés financiero directo en la entidad auditada, o indirecto si es significativo para cualquiera de las partes**

En los términos establecidos, constituiría en principio un supuesto extensísimo y de una elevada rigidez. Baste considerar que la posesión por el auditor de una única acción en una sociedad, al constituir inversión directa, determinaría su incompatibilidad, aunque dicha acción representara una participación insignificante en el capital social o en el patrimonio del auditor.

No obstante dicha rigidez, derivada de la consideración de los distintos supuestos como constitutivos de falta de independencia “en todo caso”, queda sensiblemente matizada o atenuada en virtud de lo previsto en el apartado 3 del artículo 8.

En dicho apartado se establece que los distintos supuestos de las incompatibilidades comprenderán desde el ejercicio en que se realizan los trabajos hasta el tercer año anterior al que se refieran los estados auditados. No obstante, para la incompatibilidad ahora analizada, se establece la necesidad de resolver la misma con anterioridad a la aceptación del nombramiento como auditor.

Sin perjuicio de las posibles dificultades interpretativas relativas a qué debe entenderse como resolución de dicha incompatibilidad, parece que una interpretación lógica determina que dicha resolución consistiría en la apreciación previa por la Administración de la existencia de incompatibilidad en cada caso concreto.

La amplitud con la que se establece el supuesto, unida al requisito de su valoración subjetiva previa, a diferencia de los restantes supuestos que quedan delimitados en la Ley de una forma objetiva, implica que el supuesto analizado no constituya en puridad una causa específica de incompatibilidad, pudiendo subsumirse dentro de la obligación genérica de independencia, entendida como la ausencia de intereses, en este caso financieros,

que puedan menoscabar la imparcialidad del auditor, y a valorar en cada caso.

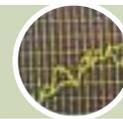
Debe señalarse a su vez que dicho supuesto supone una distinta regulación del antiguo supuesto relativo a la existencia de intereses financieros, que concretaba ésta en la condición de accionista o socio, con participación superior al 0,5 por cien del nominal del capital social, o cuando la participación represente el 10 por cien del patrimonio personal del socio, desaparecida con la actual regulación.

La nueva regulación por tanto, considera de una forma más amplia los intereses financieros, al no limitarlos a los correspondientes a accionistas o socios. Sin embargo no establece como en la anterior regulación casos en los que objetivamente se entiende producida la falta de independencia, pareciendo someterla a la valoración a realizar por el ICAC en cada supuesto.

Por último debe mencionarse la prohibición establecida para los auditores de cuentas en la letra b) del apartado 3 del artículo 8, de **formar parte de los órganos de administración o de dirección de la empresa o entidad auditada, ocupar puesto de trabajo en la misma, tener interés financiero directo en la entidad auditada, o indirecto** si es significativo para cualquiera de las partes, durante los tres años siguientes al cese en sus funciones.

Dicha prohibición, similar a la contenida en la anterior redacción, aunque más amplia, dado que contempla los intereses financieros con la empresa antes auditada, que antes no se contemplaban, presenta consecuencias jurídicas para su incumplimiento, consistentes en su consideración como infracción grave (artículo 16.3.c) LAC), frente a la regulación anterior, en la que la falta de efectos previstos para su incumplimiento determinaba su carácter de obligación no exigible en la práctica.

No obstante lo anterior, debe señalarse que las infracciones en materia auditora siguen conceptuándose en el artículo 16 de la LAC, como las cometidas por auditores y sociedades de auditoría en el ejercicio de sus funciones, requisitos que no van a concurrir normalmente en el incumplimiento de dicha prohibición.



En lo referente a la cuestión de la rotación, limitada en la reforma a **los equipos de auditoría para los auditores de las Entidades sometidas a supervisión pública**, las sociedades cuyos valores estén admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores o las sociedades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea superior a 30.000.000 de euros, debe señalarse que la LAC, en su redacción inicial, estableció, como una forma de preservar la independencia, un sistema de rotación obligatoria del auditor, por el cual se fijaba en nueve años el período máximo por el que un auditor podía ser contratado por una misma empresa, no pudiéndose celebrar un nuevo contrato con la misma hasta pasados tres años desde la finalización del anterior.

Dicha medida provocó el rechazo en determinados sectores de la profesión, si bien, a nuestro juicio, y como señala Gonzalo Angulo<sup>8</sup>, la medida era coherente y estaba en la línea marcada por los anteproyectos de V Directiva de la UE en materia de sociedades.

No obstante debe señalarse que no pudo valorarse la eficacia respecto a la independencia de tal medida, ya que no llegó a aplicarse al ser suprimida mediante la reforma introducida por la Disposición Adicional sexta de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada.

La exigencia de rotación del equipo de auditoría, que ahora se incluye en el artículo 8 de la LAC, aparecía contemplada en el Libro Verde sobre el papel, la posición y la responsabilidad del auditor estatutario en la Unión Europea, en cuyo punto 4.15 se establecía lo siguiente:

“Algunos comentaristas encuentran causa de preocupación cuando la empresa tiene los mismos auditores por un largo período. Se argumenta que esto puede llevar a una relación con la Dirección demasiado cercana y cómoda, con los auditores llegando a ser demasiado sensibles a los deseos de la Dirección. La cuestión de si la auditoría estatutaria debe estar sujeta a un sistema de rotación obligatoria ha sido objeto de considerable debate. Los argumentos a favor de tal sistema no son concluyentes. En este contexto es importante conocer que uno de los dos Estados Miembros que tenían un sistema de rotación obligatoria

lo abolió recientemente. Una solución que puede aumentar la percepción de la objetividad del auditor, sin afectar la eficiencia y calidad causados por el inconveniente de la rotación, podría consistir en establecer una rotación de socios de auditoría en la misma firma”.

Si se considera que la exigencia de rotación del auditor de cuentas responsable del trabajo y de la totalidad de los miembros de su equipo de auditoría puede contribuir a aumentar la independencia, podría cuestionarse su aplicación exclusiva a los trabajos referidos a las entidades sometidas a supervisión pública, a las sociedades cuyos valores están admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores o a sociedades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea superior a 30.000.000 de euros, y no a todos los trabajos.

Por último, el establecimiento de dicha exigencia de rotación choca con la posibilidad legal de que los trabajos en los que se impone la misma puedan ser realizados por un auditor de cuentas persona física, en cuyo caso, la aplicación de esta cautela llevará inexorablemente al auditor a tener que dejar el cliente, con la discriminación que ello conlleva frente a las sociedades de auditoría, en las que bastará con un simple cambio de socio encargado.

## 5. Responsabilidad de los Auditores de Cuentas

En el artículo 11 de la LAC, referido a la responsabilidad de los auditores, se han introducido dos reformas. La primera se refiere a la modificación del apartado primero, en el que se señalaba que los auditores de cuentas responderían “directa y solidariamente

<sup>8</sup> Gonzalo Angulo, J.A., “La auditoría, una profesión en la encrucijada de los noventa”, Revista Española de Financiación y Contabilidad, n.º 84, abril-junio, 1995: “Si el auditor no puede actuar más allá de un plazo marcado se encontrará con muchos controles a favor de su independencia, entre los que se encuentran, por ejemplo, que forzarán a su cliente para que resuelva los problemas detectados (en registros contables, en procedimientos, en control interno, etc.) antes de que acabe su contrato o que tendrá siempre en mente que su sucesor va a conocer y juzgar su actuación, con lo que esto representa para su prestigio profesional”.





frente a las empresas o entidades auditadas y frente a terceros, por los daños y perjuicios que se deriven del incumplimiento de sus obligaciones”.

En su lugar, ahora se señala que “los auditores de cuentas responderán por los daños y perjuicios que se deriven del incumplimiento de sus obligaciones según las reglas generales del derecho privado con las particularidades establecidas en el presente artículo”. Esta modificación entendemos que no afecta al régimen de la responsabilidad civil en la que pueden incurrir los auditores de cuentas, en sus tres vertientes delictivo, contractual y extracontractual, salvo en lo que se refiere al hecho de que en la redacción anterior se hablaba de responsabilidad solidaria, mientras que el Código Civil, al que se remite ahora la LAC, establece el principio general de la mancomunidad en su artículo 1137. No obstante lo anterior, es cierto que la aplicación del principio de solidaridad, como destaca Blasco Lang<sup>9</sup>, es una doctrina jurisprudencial cada vez más extendida en el ámbito de las responsabilidades profesionales, sobre todo en los supuestos de responsabilidad extracontractual.

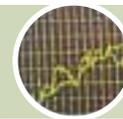
La segunda modificación introducida en materia de responsabilidad, se refie-

re a la eliminación de la responsabilidad de los socios auditores que no hubieran firmado el informe de auditoría, contemplada hasta ahora como subsidiaria de la solidaria del socio firmante y de la sociedad de auditoría.

## 6. Papeles de Trabajo

En relación con los papeles de trabajo, el artículo 14 establece la obligación del auditor de conservar y custodiar durante cinco años los mismos. El apartado 2.º del citado artículo, referido a la posibilidad de acceder a dichos papeles, ha sido modificado por la LRSF para establecer, además de la posibilidad de acceso del ICAC y de quienes resulten designados por resolución judicial o pudieran estar autorizados por ley, la del Banco de España, la Comisión Nacional del Mercado de Valores y la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, exclusivamente a los efectos del ejercicio de las competencias relativas a las entidades sujetas a supervisión y control, en casos especialmente graves, de acuerdo con lo establecido en la

<sup>9</sup> José J. Blasco Lang. “La responsabilidad civil de los auditores de cuentas”, Partida Doble n.º 42, febrero 1994.



disposición final primera de la Ley de Auditoría de Cuentas, así como la del Tribunal de Cuentas.

En dicho artículo parece tratarse de una manera uniforme a órganos con competencias de supervisión (Banco de España, Comisión Nacional del Mercado de Valores, Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones), y a otros que tienen competencias de control, que se realizan a través de auditoría de cuentas (Tribunal de Cuentas), si bien existen dudas, dada la mención separada del Tribunal de Cuentas, de si dicha circunstancia supone un distinto régimen de acceso a los papeles de trabajo para éste, respecto al de las entidades supervisoras.

Las necesidades de acceso a los papeles de trabajo de las primeras consistirán en información relativa a las operaciones sobre las que se centre su función supervisora. Dichas necesidades no serían exclusivamente las previstas en la Disposición Final Primera, al regular ésta un supuesto sin relación con el acceso a los papeles de trabajo del auditor, refiriéndose dicha Disposición Final a la emisión inmediata del informe de auditoría, cuando el auditor compruebe la existencia de situaciones que puedan afectar gravemente a la estabilidad, solvencia o continuidad de una entidad sometida al régimen de supervisión previsto en la Ley 13/1992, pero no al acceso a los papeles de trabajo.

En este sentido, cabe cuestionar la limitación al acceso a los papeles de trabajo a las irregularidades o situaciones que pongan en peligro la continuidad de la entidad, ya que otras irregularidades objeto de la función supervisora y de gran trascendencia, pero que no afectaran a la continuidad de la entidad, no se contemplan en dicho régimen de acceso, lo que no parece fundamentado.

En cuanto a las entidades de control que realizan auditoría de cuentas, debe señalarse que, de someterlas al mismo régimen que a las entidades supervisoras, lo cual, como antes se ha referido, no parece quedar suficientemente claro, se estaría desconociendo que su función de control presenta unas características distintas a aqué-

llas, aunque en algunos aspectos puedan coincidir ambas funciones.

Así, en primer lugar, los Organismos de control de naturaleza auditora no actúan en el caso contemplado sobre entidades privadas, sino sobre entes públicos que, por la normativa mercantil o por su legislación específica, quedan sometidos también a auditoría de cuentas privada.

En dichos entes de carácter público, el análisis de su continuidad, solvencia o estabilidad, carece lógicamente de relevancia o presenta una relevancia muy secundaria, dada la naturaleza pública de los mismos, lo que supondría en la práctica establecer un régimen de acceso a los papeles de trabajo para los organismos controladores de naturaleza auditora sin finalidad real, o previsto para un supuesto sin plasmación práctica.

A su vez, dado que a dichos organismos se atribuye específicamente el control auditor de los entes públicos sometidos asimismo a auditoría privada, sin perjuicio de ésta, las necesidades de información serán más amplias que las que corresponden a los organismos supervisores, ya que la verificación a efectuar se referirá a la corrección, en toda su amplitud, de sus estados contables, al sometimiento de su actuación a la legislación financiera e incluso a su actuación conforme a los principios de eficacia, eficiencia y economía.

Por otro lado, dentro de dichos organismos con competencias controladoras de naturaleza auditora, se contempla exclusivamente al Tribunal de Cuentas, excluyéndose, de forma que parece injustificada, a otros, como la Intervención General de la Administración del Estado.

Debe señalarse, a su vez, que la referencia a “casos especialmente graves”, para los que se prevé el acceso a los papeles de trabajo, introduce, dada su indeterminación, el riesgo de servir de fundamentación para una posible negativa de los auditores al cumplimiento de la obligación de exhibición de sus papeles de trabajo. Por otra parte, dicha expresión podría interpretarse como una limitación o reducción adicional del





supuesto establecido en la Disposición Final Primera de la LAC, lo que no parece justificado.

## 7. Infracciones y Sanciones

La LRSF ha abordado una reforma importante en lo que se refiere al régimen de infracciones y sanciones de los auditores de cuentas, dando nueva redacción a los artículos 16 y 17 de la LAC.

La mayor novedad a este respecto se concreta en la acomodación de la LAC a lo establecido en la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, al distinguir entre infracciones muy graves, graves y leves, frente a la anterior clasificación, en la que se distinguía sólo entre infracciones de carácter grave y leve.

En esta línea, la reforma introduce una relación de supuestos de infracción más exhaustiva que la anteriormente contemplada por la LAC.

Realizando una somera referencia a alguna de las principales modificaciones, debe destacarse el supuesto referido a la emisión de informes de auditoría de cuentas cuya opinión no fuese acorde con las pruebas obtenidas por el auditor en su trabajo; supuesto en cuyos mismos términos aparecía contemplado como infracción grave anteriormente, pero que ahora es atemperado al haberse complementado con la frase “siempre que hubiese mediado dolo o negligencia especialmente grave e inexcusable”.

De acuerdo con lo anterior, frente al elemento de “culpa” que antes debía concurrir para poder sancionar tal supuesto, ahora se habla de la necesidad de que concurra “dolo o negligencia especialmente grave e inexcusable”, con la consiguiente dificultad que conllevará el determinar qué comportamiento puede ser considerado “especialmente grave e inexcusable”.

Como novedad, puede citarse la sustitución del supuesto de infracción grave

contemplado anteriormente en el apartado 2.c. del artículo 16, relativo al “incumplimiento de las normas de auditoría que puedan causar perjuicio económico a terceros o a la empresa o entidad auditada”, por el supuesto de “incumplimiento de las normas de auditoría que pudieran tener un efecto significativo sobre el resultado de su trabajo y, por consiguiente, en su informe”.

## 8. Publicación de Sanciones

En el artículo 18 de la LAC se contempla la publicación de las resoluciones mediante las que se impongan sanciones graves o muy graves en el Boletín del ICAC, si bien limitando dicha publicación a la parte dispositiva de dichas resoluciones, frente a la regulación vigente hasta esta reforma, en la que no se establecía dicha limitación en la publicación, y que, por el contrario, a nuestro entender, obligaba a la publicación íntegra de la resolución, al señalar que: “Las resoluciones mediante las que se imponga cualquiera de las sanciones..., cuando se trate de infracciones graves se inscribirán íntegramente en el ROAC, publicándose en el Boletín del ICAC”.

Por último, el mismo artículo 18 contemplaba la obligación del ICAC de adoptar las medidas necesarias para la salvaguarda de la documentación referente a aquellas auditorías de cuentas que, realizadas por el auditor de cuentas o sociedades de auditoría sancionados con baja temporal o definitiva en el ROAC, supiera incurso en alguna demanda de responsabilidad civil por parte de un tercero.

La reforma llevada a cabo ha mantenido este artículo, pero trasladando la obligación de salvaguarda en dichos supuestos, del ICAC al propio auditor sancionado, lo cual, a nuestro juicio, carece de justificación, sobre todo en los supuestos de separación definitiva del ROAC, en los que la posibilidad de que el ICAC pudiera hacer cumplir tal obligación, o que al menos pudiera sancionar tal incumplimiento, sería entonces inexistente.



## 2 Garantías y requisitos para la utilización de aplicaciones, medios y soportes electrónicos, informáticos y telemáticos (EIT) en la ejecución y control del gasto público

José M.<sup>a</sup> Sobrino Moreno  
Subdirector General de Aplicaciones  
de Contabilidad y Control

### 1. Introducción

La Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, de 26 de noviembre, establece en su artículo 45, apartado 1, que «las Administraciones Públicas impulsarán el empleo y aplicación de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos (EIT), para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias, con las limitaciones que a la utilización de estos medios establecen la Constitución y las Leyes».

El apartado 3 de este mismo artículo señala que «los procedimientos que se tramiten y terminen en soporte informático garantizarán la identificación y el ejercicio de la competencia por el Órgano que la ejerce». Posteriormente el apartado 5 asigna la misma validez y eficacia que al documento original a los documentos emitidos, cualquiera que sea su soporte, a través de medios EIT por las Administraciones Públicas, o a los que se emitan como copias de originales almacenados por estos mismos medios, siempre que quede garantizada su autenticidad, integridad y conservación y, en su caso, la recepción por el interesado, así como el cumplimiento de las garantías y requisitos exigidos por las leyes.

Precisamente el propósito de este informe es analizar las garantías y requisitos necesarios para la utilización de medios EIT en los procedimientos de ejecución y control del

gasto público. A estos efectos, el informe se desarrolla en varios apartados, el primero de los cuales se refiere al marco normativo concerniente a la utilización de técnicas y medios EIT en las Administraciones Públicas y, más concretamente, en relación con su aplicación en dichos procedimientos, en el contexto de competencias de la IGAE. A continuación, se presentan los objetivos y ámbitos de actuación a los que pretende responder este análisis, para seguidamente concentrarse en las garantías que, con carácter general, serán requeridas por los mencionados procedimientos, antes de efectuar un análisis más detallado por cada uno de los ámbitos de actuación considerados. Finalmente se presentan una serie de propuestas concretas dirigidas a impulsar la aplicación segura y la validez documental en los procedimientos administrativos de ejecución y control del gasto público a través de técnicas EIT.

Cabe precisar que este análisis no pretende limitarse al marco actual de aplicaciones informáticas utilizadas en el ámbito de la IGAE sino que, más bien, intenta referirse a un futuro escenario electrónico para el ejercicio de las funciones de la IGAE, en unos casos a través de aplicaciones propias y, en otros, por medio de sistemas informáticos de los servicios gestores.

Se trata de avanzar decididamente en la adaptación de los procedimientos admi-





nistrativos de ejecución y control del gasto público para que la agilidad propia de las nuevas tecnologías no se vea obstaculizada por técnicas burocráticas formalistas, sin perjuicio de las garantías necesarias para la seguridad de dichos procedimientos.

En todo caso, no hay que olvidar, como indica Zornoza Pérez en su estudio sobre el empleo de técnicas informáticas y electrónicas en la gestión de gasto público y su implantación bajo los principios de la Ley General presupuestaria, que las tecnologías de la información y de las comunicaciones tie-

nen un carácter meramente instrumental.

Por tanto, aunque su empleo pueda contribuir a agilizar la tramitación de los procedimientos administrativos y a potenciar la eficacia de las actuaciones administrativas, no se trata de una forma de producción jurídica sino que incide únicamente en su reflejo documental. «La producción jurídica seguirá estando referida a los funcionarios y autoridades, que se sirven de las máquinas para la tramitación de los procedimientos y a la adopción y comunicación masiva y rápida de sus decisiones».

## 2. Marco normativo

### Para la utilización de técnicas EIT en las Administraciones Públicas

Sin perjuicio del mayor detalle que se ofrece en el apéndice A, relativo a referencias normativas, se destacan en este apartado las principales contribuciones normativas en relación con la utilización de técnicas EIT.

- Real Decreto 263/1996, de 16 de febrero, que regula la utilización de técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas por la Administración General del Estado (A.G.E.).

El artículo 1 señala como objeto de la norma regular la utilización de técnicas EIT por la A.G.E. y, cuando ejerzan potestades administrativas, por las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de aquélla, en el ejercicio de sus competencias y en el desarrollo de sus actividades, así como en relaciones internas o externas.

El artículo 4 indica que se podrán utilizar soportes, medios y aplicaciones EIT en cualquier actuación administrativa y, en particular, en la iniciación, tramitación y terminación de los procedimientos administrativos, precisando, a continuación, que cuando se

utilicen estos soportes, medios o aplicaciones se adoptarán las medidas técnicas y de organización necesarias que aseguren la autenticación, confidencialidad, integridad, disponibilidad (acid) y conservación de la información, medidas que deben tener en cuenta el estado de la tecnología y ser proporcionadas a la naturaleza de los datos y de los tratamientos y a los riesgos a los que estén expuestos.

Resulta también relevante el artículo 5 de este mismo Real Decreto cuando establece que los programas y aplicaciones que efectúen tratamientos de la información cuyo resultado sea utilizado para el ejercicio por los órganos y entidades del ámbito de la Administración General del Estado de las potestades que tienen atribuidas, deberán ser objeto de aprobación y difusión pública en los términos que se detallan en el mismo Real Decreto, excluyendo de este deber a los programas y aplicaciones cuya utilización sea meramente instrumental.

De hecho, el artículo 9 posterior regula esta aprobación mediante Resolución del órgano administrativo que tenga atribuida la competencia para resolver el procedimiento. Cuando las competencias estén compartidas por varios órganos o entidades de un mismo Departamento ministerial, la aprobación se realizará mediante Orden Ministerial y cuando el ejercicio de las competencias estuviera atribuida a varios Departamentos,



mediante Orden del Ministerio de la Presidencia. En todos los casos, previamente a la aprobación, se solicitarán los informes técnicos que se estimen convenientes, a efectos de los cuales, el Consejo Superior de Informática establecerá, según la Disposición adicional primera, los criterios generales de seguridad, normalización y conservación de las aplicaciones.

A estos efectos, cabe precisar que el artículo 10 señala que cada Departamento ministerial hará pública la relación de las aplicaciones, medios y soportes a través de los cuales se podrán efectuar las comunicaciones y notificaciones entre los correspondientes órganos y entidades y los particulares, especificando los formatos y códigos normalizados para su utilización, relación que se deberá mantener actualizada y a disposición de los ciudadanos.

El artículo 6 se refiere a la emisión de documentos y copias por medios EIT, indicando que los documentos emitidos por estos medios serán válidos siempre que quede acreditada su integridad, conservación, y la identidad del autor, así como la autenticidad de su voluntad, mediante la constancia de códigos u otros sistemas de identificación. A las copias de documentos originales almacenados por medios o en soportes EIT les atribuye la misma validez y eficacia del documento original, siempre que quede garantizada su autenticidad, integridad y conservación.

Los artículos 7 y 8 inciden en los requisitos y condiciones para las comunicaciones y almacenamiento a través de soportes y medios EIT.

- Real Decreto 994/1999, de 11 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de medidas de seguridad de los ficheros automatizados que contengan datos de carácter personal.

En esta disposición se establecen, en los artículos 3 y 4, tres niveles de seguridad: básico, por defecto, para todos los ficheros que contengan datos de carácter personal; medio, para aquellos ficheros que contengan datos relativos a la comisión de infracciones administrativas o penales, hacienda pública, servicios financieros y aquellos ficheros que tratan datos referentes a solvencia patrimo-

nial y el crédito, el cumplimiento o incumplimiento de obligaciones dinerarias, así como los ficheros que contengan un conjunto de datos de carácter personal suficientes que permitan obtener una evaluación de la personalidad del individuo; alto, para los ficheros que contengan datos de ideología, religión, creencias, origen racial, salud, vida sexual o con fines policiales.

Los artículos 8 a 14 especifican las medidas de seguridad aplicables a los ficheros de nivel básico: documento de seguridad elaborado por el responsable del fichero; registro de incidencias; identificación y autenticación para el acceso; control de acceso restringido a datos y recursos precisos para el desarrollo de las funciones; gestión de soportes informáticos con datos de carácter personal (acceso restringido y salida autorizada) y copias de respaldo y recuperación.

Los artículos 15 a 22 detallan las medidas de seguridad aplicables a los ficheros de nivel medio, adicionales a las señaladas para los de nivel básico: Responsable de seguridad designado por el responsable del fichero; auditoría interna o externa de verificación del cumplimiento; registro de entrada/salida de soportes informáticos.

Los artículos 23 a 26 desarrollan las medidas de seguridad aplicables a los ficheros de nivel alto, adicionales a las señaladas para los de nivel básico y medio: cifrado de datos durante su transporte y registro de accesos.

La disposición transitoria única regula los plazos de implantación: de 6 meses, para los ficheros de nivel básico; 1 año, para los de nivel medio y 2 años, para aquellos de nivel alto. Posteriormente, el Real Decreto 195/00, de 11 de febrero, prorroga hasta el 27 de febrero de 2000 la implantación obligatoria de las medidas de seguridad de los ficheros de datos de nivel básico. Más tarde, en Acuerdo de Consejo de Ministros de junio de 2001, se prorroga la obligatoriedad de la implantación de las medidas de seguridad de los ficheros de nivel alto, que estuvieran en funcionamiento en la fecha de entrada en vigor del Reglamento de medidas de seguridad de los ficheros automatizados que contengan datos de carácter personal, hasta el 26 de junio de 2002.





- Real Decreto Ley 14/1999, de 17 de septiembre, sobre normas reguladoras de firma electrónica.

Por su importancia interesa transcribir el contenido del apartado 1 del artículo 3 relativo a los efectos jurídicos de la firma electrónica: «La firma electrónica avanzada, siempre que esté basada en un certificado reconocido y que haya sido producida por un dispositivo seguro de creación de firma, tendrá, respecto de los datos consignados de forma electrónica, el mismo valor jurídico que la firma manuscrita en relación con los consignados en papel y será admisible como prueba en juicio, valorándose ésta según los criterios de apreciación establecidos en las normas procesales.

Se presumirá que la firma electrónica avanzada reúne las condiciones necesarias para producir los efectos indicados en este apartado, cuando el certificado reconocido en que se base haya sido expedido por un prestador de servicios de certificación acreditado y el dispositivo seguro de creación de firma con el que ésta se produzca se encuentre certificado, ...».

En el apartado 2 del mismo artículo precisa que «a la firma que no reúna todos los requisitos previstos en el apartado anterior, no se le negarán efectos jurídicos ni será excluida como prueba en juicio, por el mero hecho de presentarse en forma electrónica».

El artículo 5 trata del empleo de la firma electrónica por las Administraciones Públicas, precisando que se podrá supeditar el uso de la firma electrónica en el seno de las Administraciones Públicas y sus entes públicos y en las relaciones que con cualquiera de ellos mantengan los particulares, a las condiciones adicionales que se consideren necesarias para salvaguardar las garantías de cada procedimiento. Estas condiciones adicionales podrán incluir la prestación de un servicio de consignación de fecha y hora, respecto de los documentos electrónicos integrados en un expediente administrativo.

Las normas estatales que regulen estas condiciones adicionales se dictarán a propuesta del Ministerio de Administraciones Públicas y previo informe del Consejo Superior de Informática.

El artículo 8 incide en los requisitos para la existencia de un certificado reconocido, dejando a los artículos 11 y 12 el desarrollo de las obligaciones de los prestadores de servicios de certificación y a los artículos 19 y 22 la precisión de lo que se entiende por dispositivo seguro de creación y verificación de firma.

- Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de protección de datos de carácter personal.

El artículo 1 señala como objeto de la norma garantizar y proteger, en lo que concierne al tratamiento de los datos personales, las libertades públicas y los derechos fundamentales de las personas físicas, y especialmente en su honor e intimidad personal y familiar.

El artículo 4 se refiere a la calidad de los datos que deben ser: adecuados, pertinentes y no excesivos; exactos y puestos al día; cancelados cuando dejen de ser necesarios o pertinentes; almacenados para permitir el derecho de acceso.

El artículo 5 se centra en el derecho de información en la recogida de datos al señalar que los interesados a los que se soliciten datos personales deberán ser informados de modo expreso, preciso e inequívoco. Asimismo el artículo 6 precisa que el tratamiento de los datos de carácter personal requerirá el consentimiento inequívoco del afectado, salvo que la ley disponga otra cosa.

El artículo 7 considera datos especialmente protegidos a los de ideología, afiliación sindical, religión o creencias, así como los relativos a origen racial, salud y vida sexual.

El artículo 9 puntualiza que el responsable del fichero y, en su caso, el encargado del tratamiento deberán adoptar las medidas de índole técnica y organizativa necesarias que garanticen la seguridad de los datos de carácter personal.

El artículo 15 regula el derecho del interesado a solicitar y obtener gratuitamente información de sus datos de carácter personal objeto de tratamiento.



Por su parte los artículos 20 a 24, relativos a ficheros de titularidad pública, establecen que los datos de carácter personal recogidos o elaborados por las Administraciones Públicas para el desempeño de sus atribuciones no serán comunicados a otras Administraciones para el ejercicio de competencias diferentes, salvo que esté previsto en la disposición que creó el fichero o en otra de rango superior o cuando la comunicación tenga por objeto el tratamiento posterior de los datos con fines históricos, estadísticos o científicos. Asimismo se dispone que la creación, modificación o supresión de ficheros de las Administraciones Públicas sólo podrá hacerse por medio de disposición general publicada en el BOE.

Finalmente la disposición adicional primera establece un plazo de 3 años desde la publicación de la Ley Orgánica para la adecuación de los ficheros preexistentes.

## Marco normativo específico de la utilización de técnicas EIT en los procedimientos de ejecución y control del gasto público, en el contexto de competencias de la IGAE

- Real Decreto legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley General Presupuestaria.

El artículo 78.2 admite que «los ordenadores de pagos podrán recibir las propuestas y librar las correspondientes órdenes de pago por medios informáticos». De hecho el Real Decreto 324/1986 prevé en su art. 10 que los datos relativos a las propuestas de pago se podrán poner en conocimiento de la D.G. Tesoro y Política Financiera a través de medios informáticos y que las órdenes de pago que emita este Centro directivo, en

base a las propuestas recibidas, podrán ser comunicadas a las respectivas cajas pagadoras a través de medios informáticos que permitan obtener los documentos contables destinados a hacer efectivo el pago. Cuestiones todas ellas en las que profundiza, posteriormente, la Orden Ministerial de 27 de diciembre de 1995 sobre procedimientos para el pago de obligaciones en la AGE, parcialmente derogada posteriormente mediante Orden del Ministerio de la Presidencia, de 19 de junio de 2002.

Asimismo el art. 130.3 dispone que el entonces Ministerio de Economía y Hacienda establecerá los procedimientos de remisión a la IGAE por medios EIT de las cuentas anuales y demás documentación que deban rendir las entidades y órganos sujetos a la rendición de cuentas.

- Real Decreto 324/1986, de 10 de febrero, por el que se establece un nuevo sistema de información contable en la Administración General del Estado y se reestructura la función de ordenación de pagos.

El art. 3 de este Real Decreto señala que la simplificación de los procedimientos contable-administrativos propugnados por el nuevo sistema consistirá, entre otras cosas, en «la sustitución del movimiento físico de documentos por envío de la documentación a través de medios informáticos» y en «la implantación de servicios de archivo y conservación de la documentación contable». Posteriormente, el Real Decreto 578/2001, de 1 de junio, por el que se regulan los principios generales del nuevo SIC de la AGE, incide, de nuevo, en considerar, dentro de los principios de este sistema, la simplificación de los procedimientos señalados, a través del tratamiento de los datos y el archivo y conservación de la información por medios EIT. Incorpora, a su vez, como principio al que se ha de ajustar el sistema, la seguridad de funcionamiento del mismo, «que garantice la coherencia de la información obtenida, tanto agregada como de detalle, así como la restricción de las personas autorizadas para la utilización y acceso a los datos».

- Orden del Ministerio de Hacienda de 23 de mayo de 2002 por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad de la Administración General del Estado.





Prevé el soporte de las anotaciones contables a través de procedimientos EIT (Regla 20), trata de la sustitución de las diligencias y firmas (Regla 21) y se refiere a la sustitución de la toma de razón (Regla 22) cuando se utilicen estos procedimientos.

- Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 1 de febrero de 1996 por la que se aprueban los documentos contables a utilizar por la Administración General del Estado.

Faculta en su artículo segundo a la Intervención General de la Administración del Estado a determinar la sustitución de los documentos contables en soporte papel por soportes informáticos para la captura de la documentación contable.

- Orden del Ministerio de Hacienda de 28 de junio de 2000 que regula la obtención y rendición de cuentas a través de soporte informático para los Organismos públicos a los que sea de aplicación la Instrucción

de contabilidad para la Administración Institucional del Estado.

En esta Orden se regulan los diferentes aspectos que inciden en los procedimientos de rendición de cuentas a través de medios informáticos, por lo que se refiere a las cuentas anuales de los entes a los que se está haciendo referencia. Asimismo se establecen las especificaciones de los ficheros informáticos comprensivos de sus cuentas anuales.

- Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 13 de enero de 2000, por la que se regula la remisión de información sobre subvenciones y ayudas públicas para la creación de la base de datos nacional a la que se refiere el art. 46 del Real Decreto 2188/1995, por el que se desarrolla el régimen de control interno ejercido por la IGAE.

En esta Orden se regula el formato y soporte informático de la documentación solicitada a los Servicios gestores de las subvenciones.

## 3. Objetivos y ámbitos de actuación

Como bien indica el título de este informe su propósito no es otro que analizar las garantías y requisitos necesarios para la utilización de medios EIT en la ejecución y control del gasto público, intentando concretar esos requerimientos, tanto en los aspectos procedimentales y tecnológicos como en lo que se refiere, en su caso, a las reformas normativas necesarias.

Este análisis se va a realizar en tres ámbitos distintos que, en conjunto, delimitan el campo de actuación de la IGAE, dejando fuera de este análisis el ámbito del control financiero.

- En primer lugar, respecto a la aportación a la IGAE de información económico-presupuestaria (cuentas anuales, liquidación del presupuesto, subvenciones públicas,...) que preceptivamente deben remitir, según corresponda, los Organismos y Empresas públicas, Comunidades Autó-

nomas y Corporaciones Locales. En conjunto, se podría agrupar este ámbito bajo un epígrafe denominado servicio de cooperación administrativa de la IGAE con otros Organismos públicos. En efecto, compete a la IGAE la formación de las cuentas económicas del sector público de acuerdo con los artículos 126 y 139 del mencionado Texto refundido y la relación con las Haciendas territoriales a los efectos de la información contable que deben remitir para que la IGAE cumpla lo establecido en el apartado e) de dicho artículo 126.

- En segundo término, en relación con el ejercicio de la función de control previo o fiscalización previa. De acuerdo con lo establecido por el artículo 16 del Texto refundido de la Ley General Presupuestaria, aprobado por Real Decreto legislativo 1091/1988, y con lo dispuesto en el Real Decreto 1330/2000, por el que se desarro-



lla la estructura orgánica básica del Ministerio de Hacienda, corresponde a la IGAE el ejercicio de la función interventora que realiza a través de su propia estructura central y de sus Intervenciones delegadas en Ministerios y Organismos públicos, Intervenciones regionales y territoriales.

Dada la naturaleza de esta función y la importancia de la misma en el contexto de la tramitación administrativa del gasto público, resulta de capital importancia que su desempeño se realice, no ya con el apoyo de las tecnologías de la información, sino a través de las mismas. En efecto, el ejercicio de la función interventora comporta actividades tales como el registro, gestión y archivo de expedientes, la consulta normativa, amén del propio acto de fiscalización, cuya práctica eficiente exige la aplicación de procedimientos informáticos.

- En tercer lugar en los procedimientos de gestión y ejecución del gasto público, tanto respecto al propio registro de la ejecución contable como a los envíos y notificaciones de la documentación entre los agentes involucrados en el proceso de gestión administrativa de los expedientes de gasto. De acuerdo con lo establecido por los artículos 125 y 126 del Texto refundido de la Ley General Presupuestaria, aprobado por Real Decreto legislativo

1091/1988, y con lo dispuesto en el Real Decreto 1330/2000, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Hacienda, corresponde a la IGAE la dirección y gestión de la contabilidad pública.

Es precisamente la función contable a través de la que suele comenzar el despliegue informático en las Organizaciones, tanto privadas como públicas, por la necesidad de tratar un gran volumen de datos de acuerdo con unos procedimientos reglados y por la disponibilidad exigida de información para la gestión y decisión. Así también ha ocurrido en el ámbito de la Administración presupuestaria. Sin embargo, a pesar del gran esfuerzo de desarrollo que supuso la primera generación del sistema de información contable (SICOP), implantada en la Administración General del Estado en 1986, y de la no menor contribución que representó la segunda generación de este sistema (SIC<sup>2</sup>), puesta en funcionamiento en 1996 en el ámbito de la Administración General del Estado y ofrecida a los Organismos públicos sujetos al Plan General de Contabilidad Pública en el mismo año, es preciso revisar continuamente el modelo, por su complejidad, para ajustarse a las demandas que los cambios normativos y las posibilidades tecnológicas requieren.

## 4. Garantías requeridas en los procedimientos administrativos de ejecución y control del gasto público

Consideraremos dos tipos de garantías: las de carácter general definidas en el Real Decreto 263/1996 y las relativas a los ficheros de datos de carácter personal.

Las garantías generales en la utilización de soportes, medios y aplicaciones EIT en las

actuaciones administrativas, según las establece el mencionado Real Decreto, son las siguientes:

- Autenticación. Es el proceso de determinar si alguien es, en realidad, quien declara ser, o algo es, en realidad, lo que declara ser.





- **Confidencialidad.** Prevención contra el acceso (físico o lógico) no autorizado a la información o a los sistemas.
- **Integridad.** Prevención contra la modificación o destrucción no autorizadas de información o sistemas.
- **Disponibilidad.** Característica que garantiza el acceso a los sistemas en todo momento, siempre que se tenga autorización para ello.
- **Conservación.** Proceso de garantizar que los dispositivos y medios de acceso se encuentran en disposición de ser utilizados a lo largo del tiempo.
- **Compatibilidad.** Característica que garantiza la comunicación entre dos sistemas heterogéneos.

Estas dos últimas características, conservación y compatibilidad, vienen a ser algunos de los aspectos a tener en cuenta para garantizar la disponibilidad.

Estas garantías aparecen clasificadas en el siguiente cuadro según la función específica de que se trate: acceso a los sistemas de información; comunicaciones a través de soportes o medios EIT; o almacenamiento en dichos soportes o medios.

Funciones Garantías	Acceso a los sistemas de información	Comunicaciones a través de soportes o medios EIT	Almacenamiento en soportes o medios EIT
• Autenticidad	Art. 4	Art. 7	Art. 8
• Confidencialidad	Art. 4	—	—
• Integridad	Art. 4	Art. 7	Art. 8
• Disponibilidad	Art. 4	Art. 7	—
• Conservación	Art. 4	—	Art. 8
• Compatibilidad	—	Art. 7	—

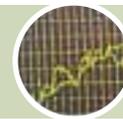
A estas garantías cabe añadir la de «no repudio», entendida como proceso que garantiza la imposibilidad de negar la realización de una acción. El no repudio puede ser en origen (el emisor no puede negar que realizó un envío) o en destino (el receptor no puede negar que recibió un envío).

Es importante destacar, como establece el art. 4 del referido Real Decreto, que estas «medidas de seguridad deberán tener en cuenta el estado de la tecnología y ser proporcionadas a la naturaleza de los datos y de los tratamientos y a los riesgos a los que estén expuestos».

Surge la duda, sin embargo, en relación con estas garantías generales, del objeto al que están referidas: procedimiento adminis-

trativo, acto administrativo, cualquier actuación administrativa,... Así el art. 4 del Real Decreto señala que se podrán utilizar soportes, medios o aplicaciones EIT **en cualquier actuación administrativa**, de acuerdo con lo dispuesto en el mismo y en las disposiciones específicas de desarrollo así como en las normas reguladoras de cada actuación o procedimiento.

El art. 7, por su parte, parece referirse, no ya a actos o actuaciones administrativas, sino a la **transmisión o recepción de comunicaciones entre órganos o entidades del ámbito de la AGE** o entre éstos y cualquier persona física o jurídica. Mientras que el posterior art. 8, en su apartado primero, indica que podrán almacenarse por medios o en soportes EIT todos los



documentos utilizados en las **actuaciones administrativas**, y, en el apartado siguiente, se refiere a los documentos de la AGE y de sus entidades de derecho público vinculadas o dependientes que contengan **actos administrativos** que afecten a derechos o intereses de los particulares y hayan sido producidos mediante técnicas EIT. Todo ello sin olvidar que el art. 1 señala como objeto de la norma, regular la utilización de técnicas EIT por la AGE en el ejercicio de sus competencias y en el desarrollo de sus actividades, así como en sus relaciones internas y externas.

Por tanto, parece deducirse que estas garantías deben aplicarse a la utilización de técnicas EIT, primordialmente, en los actos administrativos, entendiendo como tal todo acto jurídico dictado por la Administración y sometido al Derecho Administrativo o, de acuerdo con García de Enterría, la declaración de voluntad, de juicio, de conocimiento o de deseo, realizada por la Administración en ejercicio de una potestad administrativa distinta de la potestad reglamentaria.

No solamente hay que considerar las resoluciones y actos de ejecución como actos administrativos sino también los actos de trámite es decir «aquéllos carentes de sustantividad en materia decisoria trascendental, como simples eslabones del procedimiento, sin individualidad propia, al ser absorbida por la unidad del mismo» (sentencia de 23 de abril de 1992), “que no deciden directa ni indirectamente el fondo del asunto” (sentencia de 2 de marzo de 1987).

Pero la aplicación de estas garantías generales también cabe extenderlas a las actuaciones administrativas, en general, en relación con el administrado, y a las comunicaciones entre órganos o entidades del ámbito de las Administraciones públicas. Así lo entiende también el Real Decreto 1290/1999, de 23 de julio, que desarrolla el art. 81 de la ley 66/1997, de 30 de diciembre de 1997, en materia de prestación de servicios de seguridad en las comunicaciones de las AA.PP. a

través de técnicas y medios EIT. Su art. 1 se refiere a la prestación de los servicios técnicos y administrativos por la FNMT-RCM destinados a garantizar la validez y eficacia de los actos y documentos emitidos o recibidos a través de técnicas o medios EIT, mediante la suscripción de los Convenios especificados en el art. 6 posterior, por:

- Los órganos de la AGE en sus relaciones recíprocas o con los organismos públicos vinculados o dependientes de aquella, así como las de estos organismos entre sí.
- Las personas físicas y jurídicas, en sus relaciones con la AGE y los organismos públicos vinculados o dependientes de la misma.
- Las CC.AA., entidades locales,..
- Las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social..

En relación con estas garantías generales hay que subrayar que el art. 3 del Real Decreto Ley 14/1999, de 17 de septiembre, sobre normas reguladoras de firma electrónica, como se ha indicado en el apartado relativo a marco normativo, asigna a la firma electrónica avanzada los mismos efectos jurídicos que la firma manuscrita, al mismo tiempo que no niega efectos jurídicos a la firma presentada en forma electrónica que no reúna los requisitos exigidos a la denominada firma electrónica avanzada.

Es relevante, a estos efectos, sentar las características que diferencian a la firma electrónica avanzada de aquella que no puede calificarse de avanzada en la terminología y significado propios del Real Decreto Ley 14/1999. Concretamente es avanzada aquella firma electrónica que, además de permitir la identificación del signatario, ha sido creada por medios que el autor del documento mantiene bajo su exclusivo control. En otras palabras, los datos que permiten la creación de la firma deben residir en un soporte bajo el control exclusivo del autor, como puede ser una tarjeta inteligente.





En cuanto a las garantías relativas a los ficheros de datos de carácter personal, en el siguiente cuadro aparecen clasificadas las medidas de seguridad a aplicar en función del nivel de seguridad del fichero, bajo,

medio o alto, de acuerdo con el Real Decreto 994/1999, de 11 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de medidas de seguridad de los ficheros automatizados que contengan datos de carácter personal.

### Medidas de seguridad en los ficheros automatizados que contengan datos de carácter personal (RD 994/1999)

NIVEL DE SEGURIDAD BÁSICO:	NIVEL DE SEGURIDAD MEDIO:	NIVEL DE SEGURIDAD ALTO:
<p><b>Todos los ficheros que contengan datos de carácter personal</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Documento de seguridad elaborado por el responsable del fichero.</li> <li>• Registro de incidencias.</li> <li>• Identificación y autenticación para el acceso. Cambio periódico de contraseña y almacenamiento en forma ininteligible.</li> <li>• Control de acceso restringido a datos y recursos precisos para el desarrollo de las funciones.</li> <li>• Gestión de soportes informáticos con datos de carácter personal (acceso restringido y salida autorizada).</li> </ul>	<p><b>Los ficheros que contengan datos relativos a la comisión de infracciones administrativas o penales, Hacienda pública, servicios financieros,</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Medidas de seguridad de nivel básico.</li> <li>• Responsables de seguridad designados por el responsable del fichero.</li> <li>• Auditoría interna o externa de verificación del cumplimiento de las medidas de seguridad.</li> <li>• Identificación de forma inequívoca y personalizada de todo usuario que intente acceder al sistema y verificación de que está autorizado.</li> <li>• Limitación del número de intentos reiterados de acceso no autorizado al sistema.</li> <li>• Registro de E/S de soportes informáticos.</li> <li>• Las pruebas no se realizarán con datos reales, salvo que se asegure el nivel de seguridad que corresponde.</li> </ul>	<p><b>Los ficheros que contengan datos de ideología, religión, creencias, origen racial, salud, vida sexual o con fines policiales.</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Medidas de seguridad de los niveles básico y medio.</li> <li>• Cifrado de datos durante su transporte.</li> <li>• Registro de accesos a la información.</li> <li>• Copias de respaldo en lugar diferente a aquél en que se encuentren los equipos informáticos.</li> </ul>

En los tres próximos apartados de este informe se pretende efectuar un análisis de las garantías necesarias, tanto las generales como las relativas a ficheros de datos de

carácter personal, en las distintas fases de los escenarios electrónicos asociados a los ámbitos de actuación contemplados.



## 5. Análisis de garantías en la utilización de medios EIT para el servicio de cooperación administrativa de la IGAE con otros servicios y organismos públicos

El denominado servicio de cooperación administrativa de la IGAE con otros organismos públicos, como se ha indicado en el apartado tercero de este informe, dará cobertura a la provisión de diversos servicios electrónicos relacionados con la aportación a la IGAE de información económico-presupuestaria que preceptivamente deben remitir, según corresponda, los Organismos y Empresas públicas, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales.

Será la Oficina virtual de la IGAE, el cauce electrónico, ubicado en el portal de la Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos (SEPG) en Internet, a través del que se canalizará la remisión a la IGAE de información de distinta naturaleza y origen, procedente de Organismos públicos no integrados en la Intranet de la SEPG:

- Información de seguimiento económico-presupuestario.
  - Cuentas anuales de los Organismos públicos a los que resulta de aplicación la Instrucción de contabilidad para la Administración Institucional del Estado, de acuerdo con la Orden del Ministerio de Hacienda de 28 de junio de 2000.
  - Información contable mensual de los Organismos Autónomos estatales, de acuerdo con los procedimientos y especificaciones que se establezcan por la IGAE, en aplicación de lo dispuesto en la Regla 32 de la Instrucción de Contabilidad de la Administración Institucional del Estado, tras la modificación introducida por la Orden del Ministerio de Hacienda de 28 de junio de 2000, antes señalada.
  - Cuentas anuales de las entidades incluidas en el Sector público empresarial de naturaleza estatal, de acuerdo

con lo dispuesto en el apartado cuarto de la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 24 de abril de 1996.

- Información para la elaboración de las cuentas económicas del Sector público en términos de contabilidad nacional, al objeto de dar cumplimiento al mandato establecido en el Reglamento número 3605/1993, del Consejo, de 22 de noviembre, relativo a la aplicación del protocolo sobre el procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo, anejo al Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, modificado por el Reglamento número 475/2000, del Consejo, de 28 de febrero; así como para el adecuado cumplimiento del Reglamento número 1221/2002, del Parlamento Europeo y el Consejo, sobre cuentas no financieras trimestrales de las Administraciones Públicas.
  - Información anual de las Corporaciones Locales.
  - Información trimestral y anual de las CC.AA.
- Información sobre perceptores de subvenciones y ayudas públicas.
  - De los servicios de la AGE y de los Organismos Autónomos estatales, gestores de dichas subvenciones, de acuerdo a lo dispuesto en la Orden Ministerial de 13 de enero de 2000, con la modificación posterior introducida por Resolución de la IGAE, de 7 de febrero de 2001.
  - De las CC.AA. y Corporaciones Locales, en aplicación de los Convenios que puedan suscribirse.
- Solicitud de recepción para el control material de la inversión, formulada por los servicios gestores de la AGE y OO.AA. estatales.





A través de este cauce se proporcionarán diversos servicios electrónicos que incluyen, en su caso, la descarga de formularios, la descripción de los ficheros de intercambio, la opción de descarga en local de programas de ayuda para la cumplimentación de la información preceptivamente requerida, el envío del fichero generado (por medios propios o a través del programa de ayuda anterior) por Internet o, alternativamente, la captura interactiva de la información solicitada a través de Internet.

Las garantías generales a considerar en este escenario están referidas exclusivamente a la comunicación de información entre los Organismos públicos indicados y la IGAE y, por tanto, se centran en la acreditación de la identidad del emisor y del receptor de la comunicación, así como de la autenticidad de su voluntad y en la garantía de integridad del contenido de la documentación a transmitir.

Ambas características quedarán verificadas mediante la utilización de la firma electrónica, si bien, teniendo en cuenta que, en ningún caso, estas comunicaciones intervienen en un acto administrativo sino en meras actuaciones materiales de los Organismos implicados, parece que, de acuerdo con el art. 4 del Real Decreto 263/1999, las medidas a adoptar debieran ser proporcionadas a la naturaleza de los datos y a los riesgos a los que estén expuestos.

Siguiendo precisamente esta línea argumental, en el cuadro que aparece a continuación se efectúa una propuesta de clasificación de los servicios electrónicos a ofrecer a través del servicio de cooperación administrativa de la IGAE, para cada uno de los tipos de información anteriormente considerados, entre niveles diferentes de medidas orientadas a la autenticidad e integridad de la información comunicada.

## Servicio de cooperación administrativa de la IGAE

Tipo de información y ámbito	Formulario	Descripción fichero	Programa de ayuda	Envío del fichero por Internet	Captura por Internet
1. Seguimiento presupuestario					
• Cuentas anuales OO.AA. Estatales.	(1)	(1)	<b>GRECO-CD (2)</b>	(3)	—
• Cuentas anuales Empresas públicas estatales.	(1)	(1)	<b>CICEP-CS (2)</b>	(3)	—
• Información contable mensual de OO.AA.	—	(1)	—	—	Monet (2)
2. Cuentas económicas del Sector público.					
• CC.AA.	—	(1)	—	(3)	—
• CC.LL.	(1)	(1)	<b>SEPAL-CS (2)</b>	(3)	—
3. Subvenciones y ayudas públicas					
• Centros gestores AGE	—	(1)	<b>TeSeO-GS (2)</b>	(3)	—
• OO.AA. estatales	—	(1)	<b>TeSeO-GS (2)</b>	(3)	—
• CC.AA.	—	(1)	<b>TeSeO-GS (2)</b>	(3)	—
• CC.LL.	—	(1)	<b>TeSeO-GS (2)</b>	(3)	—
4. Control de recepciones					
• Centros gestores AGE	(1)	—	—	—	COREnet (3)
• OO.AA. estatales	(1)	—	—	—	COREnet (3)

(1) Acceso libre

(2) Usuario y contraseña

(3) Certificado digital y firma electrónica



En cuanto a las garantías relativas a los ficheros de datos de carácter personal, hay que considerar que, dentro de este escenario, la naturaleza de la información transmitida, en general, no se refiere a datos de carácter personal, salvo para la solicitud de recepción material de la inversión, en cuyo caso cabe calificarla exclusivamente bajo el nivel básico de los contempla-

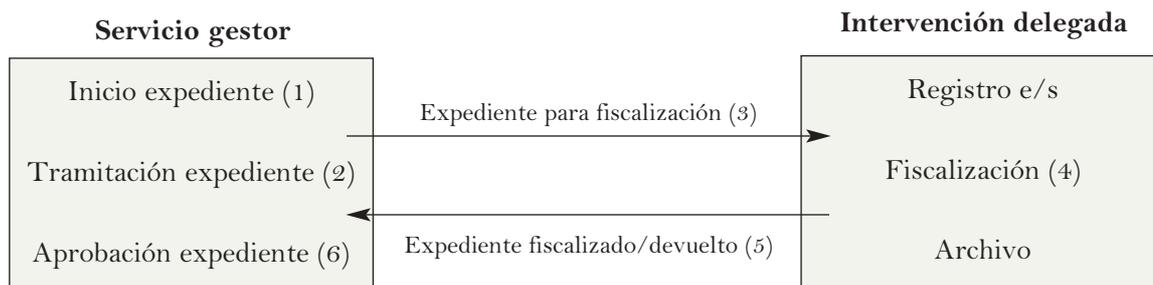
dos en el Real Decreto 994/1999, y para la información sobre perceptores de subvenciones y ayudas públicas, supuesto incluido dentro del nivel medio, dado que almacena datos relativos a infracciones administrativas o penales. Por tanto, ninguno de los supuestos va a requerir adoptar medidas de cifrado de la información para asegurar la confidencialidad de la misma.

## 6. Análisis de garantías para el ejercicio de la función de control a través de medios EIT

Fundamentalmente nos vamos a referir en este apartado a la fiscalización previa de los expedientes de gasto, dejando a un lado el resto de las modalidades de control previo así como al control financiero, por ser en esa actuación administrativa en la que los requerimientos y garantías derivados de su ejercicio a través de aplicaciones y medios EIT son más relevantes.

En este caso el escenario electrónico a considerar para este ámbito de actuación se va a basar en sistemas de información autónomos e independientes para el servicio gestor y para la Intervención delegada, sin perjuicio de la interrelación debida entre ambos, tal y como se representa en el siguiente esquema. Cabe precisar que este escenario contempla la tramitación, fiscalización y aprobación del expediente a través de aplicaciones, medios y soportes EIT.

### Escenario electrónico para el ejercicio de la función de control previo



El servicio gestor dispondrá de un sistema de gestión de los expedientes de gasto a través del cual iniciará el expediente, seguirá su tramitación y emitirá la documentación propia del expediente en soporte informático y, una vez fiscalizado por la Intervención delegada, aprobará el respectivo expediente. A su vez, la Intervención delegada estará dotada de una aplicación que permitirá el asiento registral de entrada o salida de los expedientes de gasto recibidos, su fiscalización a través de la propia aplicación y el archivo de los mismos. Entre ambos sistemas, el propio del servicio gestor y

el de la intervención delegada, se establece una comunicación mediante soportes o medios EIT de los expedientes a fiscalizar, en un sentido, y fiscalizados o devueltos, en el otro sentido.

Por tanto, respecto a las garantías generales a considerar, hay que tener en cuenta las derivadas del acceso a la información y del almacenamiento de la misma, a efectos de ambas aplicaciones (del servicio gestor y de la Intervención delegada), y las relacionadas con las comunicaciones de documentación entre ambos.





En cuanto a la comunicación de expedientes y de su fiscalización o devolución por medios o soportes EIT, teniendo en cuenta que esta fiscalización podría ser considerada como un acto administrativo de trámite en tanto que sirve para formar la decisión del órgano administrativo competente para la aprobación del gasto, debería dotarse de las garantías de autenticidad, que acredite la identidad de emisor y receptor y la autenticidad de su voluntad, y de integridad y conservación del contenido de la información transmitida, a través de la utilización de firma electrónica avanzada que otorgue la misma validez y eficacia jurídica que la asignada a la firma manuscrita.

En relación con esta comunicación, sería necesario precisar la estructura y contenido de la información constitutiva del expediente a transmitir entre el servicio gestor y la intervención delegada.

Respecto a la aplicación propia de la Intervención delegada, tanto el acceso a la misma como a su correspondiente almacenamiento debería asumir la utilización de mecanismos de firma electrónica avanzada, al menos en lo que se refiere al propio reflejo del ejercicio de la fiscalización previa sobre el sistema, dado que la decisión adoptada a través del mismo será la comunicada por soportes o medios EIT al servicio gestor, para cuya tramitación se ha exigido la utilización de esa técnica, según se ha indicado en el apartado anterior. Parece que siendo las funciones de registro de e/s y de archivo, complementarias y relevantes en esta actuación deberían estar dotadas de las mismas garantías, a través de idénticos mecanismos.

En cuanto a la aplicación propia del servicio gestor cabría introducir consideraciones similares, al menos en lo que se refiere a la aprobación electrónica del expediente.

Es importante destacar en este ámbito que, tanto la aplicación de la Intervención delegada como la del propio servicio gestor, deberían garantizar que no se produjeran modificaciones en el expediente una vez que éste hubiera sido objeto de fis-

calización favorable o, dicho de otro modo, conservar, sin alteración, la versión del expediente correspondiente al informe fiscal.

Un escenario alternativo al asumido en este apartado pasaría por considerar un único sistema o aplicación del propio servicio gestor a través del cual no solamente se realizarían las fases propias de dicho servicio, es decir, el inicio, tramitación y aprobación del expediente, sino también su fiscalización. Este podría ser el supuesto de fiscalización de las nóminas sobre el propio sistema de elaboración de las mismas. En este caso, las garantías generales a considerar serían idénticas a las señaladas anteriormente así como las técnicas a utilizar (firma electrónica avanzada) para su cobertura. A diferencia del escenario anterior, en lugar de precisar la estructura y contenido de la información a intercambiar, este detalle estaría referido a la información a acceder o presentar para la toma de opinión necesaria para el ejercicio de la fiscalización.

Cabría plantearse, en ambos escenarios, si la utilización de firma electrónica, aunque no tuviera el carácter de avanzada, sería garantía suficiente en esta actuación administrativa.

En cuanto a las garantías asociadas a los ficheros de datos de carácter personal, cabe indicar que estos ficheros se pueden clasificar dentro del nivel medio de seguridad del Real Decreto 994/1999, dado que entre los datos comprendidos puede haber algunos relativos a servicios financieros o al cumplimiento de las obligaciones tributarias,...En todo caso, no sería exigible el cifrado de la información transmitida bajo el primer escenario o accedida en el segundo, por no estar calificado este fichero dentro de los que requieren medidas de seguridad de nivel alto.

En suma, la informatización de los procedimientos de gestión exige el empleo de las mismas técnicas por parte del control que, en todo caso, deben ajustarse a las garantías señaladas en este apartado y estar adecuadamente respaldadas por la normativa que corresponde.



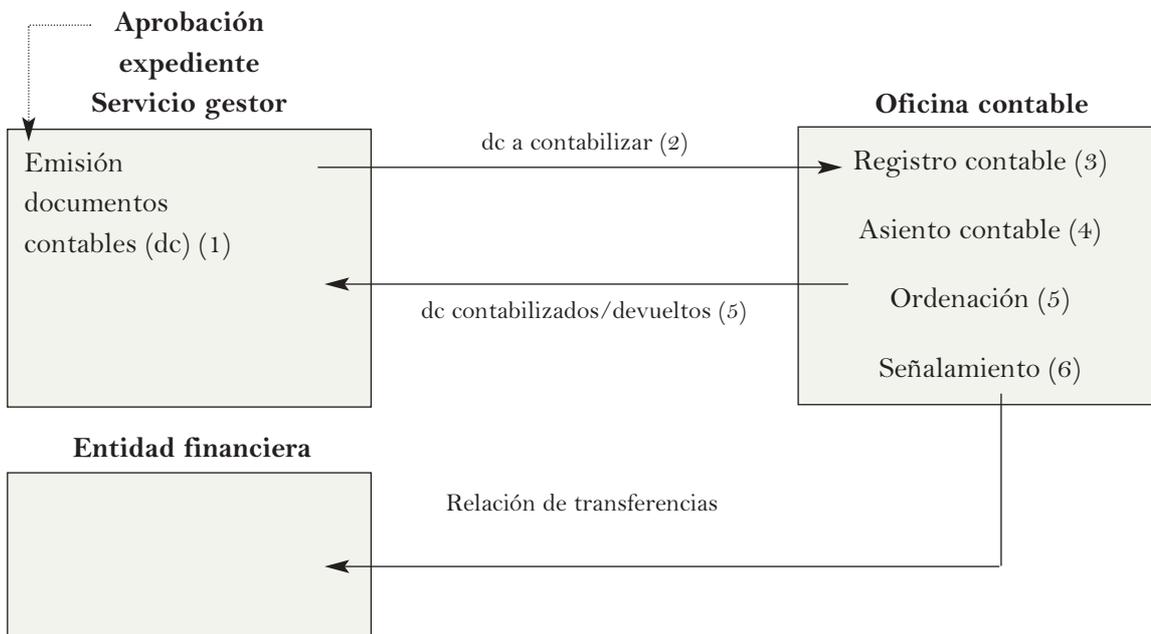
## 7. Análisis de garantías en la utilización de medios EIT para los procedimientos de gestión y ejecución del gasto público

En este apartado nos vamos a referir a los procedimientos de ejecución del gasto público, a partir de la aprobación del expediente de gasto, desde la contabilización de los correspondientes documentos contables, hasta el pago material de las propuestas de pago, pasando por su previa ordenación.

También en este caso el escenario electrónico a considerar para este ámbito de

actuación se va a basar en sistemas de información autónomos e independientes para el servicio gestor y para la oficina contable, sin perjuicio de la interrelación debida entre ambos, tal y como se representa en el siguiente esquema. Cabe precisar que este escenario contempla la emisión de documentos contables, su contabilización, la ordenación de las propuestas de pago y la emisión de las relaciones de transferencia a través de aplicaciones, medios y soportes EIT.

### Escenario electrónico de los procedimientos de gestión y ejecución del gasto público



El servicio gestor dispondrá de un sistema de gestión de los expedientes de gasto a través del cual, una vez aprobados, emitirá los correspondientes documentos contables en soporte informático. A su vez, la oficina contable estará dotada de una aplicación que permitirá el registro contable de los documentos recibidos y su asiento contable. El ordenador de pagos ordenará las propuestas

que corresponda y el responsable de la tesorería emitirá las relaciones de transferencia en soporte informático, sobre el propio sistema de la oficina contable. Entre ambos sistemas, el propio del servicio gestor y el de la oficina contable, se establece una comunicación mediante soportes o medios EIT de los documentos a contabilizar, en un sentido, y contabilizados o devueltos, en el otro sentido.





Por tanto, respecto a las garantías generales a considerar, hay que tener en cuenta las derivadas del acceso a la información y del almacenamiento de la misma, a efectos de ambas aplicaciones (del servicio gestor y de la oficina contable), y las relacionadas con las comunicaciones de documentación entre ambos.

En cuanto a la comunicación de documentos contables y de su contabilización o devolución, por medios o soportes EIT, teniendo en cuenta la naturaleza de la información transmitida y los riesgos asociados, debería dotarse de las garantías de autenticidad, que acredite la identidad de emisor y receptor y la autenticidad de su voluntad, y de integridad y conservación del contenido de la información transmitida, a través de la utilización de firma electrónica avanzada que otorgue la misma validez y eficacia jurídica que la asignada a la firma manuscrita. Otro tanto cabe indicar respecto a la comunicación por medios EIT de la relación de transferencia generada en el sistema contable a la entidad financiera correspondiente.

En este caso, la estructura y contenido de la información constitutiva del documento contable, a transmitir entre el servicio gestor y la oficina contable, vienen delimitados por lo establecido en la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 1 de febrero de 1996, por la que se aprueban los documentos contables de la AGE.

Respecto a la aplicación propia de la oficina contable, tanto el acceso a la misma como a su correspondiente almacenamiento, también debería asumir la utilización de mecanismos de firma electrónica avanzada, dada la trascendencia de las funciones de contabilización de operaciones, ordenación y generación de las relaciones de transferencia que se realicen a través de ella.

Cabe la duda, en este caso, al tratarse de información perfectamente delimitada en su contenido, tanto para los documentos contables como para las transferencias, si el mecanismo de firma electrónica avanzada podría sustituirse por el envío de la documentación en soporte informático, sin mecanismos de firma electrónica, acompañado de una relación con los datos esenciales de cada documento contable, orden de pago o transferencia, según el caso, con la firma manuscrita del órgano gestor, ordenador de pagos o tesorero, respectivamente. A la recepción de la documentación en soporte informático se generaría una relación similar que se contras-

taría con el contenido de la relación con firma manuscrita asociada al envío, a modo del mecanismo «hash» (resumen) utilizado por la firma electrónica. Alternativamente, también cabría plantearse, si sería suficiente con la utilización de firma electrónica, sin que ésta tuviera el carácter de avanzada.

Consideraciones similares a las planteadas en este apartado cabría formularlas bajo un escenario propio de la gestión de pagos a justificar y anticipos de caja fija por los cajeros pagadores, en el que tanto la elaboración de las cuentas justificativas y la contabilidad de la caja pagadora, como la emisión de los pagos, por cheque o transferencia, se realizan a través de un mismo sistema.

En cuanto a las garantías asociadas a los ficheros de datos de carácter personal, cabe indicar que estos ficheros se pueden clasificar dentro del nivel medio de seguridad del Real Decreto 994/1999, dado que entre los datos comprendidos puede haber algunos relativos a servicios financieros (cuentas corrientes,...). En todo caso, no sería exigible el cifrado de la información transmitida, por no estar calificado este fichero dentro de los que requieren medidas de seguridad de nivel alto.

Cabe destacar que, en el caso del sistema contable de la AGE (SIC<sup>2</sup>), se efectúan cesiones de ficheros que contienen datos de carácter personal a la AEAT y a la Seguridad Social que, de acuerdo con la Sentencia 292/2000 del Tribunal Constitucional, de 30 de noviembre, requerirían su autorización por ley, no siendo suficiente, a estos efectos, su mera declaración en el Real Decreto que aprueba la relación de ficheros de datos de carácter personal.

Como conclusión, el empleo de las técnicas EIT en los procedimientos de gestión y ejecución del gasto público debe ajustarse a las garantías señaladas en este apartado y estar adecuadamente respaldadas por la normativa que corresponde. Cabe hacer referencia en este punto, para el ámbito de la Seguridad Social, al Real Decreto 1391/1995, que reguló a través de su art. 14 la utilización de técnicas y medios EIT en la ordenación de pagos y en la confección de los medios en que debe realizarse el pago. En el ámbito de la AGE, ya se han citado, en el apartado relativo a marco normativo, el art. 78.2 del TRLGP, el art. 10 del RD 324/1986 y la Orden Ministerial de 27 de diciembre de 1995 sobre procedimientos para el pago de obligaciones en la AGE, que deberían ser objeto de adaptación para contemplar las garantías ya señaladas.



## 8. Propuestas y conclusiones

En lo que antecede se ha intentado efectuar un análisis de las garantías y requisitos para la utilización de aplicaciones, medios y soportes EIT en la ejecución y control del gasto público, tomando posición, en unos casos, y planteando algunas cuestiones o dejándolas para un desarrollo posterior, en otros.

Como propuesta final se apunta la conveniencia de crear un grupo de trabajo en la propia IGAE dirigido a la creación de un Marco Electrónico de Interoperabilidad e intercambio de Datos en la Administración presupuestaria, al que podríamos denominar e-MIDAS, tomando como referencia y precedente la iniciativa e-GIF (electronic Government Interoperability Framework) auspiciada y promovida por el Gobierno británico para el establecimiento de estándares y políticas dirigidas a la interoperabilidad y coherencia de los sistemas de información del sector público.

La iniciativa e-MIDAS tendría los siguientes objetivos:

- Establecer un esquema XML de datos de la Administración presupuestaria, como estándar de referencia para los intercambios de datos entre las distintas aplicaciones, en el ámbito de la gestión económico-presupuestaria.  
XML (eXtended Markup Language) es un lenguaje de marcas que permite el almacenamiento de datos en ficheros estructurados mediante la utilización de etiquetas o marcas. El lenguaje es extensible puesto que las etiquetas o marcas que se pueden utilizar no están predefinidas.
- Establecer los estándares técnicos para los intercambios de datos entre las distintas aplicaciones, en el ámbito de la gestión económico-presupuestaria.
- Establecer la estructura y contenido mínimo de la documentación a intercambiar, necesaria para los procesos de fiscalización, contabilidad de documentos contables y pago a través de transferencia.
- Establecer los supuestos y actuaciones que requieren mecanismos de firma electrónica y cifrado, en su caso, necesarios para dar cobertura a las garantías exigidas por la aplicación de técnicas EIT, u otros mecanismos o procedimientos técnicos,

así como definir las condiciones adicionales reguladas en el art. 5, sobre el empleo de la firma electrónica en las AA.PP., del Real Decreto Ley 14/1999, entre las que podría figurar servicio de consignación de fecha y hora, ...

- Promover la reforma normativa necesaria para impulsar la utilización de aplicaciones, soportes y medios EIT en la ejecución y control del gasto público, con las garantías requeridas.

Los cuatro últimos puntos deberían acometerse en el corto plazo, mientras que la maduración del primer punto podría requerir un periodo mayor.

En cuanto a los sistemas de información y procedimientos informáticos utilizados por la IGAE en el ejercicio de sus funciones habría que analizar cuales de ellos deberían ser aprobados conforme a lo dispuesto en los arts. 5 y 9 del Real Decreto 263/1996, excluyendo de esta aprobación y de la correspondiente difusión pública de programas y aplicaciones aquellos sistemas cuya utilización sea meramente instrumental.

En una primera aproximación, y respecto al estado actual de sistemas de información de la IGAE, cabría pensar que, al menos, SIC'2 y SOROLLA (o la nueva generación de estos sistemas) debieran ser objeto de tal aprobación, dado que a través de los mismos se realizan la contabilidad de las operaciones, la ordenación de las propuestas y el pago de las mismas. Por el contrario, se considera que SIGNO tiene un carácter meramente instrumental en su versión actual.

La aprobación de SIC'2 se entiende que correspondería efectuarse mediante Orden del Ministerio de la Presidencia, a propuesta de los Ministros de Economía y Hacienda, dado que afecta a competencias de ambos Departamentos. Previamente a su aprobación correspondería la emisión de informes técnicos sobre la legalidad y seguridad de la aplicación; la normalización de los medios de acceso y acerca de la conservación de los soportes.

Bajo un escenario de futuro, esta aprobación también habría de afectar al sistema o procedimiento a través del cual se ejerciera el control previo.





## 9. Apéndice A. Referencias normativas

- Directiva 95/46/CE del Parlamento Europeo y del Consejo relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos.
- Real Decreto 263/1996, de 16 de febrero, que regula la utilización de técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas por la Administración General del Estado (A.G.E.).
- Resolución de 7 de abril de 1997, de la Secretaría de Estado para la Administración Pública, por la que se dispone la publicación del Acuerdo del Consejo de Ministros de 4 de abril de 1997, para la progresiva implantación de un sistema intercomunicado de registros entre la Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las entidades que integran la Administración Local.
- Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del Orden Social.  
En el artículo 81 se faculta a la FNMT-RCM para prestar servicios orientados a garantizar la seguridad, validez y eficacia de la emisión y recepción de comunicaciones y documentos electrónicos que se produzcan entre los órganos de la AGE y entre éstos y las personas físicas y jurídicas.
- Ley 11/1998, de 24 de abril, General de Telecomunicaciones.  
En su art. 52 establece que se podrá proteger mediante procedimientos de cifrado la información transmitida por redes de telecomunicaciones y que, a efectos de control, se podrá imponer la obligación de notificar los algoritmos o cualquier procedimiento cifrado, utilizado para proteger la confidencialidad de la información transmitida.
- Real Decreto 772/99, de 7 de mayo, por el que se regula la presentación de solicitudes, escritos y comunicaciones ante la Administración General del Estado, la expedición de copias de documentos y devolución de originales y del régimen de las oficinas de registro.
- Real Decreto 994/1999, de 11 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de medidas de seguridad de los ficheros automatizados que contengan datos de carácter personal.
- Real Decreto 1290/1999, de 23 de julio, por el que se desarrolla el artículo 81 de la ley 66/1997, en materia de prestación de servicios de seguridad por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre- Real Casa de la Moneda (FNMT-RCM), en las comunicaciones a través de técnicas y medios EIT con las Administraciones Públicas.
- Real Decreto Ley 14/1999, de 17 de septiembre, sobre normas reguladoras de firma electrónica.
- Directiva 1999/93/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de diciembre de 1999, por la que se establece un marco comunitario para la firma electrónica.
- Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de protección de datos de carácter personal.
- Real Decreto 195/00, de 11 de febrero, por el que se establece el plazo para implantar las medidas de seguridad de los ficheros automatizados, previstas por el Reglamento aprobado por el Real Decreto 994/1999, de 11 de junio.
- Orden ministerial de 28 de febrero de 2000, por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la renovación y revocación del certificado de usuario X509 V3, expedido por la FNMT-RCM.
- Orden del Ministerio de Fomento de 21 de febrero de 2000 que aprueba el Reglamento de acreditación de prestadores de servicios de certificación de determinados productos.
- Resolución de la AEAT de 3 mayo de 2000 sobre expedición por medios telemáticos de certificaciones de estar al corriente de obligaciones tributarias u otras circunstancias de carácter tributario.
- En esta misma línea tiene interés el proyecto de Real Decreto, en curso de tramitación, para el impulso de la Administración electrónica, que regula los registros, las notificaciones y los certificados y transmisiones telemáticas.
- Resolución de 22 de junio de 2001, de la Subsecretaría, por la que se dispone la publicación del Acuerdo de Consejo de Ministros por el que se concreta el plazo para la implantación de medidas de seguridad de nivel alto en determinados sistemas de información.
- Real Decreto 1317/2001, de 30 de noviembre, por el que se desarrolla el art. 81 de la ley 66/1997, en materia de prestación de servicios de seguridad por la FNMT-RCM, en las comunicaciones a través de medios EIT con las AA.PP.
- Ley 34/2002, de 11 de julio, de servicios de la Sociedad de la Información y de comercio electrónico.



3

# PROYECTO DE NUEVA NORMATIVA DE CONTABILIDAD PARA LA ADMINISTRACIÓN LOCAL

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

## 1. Introducción

A principios de la pasada década, tuvo lugar un importante proceso de reforma y modernización de la contabilidad local, que se puso en marcha con la aprobación, mediante dos Órdenes Ministeriales de 17 de julio de 1990, de la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local y de la Instrucción de Contabilidad del tratamiento especial simplificado para entidades locales de ámbito territorial con población inferior a 5.000 habitantes, que se empezaron a aplicar a partir de 1 de enero de 1992.

El fundamento para abordar la reforma anterior se encontraba en dos Leyes aprobadas unos años antes. Por una parte, la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases de régimen local, ya hacía referencia a la necesidad de adaptar la contabilidad local al régimen contable aplicable a las Administraciones Públicas estatales regulado en la Ley General Presupuestaria. Sin embargo, fue la aprobación posterior de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, la que marcó de forma más clara los pasos necesarios para alcanzar la normalización del régimen contable local. Esta Ley reguló los aspectos fundamentales que debería incluir la Adaptación de la contabilidad de la Administración Local, así como las competencias para su desarrollo normativo, que se atribuyeron al Ministro de Economía y Ha-

cienda (actualmente al Ministro de Hacienda), a propuesta de la Intervención General de la Administración del Estado.

Precisamente, dando cumplimiento a lo establecido en las Leyes anteriores se aprobaron las citadas Instrucciones de Contabilidad, en las que se regulan entre otros temas, los siguientes a los que se refiere el artículo 184 de la Ley 39/1988:

- a) Las normas contables de carácter general a las que tiene que ajustarse la organización de la contabilidad de los Entes Locales y sus Organismos Autónomos.
- b) El Plan de Cuentas para los Entes Locales, adaptado al Plan General de Contabilidad Pública.
- c) Los libros de contabilidad que obligatoriamente deben llevarse por las entidades locales.
- d) La estructura y justificación de las cuentas, estados y demás documentos relativos a la contabilidad pública local.

Las Instrucciones de Contabilidad de 1990 permitieron a las entidades locales incorporarse al proceso de normalización y modernización de la contabilidad pública que ya se estaba desarrollando en otros ámbitos del sector público desde la década de los ochenta. Dichas Instrucciones sustituyeron a la Instrucción de





Contabilidad de las Corporaciones Locales, anexa al Reglamento de Haciendas Locales de 4 de agosto de 1952, que reguló en su momento un régimen contable para las entidades locales que tenía básicamente como objetivo el seguimiento de la ejecución del presupuesto al servicio del control y de la rendición de cuentas, lo que suponía la utilización de un método por partida simple y procedimientos de registro manuales.

Con las Instrucciones de Contabilidad de 1990, la contabilidad local amplía los objetivos que hasta ese momento había venido persiguiendo. Así, se empieza a utilizar el método de partida doble, de acuerdo con el Plan de Cuentas local correspondiente, se pasa a registrar las operaciones y obtener información no sólo desde la perspectiva presupuestaria, sino también económico patrimonial, y se fomenta la informatización de los registros relativos a la contabilidad.



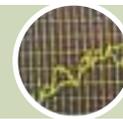
Ayuntamiento A Coruña.

## 2. Líneas de la nueva reforma de la contabilidad local

Mediante Orden Ministerial de 6 de mayo de 1994, se aprobó el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) que es el que está actualmente en vigor, con el carácter de plan contable marco dirigido a todas las Administraciones Públicas, si bien dicha Orden sólo establecía su aplicación obligatoria por las Administraciones Públicas estatales. En el caso de las Comunidades Autónomas, la regulación de su aplicación corresponde a las propias Administraciones autonómicas, por lo que la misma se ha ido produciendo de forma paulatina en los años siguientes.

Por lo que se refiere a las entidades locales, una vez consolidada la aplicación del régimen contable que se reguló en las Instrucciones de Contabilidad de 1990, próximamente se va a aprobar la necesaria Adaptación de la contabilidad local al PGCP, mediante la elaboración de una nueva normativa de contabilidad para la Administración Local.

La próxima reforma de la contabilidad local no va a suponer una transformación radical en los procedimientos contables de las entidades locales, como originó la reforma de



1990, sino que se puede considerar como una continuación en el proceso de modernización y normalización de la contabilidad local, que lógicamente originará la necesidad de actualizar los sistemas contables para adecuarlos al nuevo Plan de Cuentas, pero dichos trabajos no serán tan complejos como los que se originaron para conseguir implantar la reforma anterior.

El próximo régimen contable local comprenderá tres modelos contables: Normal, Simplificado y Básico. Teniendo en cuenta que los modelos Normal y Simplificado se pueden considerar herederos de los modelos ya regulados en las Instrucciones de Contabilidad de 1990, es preciso destacar que la novedad más importante va a estar constituida por el modelo Básico.

Para proceder a la asignación de los modelos contables a las diferentes entidades locales, junto con la población, se deberá considerar también el importe del Presupuesto gestionado por la entidad.

El Modelo Básico irá dirigido a las entidades locales más pequeñas, que son aquellas que cuentan con unos recursos humanos y materiales más reducidos para el cumplimiento de sus obligaciones contables, con la finalidad de facilitar la llevanza de la contabilidad y la rendición de cuentas por estas entidades.

Para proceder a la asignación de los modelos contables a las diferentes entidades locales, será preciso examinar la dimensión real

de cada entidad. Para ello, junto con la población de la entidad, única variable que se tiene en cuenta en la determinación de los modelos contables en las Instrucciones de Contabilidad de 1990, se deberá considerar también el importe del Presupuesto gestionado por la entidad (concretamente se considerará el importe resultante de la consolidación del Presupuesto de la Administración general de la entidad local y los Presupuestos y estados de previsión de los entes dependientes: Organismos Autónomos y Sociedades Mercantiles), con el fin de tener una visión más real de cual es el volumen de gestión de cada entidad.

De la combinación de las dos variables anteriores, se establecerá la siguiente distribución de modelos contables:

El Modelo Básico se deberá aplicar por aquellas entidades locales con un Presupuesto no superior de 150.000 euros, independientemente de su población.

El Modelo Simplificado se aplicará por aquellas entidades locales cuya población no exceda de 5.000 habitantes y cuyo Presupuesto excediendo de 150.000 euros no sobrepase 3.000.000 euros.

El Modelo Normal será de aplicación a aquellas entidades locales con Presupuesto superior a 3.000.000 euros, independientemente de su población, y a aquellas con población superior a 5.000 habitantes y cuyo Presupuesto excediendo de 150.000 euros no supere 3.000.000 euros.

Por lo que se refiere a las Diputaciones Provinciales, Cabildos y Consejos Insulares, tendrán la obligación de aplicar el modelo contable correspondiente a las entidades locales de mayor dimensión, es decir, el Modelo Normal. Los Organismos Autónomos deberán aplicar el mismo modelo contable que corresponda a la entidad local de la que dependan.

En todo caso, existirá libertad para que las entidades locales puedan optar por un modelo contable más complejo a aquel que les correspondería aplicar de acuerdo con sus parámetros de población y Presupuesto.

En cuanto a las características de los modelos contables, se pueden destacar las siguientes:





— Modelo Básico:

El registro de las operaciones se efectuará de acuerdo con un criterio sencillo, básicamente relativo al seguimiento de la ejecución del Presupuesto, sin la obligación de utilizar el método de partida doble.

Al final de cada ejercicio, las cuentas anuales de la entidad deberán incluir información sobre la ejecución del Presupuesto, la Tesorería y los acreedores y deudores de la entidad.

De acuerdo con las características anteriores, se considera que las entidades locales más pequeñas podrán atender a sus obligaciones contables con los recursos escasos con los que normalmente cuentan.

— Modelo Simplificado:

El registro de las operaciones se hará de acuerdo con el principio de devengo y el resto de criterios incluidos en el PGCP.

Este modelo incluirá un Plan de Cuentas abreviado respecto al recogido en el PGCP, y adaptado al ámbito local.

Las cuentas anuales incluirán el Balance, la Cuenta del resultado económico-patrimonial, el Estado de liquidación del presupuesto y una Memoria abreviada, con una información más simplificada que la recogida en el PGCP.

— Modelo Normal:

El registro de las operaciones se hará de acuerdo con el principio de devengo y el resto de criterios incluidos en el PGCP.

Este modelo incluirá un Plan de Cuentas con un desarrollo similar al incorporado en el PGCP, pero adaptado al ámbito local.

Las cuentas anuales básicamente serán las incluidas en la cuarta parte del PGCP: Balance, Cuenta del resultado económico-patrimonial, Estado de liquidación del presupuesto y Memoria, si bien se incluirá en la Memoria de las entidades locales más grandes alguna información sobre indicadores relativos a la gestión de los servicios públicos y a la situación económico-financiera de la entidad.

## 3. Novedades de la Adaptación del PGCP a la Administración Local

La Adaptación del PGCP a la Administración Local - modelo Normal - (en adelante «Adaptación»), que se incluirá en la nueva normativa contable, incorporará algunas modificaciones con respecto al PGCP derivadas en su mayor parte de las operaciones específicas que se dan en el ámbito local. Seguidamente se comentan cuales son esas diferencias, así como las novedades más destacadas que introduce la «Adaptación» con respecto al Plan de Cuentas anexo a la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local de 1990 (en adelante PCL'90).

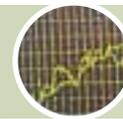
### Con carácter general

Es preciso destacar que se va a dejar libertad a las entidades locales para que puedan crear las subcuentas que estimen conveniente, siempre que las mismas no figuren en la «Adaptación».

Se autoriza a los entes de naturaleza administrativa a utilizar el Grupo 3 de «Existencias» para el control de aquellos bienes que tengan la consideración de existencias, no quedando restringido, como ocurre en la actualidad, a los Organismos Autónomos de carácter comercial, industrial, financiero o análogo.

Se suprime el grupo 8 «Resultados» que figura en el PCL'90, recogiendo su contenido, de acuerdo con el PGCP de forma más resumida en la cuenta 129 «Resultados del ejercicio».

El grupo 0 pasa a recoger sólo cuentas de control presupuestario, concretamente, operaciones relativas a las fases de ejecución del presupuesto que no tienen incidencia patrimonial. Las cuentas de orden, que figuran en el PCL'90 en el grupo 0, desaparecen, por lo que las correspondientes operaciones dejan de registrarse en partida doble, debiendo informar de las mismas en la Memoria de las cuentas anuales.



## Principios contables públicos

Los doce principios contables incluidos en la Primera parte de la «Adaptación» coinciden con los regulados en la Primera parte del PGCP, tanto en su denominación como en su contenido.

En el PCL'90 se enuncian exclusivamente cuatro principios contables: precio de adquisición, continuidad (uniformidad), devengo y gestión continuada. En la «Adaptación» se completan los principios contables anteriores con el resto de principios recogidos en el PGCP: entidad contable, importancia relativa, registro, prudencia, imputación de la transacción, correlación de ingresos y gastos, no compensación y desafectación. Además, se han incorporado las definiciones de estos principios contables recogidas en el PGCP, que suponen un enriquecimiento con respecto a definiciones anteriores, ya que en las mismas se tuvieron en cuenta los documentos y estudios elaborados por la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas en los primeros años de la década anterior.

La aplicación de los principios contables deberá conducir a que las cuentas anuales de las entidades locales expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de la ejecución del Presupuesto y de los resultados de dichas entidades

La aplicación de los principios contables incluidos en la «Adaptación» deberá conducir a que las cuentas anuales de las entidades locales expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de la ejecución del Presupuesto y de los resultados de dichas entidades.

## Operaciones de endeudamiento público

El criterio de valoración de las deudas emitidas o creadas por las entidades locales sigue siendo el valor de reembolso, si bien en el PCL'90 la diferencia entre dicho valor y la cantidad recibida (rendimientos implícitos) se imputa como resultado dentro del ejercicio en el que se produce el nacimiento del pasivo, mientras que en la «Adaptación» dicha diferencia deberá figurar separadamente en el activo del balance, imputándola anualmente a resultados en las cantidades que corresponda de acuerdo con un criterio financiero.

Con el fin de contemplar el tratamiento contable de las operaciones de intercambio financiero, se han incorporado los criterios previstos para estas operaciones en la Resolución de la Intervención General de la Administración del Estado de 20 de marzo de 1998, que se elaboró como desarrollo del PGCP (que no había previsto estas operaciones) para el ámbito de las Administraciones Públicas estatales. De acuerdo con lo anterior, se han incluido en la «Adaptación» las cuentas necesarias para el registro de estas operaciones, así como sus definiciones y relaciones contables, en la doble vertiente a que afectan estas operaciones, endeudamiento, por un lado, e inversiones financieras, por otro.

Los rendimientos explícitos (aquellos expresamente pactados como tales en el contrato de préstamo, con vencimiento independiente del de los capitales, aunque puedan coincidir en el tiempo) de las deudas contraídas por la entidad, de acuerdo con el principio de devengo, se deben imputar a resultados a fin de cada ejercicio por los importes devengados en el mismo, aunque su vencimiento se produzca en el ejercicio o ejercicios siguientes.





tes, mientras que en el PCL'90 la imputación a resultados se efectúa exclusivamente en el momento del vencimiento simultáneamente a su imputación al presupuesto.

Los gastos de emisión o formalización de las deudas se deberán registrar con carácter general como gastos del ejercicio, si bien excepcionalmente se podrán tratar como gastos a distribuir en varios ejercicios, efectuando su imputación anualmente a resultados en la cantidad que corresponda de acuerdo con un plan financiero.

En los subgrupos 15, 17, 50 y 52 se recogen las cuentas para el registro de los pasivos que surgen con las operaciones de endeudamiento. Dichas rúbricas van a distinguir entre operaciones en moneda extranjera, que son aquellas concertadas en divisas y creadas tanto en el exterior como en el interior, y operaciones en moneda nacional, para el resto de deudas. En el PCL'90 la distinción se efectúa entre operaciones del interior y del exterior, siendo estas últimas las denominadas en moneda extranjera o, aún cuando estándolo en moneda nacional, hayan sido formalizadas en el exterior.

En la asunción de deudas se establece que el ente que las asume debe registrar una subvención de capital concedida por el valor actual de las deudas, calculado como diferencia entre el máximo valor de reembolso y las retribuciones implícitas no devengadas.

En los subgrupos 15 y 17, que incluyen las cuentas correspondientes a deudas a largo plazo, se establece que la parte de las deudas a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el pasivo del balance en la agrupación «Acreedores a corto plazo»; a estos efectos se traspasará el importe que representen las deudas a largo plazo con vencimiento a corto a las cuentas correspondientes de los subgrupos 50 ó 52, respectivamente.

Se ha eliminado el supuesto previsto en el PGCP en algunas cuentas de los subgrupos 17 y 52 de adquisición de bienes con pago aplazado, por motivo distinto del contrato de arrendamiento financiero, ya que no está previsto en la normativa actual aplicable a las entidades locales.

El subgrupo 19 «Situaciones transitorias de financiación» no se desarrolla (el PCL'90 sí lo desarrollaba), siguiendo la misma línea que el PGCP, que deja libertad a las entidades contables para que lo desarrollen según sus necesidades.

El Documento n.º 5 sobre «Endeudamiento Público» de la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas prevé un tratamiento contable específico para aquellas operaciones de endeudamiento cuya imputación a presupuesto debe realizarse por su variación neta en el ejercicio, como es el caso de los pagarés y las letras. Estos criterios especiales han sido recogidos en la cuenta 500 «Obligaciones y bonos a corto plazo» del PGCP. Sin embargo, en la «Adaptación» no se recoge dicho tratamiento por no estar previsto en la normativa presupuestaria local dicho supuesto, que sin embargo sí está contemplado para el ámbito estatal en el texto refundido de la Ley General Presupuestaria.

En los subgrupos 50 y 52 se han incluido cuentas específicas para el registro de las operaciones de Tesorería, que son aquellas que de acuerdo con la normativa en vigor pueden formalizar las entidades locales por un plazo no superior a un año para atender necesidades transitorias de tesorería, con el objeto de cubrir déficit temporales de liquidez derivados de las diferencias de vencimientos de sus pagos y cobros. Estas operaciones que tienen la consideración de operaciones no presupuestarias, no figuran contempladas en el PGCP, aunque sí lo están en el PCL'90.

## Operaciones de inmovilizado

Los bienes comprendidos en el inmovilizado material deben valorarse al precio de adquisición o al coste de producción. Siguiendo el mismo criterio que el PGCP, el principio del precio de adquisición debe respetarse siempre, salvo cuando se autoricen, por disposición legal, rectificaciones al mismo. El criterio anterior introduce cambios con respecto al regulado en el PCL'90 que establece que, excepcionalmente, en casos de evidente



Ayuntamiento de Santillana del Mar.

efectividad y si no se infringen normas de obligado cumplimiento, estos bienes pueden figurar por un valor superior al precio de adquisición.

En el subgrupo 20 de «Inversiones destinadas al uso general», se incluye la cuenta 208 «Bienes del Patrimonio histórico, artístico y cultural» que también figura en el PGCP, si bien se ha introducido algún cambio en el sentido de que en el PGCP se establece que sólo excepcionalmente estos bienes podrán ser considerados a efectos contables inmovilizado material, cuando se destinen de forma fundamental a la prestación de servicios públicos o administrativos, mientras que en la «Adaptación» se permite su tratamiento como inmovilizado material de forma no sólo excepcional, cuando se presente el caso anterior o cuando los bienes tengan carácter patrimonial.

Dentro del subgrupo 21 de «Inmovilizaciones inmateriales» se incluye la cuenta 217 para el registro de los «Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero», de igual forma a como lo contempla el PGCP. Estos

derechos se contabilizarán como activos inmateriales por el valor al contado del bien, cuando de los términos del expediente administrativo de contratación o de las condiciones del contrato de arrendamiento financiero se deduzca la voluntad de ejercer la opción de compra.

También en el subgrupo 21, se incluye la cuenta 218 «Aprovechamientos urbanísticos» para registrar los derechos que por este concepto detentan las entidades locales y sus Organismos Autónomos, y siempre que no estén materializados en terrenos, ya que en este supuesto formarían parte del valor de estos.

Se incluye el subgrupo 23 para el registro de las inversiones gestionadas para otros entes públicos, que son aquellas que siendo adquiridas o construidas con cargo al presupuesto del sujeto contable deben ser necesariamente transferidas a otras entidades cuando finalice el proceso de adquisición o de construcción. Estas inversiones se registrarán a través de rúbricas de este subgrupo 23 mientras se ejecuta la obra o se transfiere la titularidad de los bienes. La transferencia final de





estos bienes al ente beneficiario se tratará como una subvención de capital entregada.

Se asigna específicamente el subgrupo 24 al «Patrimonio público del suelo», que es un patrimonio independiente del resto de bienes de la entidad local, de acuerdo con la normativa que regula esta materia. Se considera que es conveniente que se reflejen de forma unitaria todos los bienes que integran dicho patrimonio, en lugar de incluir los diferentes bienes que lo integran en los diferentes subgrupos atendiendo a su naturaleza económica.

Los bienes recibidos en adscripción se darán de alta en la contabilidad del ente beneficiario por el valor neto contable con el que figuraban los mismos en la contabilidad del adscribiente. Cuando se produzca la reversión de los bienes adscritos, la entidad adscribiente dará de alta los mismos por el valor neto contable que figura en la contabilidad del ente beneficiario en ese momento, procediendo a imputar a resultados del ejercicio las posibles diferencias.

En la permuta de bienes patrimoniales de la misma o distinta naturaleza el inmovilizado recibido se valorará de acuerdo con su valor de tasación, el inmovilizado entregado se da de baja por su valor neto contable, las diferencias entre el valor de tasación del bien

entregado y su valor neto contable se registran como resultado del ejercicio y la diferencia entre el valor de tasación del bien recibido y el valor de tasación del bien entregado se conceptúa como una subvención de capital entregada o recibida.

En los subgrupos 25 y 26 relativos a «Inversiones financieras permanentes» y «Fianzas y depósitos constituidos a largo plazo», respectivamente, se establece la obligatoriedad de traspasar el importe de dichas operaciones con vencimiento a corto plazo a las cuentas correspondientes de los subgrupos 54 y 56, respectivamente.

En el subgrupo 27 «Gastos a distribuir en varios ejercicios» figuran, además de las cuentas sobre gastos financieros diferidos y gastos de formalización de deudas previstas en el PGCP, otras que se han aprobado en algunas adaptaciones del PGCP a algunos Organismos Autónomos del sector público estatal. Concretamente, son las siguientes:

- Cuenta 274 «Gastos de primer establecimiento», para el registro de aquellos gastos producidos como consecuencia del acondicionamiento de bienes inmuebles en régimen de alquiler u otro similar, con motivo del inicio de la actividad o de una ampliación de la capacidad operativa de la misma.
- Cuenta 279 «Otros gastos amortizables», para el registro de aquellos gastos no contemplados en otras cuentas del subgrupo 27, derivados de contratos realizados por la entidad, y cuya proyección económica excede la duración del ejercicio en el que se realizan.

El subgrupo 29 «Provisiones de inmovilizado» del PGCP sólo incluye la cuenta 297 «Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo», sin embargo, se considera necesario prever en la «Adaptación» otras cuentas:

- Cuenta 291 «Provisión por depreciación del inmovilizado inmaterial»
- Cuenta 292 «Provisión por depreciación del inmovilizado material»
- Cuenta 293 «Provisión por depreciación del Patrimonio Público del Suelo»
- Cuenta 298 «Provisión para insolvencias de créditos a largo plazo»

Se asigna específicamente el subgrupo 24 al «Patrimonio público del suelo», que es un patrimonio independiente del resto de bienes de la entidad local, de acuerdo con la normativa que regula esta materia



## Operaciones de ejecución de Presupuesto de Ingresos

Las transferencias y subvenciones de capital recibidas por las entidades locales pasan a considerarse ingresos del ejercicio y no ingresos a distribuir en varios ejercicios. Este es el criterio que figura recogido en el PGCP que se apartó en este tema del contenido en el Plan General de Contabilidad para la empresa española.

Cuando se aprueben aplazamientos y fraccionamientos que pospongan el vencimiento de los derechos de cobro presupuestarios a ejercicios posteriores, se deberá proceder a la anulación presupuestaria de dichos derechos, reclasificándolos como derechos no presupuestarios, con el fin de que puedan ser aplicados al Presupuesto en vigor en el ejercicio de su nuevo vencimiento. A tal fin, en la «Adaptación» se incluyen dos cuentas en el subgrupo 44 «Deudores no presupuestarios» para el registro de los derechos aplazados con vencimiento en ejercicios siguientes, y también se incorporan subcuentas en las cuentas relativas a derechos presupuestarios para el registro de la anulación de derechos por aplazamientos y fraccionamientos.

Se incluyen las cuentas 438 y 439 para el registro de la cancelación de derechos como consecuencia de las adjudicaciones de bienes en pago de deudas y otros cobros en especie.

Se han incluido en el subgrupo 43 de «Deudores presupuestarios» los deudores por operaciones comerciales que en el PCL'90 figuran en un subgrupo independiente, ya que estos deudores se derivan de la ejecución del Presupuesto comercial que se aprueba a determinadas entidades junto con el Presupuesto limitativo, por lo que en un sentido amplio se consideran también derechos que resultan de la ejecución del Presupuesto.

En los subgrupos 72 y 73, relativos a impuestos directos e impuestos indirectos, respectivamente, se han eliminado las cuentas correspondientes a los impuestos estatales, si bien se han mantenido las cuentas referentes al Impuesto sobre la Renta de las personas físicas,

Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuestos especiales en previsión de que la Ley de reforma de la financiación local contemple que parte de su recaudación se ceda a determinadas entidades locales.

Los recargos sobre impuestos locales que pueden establecerse actualmente a favor de las Diputaciones Provinciales y de las Áreas Metropolitanas, así como otros recargos que puedan surgir en el futuro, se recogerán en las cuentas representativas de los impuestos recargados, mientras que en las cuentas 729 y 739 «Otros impuestos» se incluirán los recargos sobre impuestos estatales o autonómicos.

En el subgrupo 49 de «Provisiones», se incluye la cuenta 490 «Provisión para insolvencias», que se dotará con la finalidad de compensar en el Balance el importe de los derechos presupuestarios y no presupuestarios cuando los mismos puedan resultar incobrables. Se contemplan dos alternativas para su cuantificación: mediante una estimación global del riesgo de fallidos al final del ejercicio, o mediante un seguimiento individualizado de los saldos de los deudores.

## Operaciones de ejecución de Presupuesto de Gastos

Según el principio de devengo, al menos a la fecha de cierre del periodo, aunque no hayan sido dictados los actos administrativos de liquidación de las obligaciones, deberán reconocerse en la cuenta del resultado económico-patrimonial los gastos efectivamente realizados por la entidad hasta dicha fecha. Con el fin de dar cumplimiento a dicho precepto se ha incluido la cuenta 409 «Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto», en la que se registrarán las obligaciones derivadas de gastos realizados o bienes y servicios recibidos que no se han aplicado al presupuesto, administrativo o comercial, siendo procedente dicha aplicación. Con respecto a los movimientos previstos en el PGCP en esta cuenta, se elimina la posibilidad de registrar pagos a través de esta rúbrica, ya que en el caso de existir estos se tratarían como pagos pendientes de aplicación.





Se han incluido en el subgrupo 40 de «Acreedores presupuestarios» los acreedores por operaciones comerciales que en el PCL'90 figuran en un subgrupo independiente, ya que estos acreedores se derivan de la ejecución del Presupuesto comercial que se aprueba a determinadas entidades junto con el Presupuesto limitativo, por lo que en un sentido amplio se consideran también obligaciones que resultan de la ejecución del Presupuesto. En este mismo sentido, se incluyen también en el subgrupo 40 los acreedores derivados de las devoluciones de ingresos.

Se ha eliminado el subgrupo que figura en el PCL'90 para recoger la ordenación del pago, ya que se trata de una operación interna de la entidad que no tiene efectos frente a terceros, por lo que, en su caso, se podrían registrar estas operaciones en organizaciones descentralizadas mediante divisionarias de las cuentas 400 y 401, si bien no se han previsto estas subcuentas por no presentar el sistema contable local carácter descentralizado.

## Operaciones relativas a pagos a justificar y anticipos de caja fija

Se modifica el tratamiento contable de las operaciones relativas a pagos a justificar y anticipos de caja fija respecto al tratamiento previsto en el PCL'90, de acuerdo con los criterios recogidos en el PGCP.

Hasta el momento, los pagos a justificar se imputan al Presupuesto de gastos al expedir la orden de pago y en ese mismo momento se produce su imputación económica. Asimismo, cuando se ponen los fondos a justificar a disposición del cajero pagador o habilitado, dejan de figurar en la contabilidad de la entidad local.

En la «Adaptación» la imputación presupuestaria de los fondos librados a justificar se sigue produciendo en el momento de su expedición, si bien la imputación económica se demora hasta el momento de la justificación de los fondos por el habilitado. Por otra parte, la puesta a disposición de los fondos al habilitado o cajero pagador se considera un movimiento

interno de tesorería, que se traduce en la descentralización de fondos líquidos de una cuenta operativa a una cuenta restringida de pagos.

En cuanto a los anticipos de caja fija, en el PCL'90, la puesta a disposición de los fondos del anticipo a favor del cajero pagador o habilitado se considera un pago no presupuestario, por lo que el cajero pagador figura como un deudor no presupuestario mientras el anticipo está en vigor. La imputación presupuestaria y económica de los pagos efectuados por el cajero pagador a los terceros se efectúa en el momento de recibirse la cuenta justificativa.

En la «Adaptación» la provisión de fondos al habilitado o cajero pagador tiene el carácter de movimiento interno de tesorería al considerarse como una mera descentralización de tesorería en el ámbito de la entidad local. Los pagos del cajero pagador a los terceros se registran como una salida de tesorería y como contrapartida se utilizará una cuenta de carácter transitorio que recogerá los fondos pendientes de reposición. La imputación presupuestaria y económica de los pagos efectuados por el cajero pagador a los terceros se sigue efectuando con la recepción de la cuenta justificativa.

## Cuentas anuales

Los documentos que integran las cuentas anuales son los mismos que vienen recogidos en la cuarta parte del PGCP, que son los siguientes:

- Balance
- Cuenta del Resultado Económico-Patrimonial
- Estado de Liquidación del Presupuesto
- Memoria

Estos documentos deberán mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico-patrimonial y de la ejecución del Presupuesto de la entidad local.

Muchos de los informes que se integran en los anteriores documentos ya figuraban recogidos en los estados y cuentas anuales o anexos de la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local de 1990, si bien con otro orden diferente de clasificación.



# Las Fundaciones Sanitarias Públicas

D. Manuel Silva Romero  
Secretario General  
del Servicio Gallego de Salud

## Las fundaciones sanitarias públicas de Galicia, ¿Un modelo de gestión?

Este artículo responde a las aportaciones directas de los Gerentes de las Fundaciones Asistenciales del Servicio Gallego de Salud (Sergas), (Verín, Barbanza, Cee y Salnés), expertos excepcionales en el sistema de gestión fundacional de la asistencia hospitalaria, limitándose la Secretaría General, en este caso, a ser mero fedatario de constatación de los hechos de su experiencia y la consecución de los objetivos generales dentro de las políticas sanitarias de la Consellería Gallega.



comparar lo menor con lo mayor y al intento de generalizar lo tradicional, sin menoscabo de las ventajas de la innovación, que las tiene y muchas.

El cambio de modelo, sin dejar la vestidura fundacional, ha sido pasar de un régimen jurídico privado a uno público. El punto de arranque de la transformación lo encontramos en la

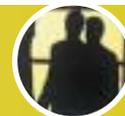
Disposición Adicional séptima de la Ley, de Galicia 5/2000, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y Régimen Presupuestario y Administrativo, y su Decreto de desarrollo 276/2001, de 27 de septiembre, al establecer para las fundaciones sanitarias transformadas las siguientes características:

## EL CAMBIO DEL CAMBIO

Antes de nada es necesario fijarse en que el actual régimen de las fundaciones asistenciales gallegas públicas ya no es el de su nacimiento. En la corta vida, nueve años, de su régimen fundacional y adaptándose a un entorno de control, que no han sufrido los centros hospitalarios gestionados al modo tradicional, las fundaciones han experimentado una evolución desde 1994, una transformación que me atrevo a apurar, nada menos, como de cambio de modelo. Cambio que obedece a consideraciones presupuestarias, de contabilidad y de control financiero. Cambio impuesto, seguramente, por el mayor peso del sistema tradicional en la opinión política al

1. Que los criterios de planificación los fijará el Sergas y a ellos adaptarán su actuación.
2. El Sergas concretará también las prestaciones sanitarias de cada una de ellas.
3. Los recursos necesarios para la obtención de los objetivos y esos mismos objetivos y actividades se llevarán a cabo a través de los oportunos contratos-programa.
4. El personal estará sujeto a la legislación laboral.
5. El régimen de incompatibilidades será el general del personal al servicio de las administraciones públicas.





6. La contratación deberá respetar los principios de publicidad y concurrencia.
7. El régimen presupuestario, contable y de control financiero será el aplicable a las sociedades públicas autonómicas de la Ley de Régimen Financiero y Presupuestario de Galicia.

Si comparamos los regímenes normativos de aplicación al modelo primitivo de «1994» y al actual transformado de «2001» observamos que hay una apariencia clónica de ambos sistemas, pero sólo una apariencia, porque al lado de la normativa común: los propios Estatutos, los reglamentos que regulan la organización, funcionamiento y ordenación de las distintas actividades, las disposiciones legales aplicables - en concreto la Ley del Parlamento de Galicia 7/1983, del régimen de fundaciones de interés gallego y la ley estatal 30/1994 sobre incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general (hoy derogada por la Ley 50/2002, de 26 de diciembre) - y las disposiciones legales de derecho civil, mercantil, laboral o administrativo que sean de aplicación, esa apariencia de similitud se rompe por la intervención genética de un factor, la Ley 5/2000 citada, que con toda la fuerza del Derecho Público ocupa la cadena del ADN, hasta ahora de modalidad privada en las fundaciones gallegas, con la característica de ser de titularidad pública, para sufrir una importante mutación biológica y pasar a ser de naturaleza pública exclusivamente por razón de la propia titularidad.

Han sido motivaciones estrictamente presupuestarias y financieras y no otras las que empujaron el cambio, al extremo de determinar el objeto de aplicación de la Ley, no por la «definición» proveniente del campo del Derecho Civil, en que fundación es una entidad sin ánimo de lucro, con personalidad jurídica propia, que tiene afectado de modo duradero un patrimonio a la realización de fines de interés general, sino por «**consideraciones**», que es una instrumentación del campo del Derecho Financiero en el que juegan las analogías. Y así se afirma en la motivación del Decreto 276/2001, ya citado, "... que se considerarán fundaciones públicas sanitarias los centros y servicios sanitarios que realicen actividades de promoción, protección de la salud o prestación de servicios sanitarios públicos y las que desenvuelvan actividades complementarias o de apoyo a la

atención sanitaria, ya sean de soporte tecnológico, ya de servicios generales, y sean así aprobadas por Decreto de la Xunta de Galicia a propuesta del Conselleiro de Sanidad ...».

La finalidad de la transformación se aclara, definitivamente, en el último texto cuando dice que el régimen presupuestario, de contabilidad y de control financiero de estas fundaciones será el establecido por la Ley de Régimen Financiero y Presupuestario de Galicia para las sociedades públicas autonómicas, que estarán obligadas a remitir a la Intervención General de la Comunidad Autónoma una memoria relativa al cumplimiento de las obligaciones de carácter económico financiero que incluirá información de la ejecución de los contratos programas suscritos, todo eso sin perjuicio del control que realizará el Consejo de Cuentas de Galicia.

## ADAPTABILIDADES

Actualmente en Galicia existen las siguientes categorías en el Sistema Sanitario Gallego:

- A) Con finalidad asistencial:
  - **Fundación Pública Hospital del Salnés, de Vilagarcía de Arousa.**
  - **Fundación Pública Virxe da Xunqueira, de Cee.**
  - **Fundación Pública Hospital de Verín, de Ourense.**
  - **Fundación Pública Hospital del Barbanza, de Santa Uxía de Ribeira.**
- B) Gestionan servicios especiales asistenciales:
  - **Fundación Pública Urgencias Sanitarias de Galicia 061.**
  - **Fundación Pública Centro de Transfusión de Galicia.**
  - **Fundación Pública Instituto Galego de Oftalmoloxía.**
- C) Gestionan servicios formativos o bien con contenidos peculiares:
  - **Fundación Pública Escola Galega de Administración Sanitaria.**
  - **Fundación Pública Foro Permanente Gallego e Iberoamericano de la Salud.**



D) Hay una modalidad de gestión, también diferenciada e indirecta, constituida bajo el régimen estrictamente privado y cuya actuación se circunscribe a la República Argentina para la prestación asistencial a todos los afiliados del Centro Gallego de Buenos Aires. El Sergas ha realizado una aportación de capital y el Centro Gallego ha cedido en uso el Hospital de su propiedad. El gerente lo designa el patronato que preside el Conselleiro de Sanidad.

— **Fundación Galicia Salud.**

## LA RAZÓN DE LA NECESIDAD

Creo que hay un consenso, casi generalizado, en que el sistema tradicional de gestión de la asistencia sanitaria es excesivamente **rígido y burocratizado**. Por tanto, no solo era legítimo, sino obligatorio, que los poderes públicos implementasen nuevas formas de gestión que buscasen objetivos claros para dotar a los centros de mayor «**autonomía de gestión**» y de mayor «**flexibilidad**». En definitiva la búsqueda de la **eficiencia** con la meta de satisfacer más ágilmente las demandas y necesidades de los usuarios y la propia viabilidad futura del sistema sanitario público.

Las Fundaciones Públicas Sanitarias tienen como ventajas sobre los hospitales de gestión clásica su mayor eficiencia, pues hacen lo mismo con igual o superior calidad y a un coste menor, claro está en igualdad de cartera de servicios.

Este menor coste se explica por tener contratado un menor número de efectivos, que logran un mayor rendimiento, creemos que relacionado con el sistema de selección y el tipo de vínculo laboral.

También el resto de costes es menor en las Fundaciones Públicas Sanitarias, debido al aprovechamiento de las oportunidades que otorga la autonomía de gestión y la mayor flexibilidad organizativa lo que nos facilita lo siguiente:

- Adaptabilidad a las necesidades de la población a la que asisten y una mayor interpenetración con los servicios de atención primaria.

- El personal propio es personal laboral, con menos rigideces que el estatutario. Se dispone de un convenio colectivo para el personal laboral del sector sanitario de Galicia gestionado por fundaciones públicas sanitarias o empresas públicas (D. O. de Galicia núm. 94, de 16 de mayo de 2002). Disponen de sus propias listas de espera en contratación de personal.
- Sin perjuicio de respetar los principios de igualdad, capacidad, mérito y publicidad se permite introducir la figura de la entrevista en los procesos selectivos, con lo que, entre candidatos de igual valía, permite seleccionar aquéllos con un perfil y actitud más adecuados al puesto de trabajo.
- Permite plantear una dirección participativa por objetivos, en la que un 20% del sueldo estaría ligado al cumplimiento de los mismos, pudiendo valorarlos de manera trimestral y anual. Así, el compromiso del personal con las líneas marcadas por la dirección no sería sólo empática sino que tendría una repercusión económica importante. Estos objetivos no son impuestos, sino pactados, con lo que el compromiso con ellos es máximo. En el sistema tradicional de gestión el complemento de productividad variable sólo es un testimonio o una declaración de intenciones que no supone una pérdida económica considerable en el caso de que no se alcanzaran los objetivos.
- Permite también una distribución horaria de la carga laboral que se puede adaptar a las necesidades de la población, por cuanto son días laborables de lunes a sábado, pudiendo programarse actividades de tarde sin que el paciente sufra pérdidas laborales, y distribuyendo los recursos a lo largo de todo el día y no sólo en el turno de mañana.
- Permite un control exhaustivo de la jornada laboral, 1679 horas para el año 2002 y 1624 para el año 2003, hechos marcados por el convenio colectivo al que se hizo referencia firmado por el 95% de las organizaciones sindicales. En los centros dependientes del Sergas es más complicado hacer cumplir la jornada en estos términos.
- Permite la coexistencia en el mismo centro de personal laboral propio con contrataciones ajenas y al mismo tiempo contar





con personal estatutario de otros centros del Sergas en la forma de programas especiales en horario de tarde.

- Polivalencia del personal: permite definir «de nuevo» las funciones de cada categoría, sin las rigideces del estatuto, alcanzando una mayor funcionalidad. Esto permite prescindir de algunas categorías profesionales.
- Esta polivalencia permite también redistribuir ágilmente al personal según las necesidades, sin una asignación específica trabajador-puesto de trabajo, pudiendo destinar, por ejemplo, una enfermera procedente del quirófano a urgencias si es más necesaria en este servicio en un momento concreto.
- Tienen personalidad jurídica propia, lo que determina una mayor flexibilidad y capacidad de organización de los recursos para el desenvolvimiento de la actividad propia. Permite ser más flexible en la organización de los servicios clínicos, aplanando el organigrama hospitalario, creando la figura de coordinadores y no de jefes de servicio, con lo que todo el personal del servicio participa por igual en las decisiones corporativas.
- Desde el punto de vista presupuestario deben elaborarse presupuestos de explotación y de capital, pero existen mayores libertades de traspaso de créditos de unas partidas a otras (únicamente se requiere la autorización de la Consellería de Economía o del Consello de la Xunta en caso de desviación conjunta en gastos de explotación o capital o en casos de desvío en gastos de personal).
- Desde el punto de vista de la tesorería tienen caja propia e incluso la posibilidad de acudir a una póliza de crédito para cubrir desfases transitorios de tesorería (no pueden ser superiores a un año).
- Posibilidad de aceptar donaciones sin necesidad de acudir al Consello da Xunta.
- Posibilidad de realizar gravámenes y disposiciones de los bienes propios.

El sistema tradicional de gestión de la asistencia sanitaria es excesivamente rígido y burocratizado; era obligatorio implementarlo con formas de gestión de mayor autonomía y flexibilidad

- Su contabilidad es financiera, no presupuestaria. Esto significa que su presupuesto, procedente mayoritariamente del contrato-programa con el Sergas, depende de la actividad realizada. Se marcan una actividad y unas tarifas, con un tope de facturación. La separación de las funciones de financiación, compra y provisión de servicios es real. Esto exige realizar exactamente la actividad comprada y exige un esfuerzo gestor importante para no tener déficit ni excesos. Un hospital del Sergas recibirá su presupuesto aunque su actividad sea mínima, consolidando gasto año tras año sin una correlación estricta con su actividad. En las fundaciones se exige también un control exhaustivo de las compras para abaratar al máximo los costes, manteniendo la calidad, para realizar la actividad comprada. Exige incrementos en personal ajustados a la productividad.
- Aunque tienen autonomía de gestión, ésta debe hacerse conforme a las directrices del Sergas. El patronato, órgano de gobierno, control y representación, está compuesto mayoritariamente por personal del Sergas y de la Consellería, lo que facilita el control sobre las actividades fundacionales.
- Las contrataciones, tanto de personal como de servicios y suministros están sujetas a control público a través de la intervención de la Consellería de Economía.
- Los criterios de calidad de asistencia se definen en el contrato-programa, lo que garantiza su cumplimiento.



## Marciano Sánchez Bayle Médico y Portavoz de la Federación de Asociaciones para la Defensa de la Sanidad Pública

### Fundaciones sanitarias: Mal modelo, muy malos resultados

Las fundaciones sanitarias públicas han sido una de las respuestas organizativas articuladas, al menos teóricamente, para responder a los problemas de gestión del Sistema Sanitario Público en nuestro país. A la hora de analizar los problemas que plantean, habría que abordar el modelo teórico, los resultados prácticos, y los problemas de índole jurídico legal que se han planteado en el desarrollo de las mismas.



son los que tienen los conocimientos y la capacidad de adoptar decisiones sobre los enfermos, actuando en una relación de agencia imperfecta), la presencia de externalidades en el sistema, (la salud de los demás es muchas veces tan importante como la propia, pues un entorno sano evita enfermedades, lo que es muy evidente en lo que respecta a las enfermedades

infectocontagiosas: SIDA, tuberculosis, meningitis, etc), y existe una gran incertidumbre sobre la aparición de las enfermedades y sobre la mejor manera de intervenir frente a ellas, lo que precisa de unos recursos suficientes y amplios periodos inactivos para poder dar una respuesta adecuada cuando se producen los mayores picos de enfermedad (el ej. de la gripe, o de las bronquitis asmáticas con incidencia estacional, es muy claro).

### PROBLEMAS RELACIONADOS CON EL MODELO SANITARIO

Los problemas del modelo tienen que ver con tres cuestiones: problemas relacionados con la implantación del mercado en el sistema sanitario, los que tienen que ver con la disgregación y fragmentación empresarial de los centros sanitarios y los relacionados con la necesaria coordinación entre atención primaria y especializada.

En cuanto a los primeros se ha señalado reiteradamente<sup>1,2,3</sup> que el mercado, incluso el denominado mercado interno, al que corresponderían estas fórmulas denominadas «nuevos modelos de gestión», que en realidad son bastante antiguos, tiene serios problemas en su desarrollo en el mundo sanitario básicamente porque éste se caracteriza por la denominada asimetría de información, (se supone que los profesionales sanitarios, más especialmente los médicos,

Al final el asunto se concreta en lo que se ha llamado la selección de riesgos, que no es sino la tendencia de los centros, que tienen sus miras en una rentabilidad económica, a especializarse en el tratamiento de las patologías rentables, en general enfermedades agudas o intervenciones quirúrgicas en personas previamente sanas, que no padecen enfermedades crónicas y que previsiblemente no van a tener complicaciones. Esta selección de riesgos puede hacerse desde la oferta, (simplemente no teniendo servicios más complejos y menos rentables, como UVI,s neonatales, unidades de transplantes, de quemados, etc) o, también, desde la demanda (intentando derivar a las personas que tienen estos problemas a otros centros o poniéndoles dificultades en el acceso). Naturalmente el problema se plantea cuando todo el sistema o su mayoría se mueve con estos criterios, pues se aboca a la desatención de estos enfermos. Si, como ocurre hasta ahora, hay una coexistencia de ambos tipos de centros lo que sucede es que

<sup>1</sup> Larizgoitia I, Markez I: Crisis del sistema sanitario de Estados Unidos: actualidad y propuestas de cambio. Salud 2000, 1995;50:11-17

<sup>2</sup> Sanchez Bayle M: Hacia el estado del malestar. Neoliberalismo y política sanitaria en España. Los libros de la Catarata. Madrid 1998

<sup>3</sup> The new NHS. London 1997





los centros del modelo tradicional se van haciendo cada vez menos rentables al tener que hacerse cargo de los enfermos y/o patologías que no quieren/pueden atender los centros más focalizados hacia la rentabilidad económica<sup>4</sup>.

Un segundo problema tiene que ver con el tamaño de los centros sanitarios y sus relaciones con los proveedores, ya que los centros de tamaño reducido no pueden acogerse a las economías de escala que podrían utilizarse en el conjunto del sistema, y es llamativo que estas incursiones por la «optimización de la gestión», no hayan tenido en cuenta la posibilidad de crear una Agencia de compras del Sistema Nacional de Salud o de los Servicios Regionales, que con criterios de gestión pública, pudieran hacer valer el carácter de consumidor mayoritario de tecnología y material sanitario de la Sanidad Pública.

Y por fin, la relación entre primaria y especializada. Se supone que la continuidad de los cuidados es central para el buen funcionamiento del servicio sanitario. Las personas deben de recibir una asistencia sanitaria continuada, ora en la primaria, ora en la especializada, con el único criterio de mejorar la calidad de la misma y adecuarse a las necesidades de salud. La presencia de múltiples empresas en ambos niveles genera problemas de coordinación e interés en imputar los gastos al otro. La coordinación se pierde como objetivo y la competencia, en detrimento de la mejor asistencia sanitaria, se establece como norma. Es llamativo que hasta el sector privado esté reclamando la necesidad de una gestión unificada entre primaria y especializada (véanse las HMOs en EEUU, o, más cerca, el caso Alzira, donde la empresa privada concesionaria ha reclamado y conseguido de la Generalitat Valenciana un contrato que incluya a ambas).

La coexistencia de ambos tipos de centros —Fundaciones / Hospitales— produce que los centros del modelo tradicional (Hospitales) sean cada vez menos rentables al hacerse cargo de enfermos/ patologías que no quieren o pueden atender las Fundaciones.

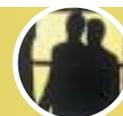
## LOS RESULTADOS DE LAS FUNDACIONES

No resulta fácil analizar los resultados de las fundaciones sanitarias públicas porque su modelo de gestión no se caracteriza precisamente por la transparencia. Por otro lado se trata de una experiencia limitada, en el tiempo y en la geografía y, además, las comparaciones en Sanidad tienen problemas porque no es fácil homogeneizar las distintas actuaciones sanitarias que están sometidas a una gran variabilidad. En todo caso, y con estas limitaciones, en el cuadro siguiente, de elaboración propia, se comparan los resultados de cuatro fundaciones sanitarias en Galicia (Virgen de Xunqueira, Barbanza, Verin y Salnes), con los de tres hospitales comarcales gallegos (Hospital da Costa, Monforte y Valdeorras). La comparación se realiza por varios motivos: se trata de hospitales similares en número de camas, (entre 72 y 140 camas), en áreas bastante parecidas de población, (entre 30.410 y 70.584 habitantes), y, además, hay información disponible para el año 2001<sup>5</sup>.

De la tabla se deducen algunas cuestiones obvias: las fundaciones tienen menos personal de todas las categorías y ofertan menos camas a la población a la que

<sup>4</sup> Espasa R: La deriva privatizadora del modelo sanitario catalán. Salud 2000, 1999; 73: 14-17.

<sup>5</sup> www.sergas.es



	Fundaciones	Comarcales	diferencia
Camas/1000 habitantes	1,67	2,17	-23,04%
Médicos/1000 habitantes	0,85	1,19	-28,57%
Enfermeras/1000 habitantes	2,16	3,89	-44,47%
Trabajadores/1000 habitantes	4,52	7,90	-42,78%
Quirófanos/1000 habitantes	5,42	7,42	-26,95%
Estancia media Días/enfermo	6,49	7,08	-8,33%
Índice de Rotación	38,74	38,25	+1,28%
Ingresos/1000 habitantes	54,75	87	-37,06 %
Intervenciones quirúrgicas/1000 habitantes	35,69	68,17	-47,64%
Consultas/1000 habitantes	1154	1718	-32,82%
Urgencias/1000 habitantes	305,50	346,30	-11,78%
Procedimientos/alta	2,33	2,99	-22,07%
UPH ajustadas	3033,50	5563	-45,47%
Espera media	82,20	64,33	+27,77%

atienden. En concordancia con lo anterior, ingresan menos, hacen menos intervenciones quirúrgicas, ven menos enfermos, en consultas y en urgencias, y tienen una mayor demora media. Por ello la UPH (unidad de producción hospitalaria, un índice de productividad ajustado por patologías) es menor.

Si se tiene en cuenta que la población atendida por ambos modelos es similar, (media de 52.121 habitantes para las fundaciones y 52.906 para los centros comarcales del modelo tradicional), parece deducirse que lo que sucede es que el modelo de fundaciones oferta menos servicios sanitarios a la población. Y aunque algunas de las diferencias, (por ej. número de consultas o de urgencias o de ingresos por habitantes), podrían ser justificadas por un menor intervencionismo de las fundaciones, (es evidente que hay intervenciones sanitarias que no están justificadas a pesar de realizarse), el hecho de que la diferencia se mantenga en las

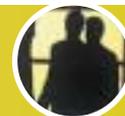
intervenciones quirúrgicas/habitante y que el número de procedimientos sea claramente menor en las fundaciones, hace pensar que lo que está sucediendo es la derivación, inducida o espontánea, de los enfermos más complejos hacia centros del modelo tradicional. Desgraciadamente este dato no está disponible para 2001, pero por ejemplo, en el año 1998 la Fundación de Verín derivó el 35,50% de los pacientes atendidos frente al 22,20% en el caso del Hospital de Valdeorras<sup>6</sup>, lo que parece abonar esta interpretación de los hechos. Por otro lado, existe bibliografía consistente que señala que la mortalidad se relaciona estrecha y negativamente con el número de médicos hospitalarios<sup>7</sup> o con el número de enfermeras de los hospitales<sup>8</sup>, por lo que parece que estos menores ratios de personal podrían ser indicio de mala calidad asis-

<sup>6</sup> Martín M : La fundación de Verin o la engañosa nueva gestión sanitaria. Salud 2000 2000; 78: 11-13

<sup>7</sup> Jarman B et all: Expaining differences in english hospital death rates using routinely collected data. BMJ 1999; 318: 1515-1520

<sup>8</sup> Aiden LH et all: Hospital nurse staffing and patients mortality, nurse burnout, and job dissatisfaction. JAMA 2002; 288:1987-1993.





tencial. Desgraciadamente no existen datos disponibles sobre mortalidad o complicaciones en ambos tipos de centros que permitieran hacer una comparación al respecto.

Una última cuestión. A quien hable de la autonomía de gestión le aconsejaría que se leyera los componentes de los patronatos de las fundaciones, que coinciden con los altos cargos de la administración autonómica. Así, puede darse una situación marxiana, (de los hermanos Marx), de que «la parte contratante de la primera parte» y «la parte contratante de la segunda parte» sean la misma persona.

## LOS PROBLEMAS JURÍDICOS

Por suerte, recientemente se ha conocido el Informe de fiscalización del Consello de Contas del ejercicio de 1996<sup>9</sup>, en el que se incluye el realizado sobre la Fundación de Verín, y por lo tanto existen bastantes datos al respecto.

¿Qué problemas se detectaron? Básicamente de tres tipos: laborales, referentes a la externalización y los relativos a la gestión presupuestaria.

En cuanto a los primeros destacan la elevada temporalidad y un abuso sistemático de la misma, (hay alguna persona contratada por períodos de 2, 3, 4 y 5 días para realizar la misma función durante 3 años), y por otro lado la contratación la realiza una empresa privada que incumple las normas generales al respecto.

La externalización de servicios es amplia: la limpieza, lavandería y alimentación están subcontratados, mediante adjudicación directa a tres empresas distintas, y, casualmente, los contratos son firmados

por la misma persona como socio y administrador. Los servicios de anatomía patológica, citología, así como la investigación y la docencia están adjudicados a una empresa privada con contratos peculiares, (duración de ocho años para la anatomía patológica con incrementos asegurados del 4% de IPC e indemnización de 100 millones de pts. en caso de rescisión del contrato; duración de cinco años para investigación y docencia con incrementos anuales del 10%). El servicio de análisis clínicos está también subcontratado con una empresa privada que pone el aparataje a cambio del compromiso de usar sus reactivos y de una garantía de facturación mínima.

Por fin, la gestión presupuestaria ha carecido de rigor y transparencia, detectándose una desviación de la deuda reconocida oficialmente (39 millones de pesetas), siendo la real de 122 millones. Esta situación ha producido una descapitalización de la empresa cuyo capital paso en tres años de 309 millones a 55 millones de pts, por lo que la Xunta tuvo que aprobar un crédito extraordinario de 72 millones de pts.

En estas circunstancias no debe extrañar que el Consello Económico e Social Gallego<sup>10</sup> haya reclamado que las fundaciones se integren en el Sergas (Servicio Galego da Saude). No obstante, cabría preguntarse el porqué de mantener una situación que evidentemente no mejora los problemas y sí provoca otros nuevos. Como es lógico resulta imposible saberlo con certeza, pero se me ocurren tres razones. La primera tiene que ver con la costumbre, tan española, de «sostenella y no enmendalla». La segunda está más relacionada con el modelo que se persigue, que no es otro que la privatización y el establecimiento de un mercado de servicios sanitarios, para lo que se precisa la presencia de múltiples empresas en el sector, y dado que la iniciativa privada, por unos u otros motivos, se muestra renuente, se crean las empresas desde el sector público, y por fin, porque es evidente que este sistema crea un entramado de beneficiarios que favorece el clientelismo al que son tan proclives algunos de nuestros políticos.

<sup>9</sup> Informe de fiscalización del Consello de Contas 1996. Santiago de Compostela 2002

<sup>10</sup> Taboada XA: El CES reclama que las fundaciones y el Medtec se integren en el Sergas. Faro de Vigo 21/11/2002.



# LA INTERVENCIÓN GENERAL EN UNA COMUNIDAD AUTÓNOMA: LA EXPERIENCIA DE LA GENERALITAT DE CATALUNYA

Josep M. Portabella d'Alós  
Interventor General de la Generalidad  
de Cataluña

## EVOLUCIÓN HISTÓRICA

Las Comunidades Autónomas se fueron constituyendo a partir de la Constitución de 1978 y en cuanto al modelo de sistema de control interno de su Administración, con ligeros matices y algunas diferencias, adoptaron el mismo que el de la Administración del Estado. Es decir, una Intervención General dependiente del Departamento de Hacienda, con rango de Dirección General y que tiene asignadas las funciones de dirección de la contabilidad y elaboración de cuentas y el control interno en su doble vertiente de fiscalización previa y control financiero.

El hecho de tratarse de administraciones nuevas, comporta inconvenientes y ventajas. Entre los inconvenientes, el principal es evidentemente el de la falta de experiencia y tradición y los problemas típicos de toda organización nueva que crece con rapidez; a veces crece con mayor rapidez su volumen que su organización, lo cual comporta durante un tiempo problemas organizativos y de funcionamiento, pero que con el tiempo se suelen solucionar. Así como la falta en la primera época de normativa propia, lo cual da cierta inseguridad, cuando no confusión, a la hora de aplicar las normas, máxime teniendo en cuenta que el control en la Administración española es una actividad muy reglada, y necesita que todo a casi todo esté previsto en una norma.

Pero también, el hecho de ser una Administración nueva comporta alguna

ventaja, principalmente la de que no se está condicionado por prácticas históricas que sea conveniente cambiar, lo cual nunca es fácil.

A mi modo de ver, las administraciones organizadas en forma departamental, como es el caso de la del Estado y la de las Comunidades Autónomas, adolecen del inconveniente de que con frecuencia estos departamentos tienden a ser compartimentos bastante estancos y es difícil establecer criterios comunes. Los llamados órganos horizontales, como es el caso de la Intervención General, tienen a veces ciertas dificultades para establecer directrices homogéneas, pues topan con las peculiaridades de cada unidad que pueden ser muy diferentes unas de otras y que se resisten a cambiar.

Obviamente, todo es opinable y no voy ahora a cuestionar un modelo organizativo departamental desconcentrado, frente a otro modelo igualitario concentrado con fuertes competencias en órganos centrales horizontales. Todo tiene sus ventajas y sus inconvenientes, pero sin cuestionar las ventajas que pueda tener un alto grado de autonomía departamental, especialmente por lo que se refiere a la contabilidad y a la información económico financiera, el modelo departamental suele tener bastantes inconvenientes.

En las Comunidades Autónomas, desde este punto de vista, existen dos tipos. Las Uniprovinciales que aunque se hayan organizado también departamentalmente





son herederas de la Diputación Provincial que como corporación local tenía un modelo más concentrado, esta herencia se deja notar y probablemente estas dificultades del modelo departamental son en estos casos menores.

Las Pluriprovinciales, como la de Cataluña, siguen más, al igual que la Administración del Estado, el modelo departamental, con sus ventajas, pero también con sus inconvenientes ya apuntados,

No obstante, el hecho de ser administraciones nuevas hace que el peso de la peculiaridad departamental que cuesta encajar dentro de criterios homogéneos, sea menor que en una Administración, como la del Estado, que lleva muchos años con este modelo. Además, el peso específico de un departamento siempre es menor, incluso proporcionalmente, que el de un Ministerio. Determinados sistemas propios, por ejemplo informáticos, si no se tiene un mínimo de volumen no tienen sentido.

Por estos motivos, aunque sigue siendo en algunos aspectos un inconveniente para la labor de la Intervención este sistema departamental, probablemente sus inconvenientes son menores en las comunidades autónomas que en la Administración del Estado. Por ejemplo, tal como veremos más adelante, en Catalunya, se ha podido ir a un sistema de información económico financiera integrado sin especiales problemas.

Si en términos generales comparamos con la Intervención General del Estado, obviamente la principal diferencia es el distinto tamaño, lo cual condiciona muchas cosas, pues aunque los medios puedan ser proporcionales al volumen de los gestores a controlar, algunas necesidades requieren un tamaño mínimo, que si no se tiene no se pueden afrontar adecuadamente, como es el caso de medios humanos y materiales, en materia de informática, auditoría, etc.

Si nos centramos en el ejemplo de la Generalitat de Cataluña, que es la segunda comunidad autónoma en volumen de presupuesto, vemos como la situación actual es el resultado de una corta pero intensa evolución desde su creación.

Por Real Decreto 41/77, de 29 de septiembre se reinstauró la histórica Generalitat de Cataluña y se constituyó un gobierno provisional, presidido por Josep M. Tarradellas que regresó del exilio y que fue nombrado a la vez Presidente de esta Generalitat preautonómica y Presidente de la Diputación Provincial de Barcelona. En esta primera etapa de dos años y medio el Gobierno preautonómico gestionó un presupuesto modesto, con pocas competencias y se dedicó básicamente a la redacción y negociación del proyecto de estatuto de autonomía. Se instaló físicamente en el edificio del Palau de la Generalitat, sede en aquel momento de la Diputación Provincial de Barcelona y utilizó principalmente los servicios de la Diputación. Aunque existían presupuestos diferenciados, muchos de los funcionarios, que prestaban servicio a la Generalitat eran funcionarios de la Diputación.

Por ejemplo las funciones de Interventor General las asumió el Interventor de la Diputación Provincial.

Aprobado el Estatuto de Autonomía y realizadas las primeras elecciones al Parlamento de Cataluña, la Generalitat comenzó a asumir las competencias previstas en el Estatuto y experimentó en poco tiempo un enorme crecimiento, lo cual provocaba entre otras cosas importantes problemas presupuestarios y contables, pues las transferencias que llegaban a lo largo del año hacían que el presupuesto comenzara en una cifra y acabara en otra mucho mayor.

Fue esta una etapa de autoorganización y de numerosos problemas de funcionamiento que se debían ir resolviendo, muchas veces sobre la marcha, a base de buena voluntad.

En esta primera fase, la Intervención no tuvo un cometido fácil. Por muchas causas, primero por las dificultades objetivas de estos fuertes incrementos de competencias y de presupuesto a mitad de ejercicio, con el consiguiente problema de gestión, de control de la gestión y dificultades presupuestarias y contables. Todo ello, con falta de normativa propia, aplicando supletoriamente normativa del Estado, que no siempre encajaba y que además, en algún caso no era bien vista por algunos sectores políticos que pretendían



desarrollar un modelo propio diferente del estatal.

La falta de medios era evidentemente importante, pues el personal técnico no se improvisa y los incipientes sistemas informáticos no tenían las posibilidades tecnológicas que hoy nos ofrecen.

Sin embargo, en términos generales y con las naturales dificultades, creo que se realizó una buena labor que dio paso a una organización estable.

Una de las primeras  
leyes aprobadas  
por el Parlamento  
de Catalunya  
fue la Ley de Finanzas  
Públicas de Cataluña.  
En 1984 se aprobó  
además la Ley  
del Estatuto de la  
Función Interventora

En una primera época, desde el punto de vista de medios personales se utilizaron básicamente Interventores de la Administración Local. Desde el primer momento se incorporaron al Gobierno Autonómico varios Interventores de la Administración Local, que realizaron, a mi entender, una gran labor de organización y también de convencimiento a los políticos de la necesidad de contar con un sistema de control interno basado en la profesionalidad, la independencia y la rigurosidad técnica.

Una de las primeras leyes que elaboró el Parlamento de Catalunya fue la Ley de Finanzas Públicas de Cataluña. Su esquema sigue el modelo de la Ley General Presupuestaria y atribuye el control interno a la Intervención General de la Generalitat, creando el cuerpo de Interventores de la Generalitat de Catalunya, con funciones prácticamente iguales respecto a la Administración Autonómica que las que tiene la IGAE respecto a la Administración del Estado. Posteriormente se aprobó la Ley de Estatuto de la Función Interventora (Ley 16/84, de 20 de marzo) desarrollada por el Reglamento de la Función Interventora aprobado por Decreto 133/85, de 25 de abril.

No fueron fáciles de redactar y aprobar estas leyes y sus reglamentos. En aquella época existían posturas que abogaban por otro modelo de control y que discrepaban de la conveniencia de crear un cuerpo de Interventores propio y de algunas de las competencias que se les asignaban. Pero finalmente, las normas se aprobaron y han dado paso a la Intervención General actual.

Inicialmente y de acuerdo con una disposición adicional de la Ley de Estatuto de la Función Interventora, se integraron en el cuerpo aquellos funcionarios que, perteneciendo al Cuerpo de Interventores del Estado, Seguridad Social o Administración Local, en la fecha de entrada en vigor de la ley estaban desempeñando un puesto de Interventor por nombramiento publicado en el Diario Oficial.

Posteriormente y también de acuerdo con la Ley se integraron algunos interventores de Administración Local y de Seguridad Social mediante concurso y a partir de aquí se han realizado tres oposiciones. En la actualidad el número de Interventores en activo es de 28.

No voy a tratar aquí sobre la conveniencia o no de un cuerpo propio de Interventores, simplemente constatar la opción que hizo en su día la Generalitat de Catalunya, diferente del resto de las comunidades autónomas, donde el puesto de Interventor es un puesto de trabajo, en muchos casos cubierto por Interventores de la Administración Local, del Estado o de la Seguridad Social, pero en la mayor parte de los casos no.





## ORGANIZACIÓN

La Intervención General de la Generalitat se estructura en un Interventor General, nombrado por el Gobierno a propuesta del Consejero de Economía y Finanzas, con rango de Director General y que debe pertenecer forzosamente a un cuerpo de Interventores, ya sea el de la Generalitat, el del Estado, el de la Seguridad Social o el de la Administración Local. No es necesario por tanto que sea del cuerpo de Interventores de la Generalitat, pero debe ser un Interventor.

El Interventor General tiene dos Interventores Adjuntos, uno de ellos para la Seguridad Social, del que dependen directamente todos los servicios de Intervención del Servicio Catalán de la Salud, del Instituto Catalán de la Salud y del Instituto Catalán de Asistencia y Servicio Social.

En los servicios centrales de Intervención se ubica la Subdirección General de Contabilidad y la de Control, así como los Interventores Delegados que tienen a su cargo el control de los Fondos Europeos (FEOGA, Cohesión y Fondos Estructurales) en cada departamento existe una Intervención Delegada, y así mismo existen Intervenciones Delegadas en las áreas del Instituto Catalán de la Salud.

Además existen cinco Intervenciones Territoriales en Barcelona, Gerona, Lérida, Tarragona y en las Terres de l'Ebre. La gestión del gasto está muy centralizada en Barcelona y por tanto los Interventores Territoriales, tienen muy poco volumen de fiscalización de gasto, salvo en Sanidad, ya que obviamente hay hospitales importantes fuera de Barcelona. Hay que tener en cuenta que el 75% de la población de Catalunya reside en la provincia de Barcelona.

El mayor volumen de trabajo de los Interventores Territoriales está en la Delegación de Tributos. A este respecto cabe indicar que los tributos cedidos no se gestionan siguiendo el modelo de la Agencia Tributaria, sino el de servicios de gestión dependientes directamente de la Dirección General de Tributos y Tesorerías Territoriales dependientes de la Dirección General

de Presupuestos y Tesoro. El control de los tributos se efectúa mediante el sistema de control financiero permanente a cargo de los Interventores Territoriales, que dependen funcionalmente del Interventor General, si bien algunas operaciones, como por ejemplo las devoluciones de ingresos indebidos están sujetas a fiscalización previa.

Las Intervenciones Delegadas en los departamentos están a cargo de un Interventor Delegado, que cuenta con un Adjunto a la Intervención Delegada, que es un técnico superior, que no pertenece al cuerpo de Interventores y un equipo de técnicos y administrativos que varía en número en función del volumen de cada departamento.

Actualmente el número total de personas adscritas a la Intervención es de 293, de las cuales 75 son titulados superiores (tal como se ha dicho antes 28 Interventores).

Porcentualmente y de acuerdo con su ubicación o su función principal, el personal podemos distribuirlo de la siguiente forma:

Por su ubicación:

- 23% en Servicios Centrales
- 23% en Intervenciones Delegadas de Departamentos
- 33% en Seguridad Social
- 13% en Delegaciones Territoriales
- 8% en Control de Fondos Europeos

Por su función principal:

- 19% Contabilidad
- 60% Fiscalización previa (corresponde a las Intervenciones Delegadas que también realizan algunas funciones de Contabilidad y Control Financiero)
- 18% Control Financiero
- 3% Funciones directivas horizontales

Un aspecto que considero de suma importancia es que todo este personal que presta servicios en las Intervenciones



Consellería de Economía y Finanzas Generalitat Catalunya.

Delegadas, incluso los auxiliares administrativos, son personal de la Intervención, en nómina del Departamento de Economía y Finanzas, y en la relación de puestos de trabajo adscritos a la Intervención General, con posibilidad por parte del Interventor General de movilidad entre Intervenciones Delegadas. Esto da una gran capacidad de maniobra y de dimensionar cada Intervención Delegada en función de sus necesidades objetivas. Así, por ejemplo, si en la Intervención Delegada de un departamento se considera que faltan auxiliares y en otro sobran, el Interventor General puede hacer el cambio de adscripción.

Antiguamente esto no era así y únicamente el Interventor Delegado y el Adjunto eran personal de la Intervención, el resto era del departamento correspondiente, ello obligaba en caso de falta de personal a tener que solicitarlo al Secretario General del Departamento de que se tratase, que podía concederlo o no. Igualmente, el nivel retributivo para modificarlo debía hacerlo el departamento correspondiente y ello obligaba a una

negociación, cuando no a una discusión constante, con los jefes de personal de cada departamento. En el año 1998 por acuerdo de Gobierno todo este personal se traspasó al Departamento de Economía y Finanzas y se adscribió a la Intervención General. En aquel momento alguna Intervención Delegada estaba sobre dimensionada y la mayoría faltas de personal, con lo cual se pudo hacer una redistribución, dotando a cada una de los medios personales necesarios.

Los Interventores según el artículo 6 de la Ley de Estatuto de la Función Interventora dependen jerárquica y funcionalmente del Interventor General que asigna sus destinos. Por tanto, no hay concursos de traslado sino que el Interventor General libremente decide el destino de cada Interventor Delegado, efectuándose periódicamente una rotación, aunque no de forma preestablecida sino en función de las circunstancias de cada caso. Entiendo que es bueno que periódicamente, aunque no de forma muy seguida, un Interventor cambie de destino.





## CONTROL

La creciente importancia de los fondos europeos ha obligado a crear unas unidades dedicadas específicamente a su control. Aunque puntualmente pueda colaborar algún Interventor Delegado de algún departamento, estos controles de fondos europeos los llevan a cabo tres Interventores dedicados exclusivamente a ello. Uno para FEDER y Cohesión, otro para Fondo Social Europeo y otro para FEOGA e IFOP. Cada uno de estos Interventores cuenta con un equipo de auditores, ayudante de auditoría y personal auxiliar y realizan los controles sobre beneficiarios, los controles de sistemas y procedimientos y los informes finales de periodo operativo, y en general toda la actividad relacionada con el control de estos fondos.

En parte los controles sobre beneficiarios y algunos de sistemas y procedimientos se contratan con empresas auditoras. Siempre estos auditores externos están dirigidos por un Interventor. Normalmente, el auditor externo realiza el trabajo de campo y bajo la dirección del Interventor responsable, redacta el informe provisional y a la vista de las alegaciones, en su caso, el Interventor suscribe el informe definitivo.

Respecto a las subvenciones financiadas con fondos europeos, en el ejercicio 2002 se han realizado un total de 127 controles sobre beneficiarios y 8 informes sobre sistemas y procedimientos, sin incluir el del organismo pagador del FEOGA.

Merece destacarse la importancia creciente de este tipo de controles que aumentan de año en año. (Controles sobre beneficiarios en el año 2001 se hicieron 91 y en el 2002 127, un 30% más) lo que ha obligado por una parte a aumentar plantillas de personal, lo cual como es sabido en la Administración, nunca es fácil ni rápido, así como a aumentar el presupuesto dedicado a la contratación de auditores externos, y por otra a reciclar y formar al personal que debe utilizar técnicas de auditoría y siguiendo una normativa europea muy prolija y muy específica. Esto supone un importante esfuerzo de formación y de aprendizaje de nuevas técnicas pero entiendo que es muy beneficioso y que es perfectamente exporta-

ble a otros ámbitos de la Intervención, al margen del control de los fondos europeos.

Estos informes, especialmente los de final de periodo operativo, en los que la Intervención debe pronunciarse sobre la actuación de los gestores y sobre el importe del saldo final que se solicita no dejan de ser en algunas ocasiones difíciles y un tanto conflictivos, pues en ocasiones algunos gestores creen que los fondos europeos hay que aprovecharlos, sea como sea y si como consecuencia de un informe de la Intervención se reduce la petición final de saldo o incluso pueden producirse correcciones financieras, parece como si por culpa de la Intervención la Administración deja de obtener ingresos procedentes de la Unión Europea.

Se da la paradoja de que a la Intervención se nos pide que actuemos por cuenta de la Unión Europea como si se tratara de un control externo al gestor, cuando en realidad somos control interno de la Administración. Se entiende mejor que deba exigirse reintegro de una subvención financiada con fondos porque en definitiva el beneficiario ha hecho un mal uso de los fondos públicos propios y la Administración los recupera y puede volver a utilizarlos. Pero en el caso de fondos de la Unión Europea si se dejan de percibir del saldo final la Administración pierde esos fondos y esto es algo que a veces algún gestor no entiende y por ello estos controles pueden llegar a ser un tanto polémicos. En realidad la Administración debe gestionar bien los recursos, sean propios o sean de la Unión Europea y frente a esta la mejor manera de obtener más fondos es demostrar que se utilizan bien, lo cual pasa por ser riguroso con el cumplimiento de las normas que los regulan. Pero como he dicho esto no siempre se entiende así, por parte de todo el mundo.

De todas formas la objetividad y rigor de la actuación de la Intervención en este tema ha sido reconocida por todo el mundo, ya que se da el caso de que el Parlamento ha aprobado en más de una ocasión a instancia de partidos de la oposición, resoluciones en las que se insta al Gobierno a que se lleve a cabo por parte de la Intervención General una auditoría sobre el uso de determinadas subvenciones. El Parlamento, y menos a instancia de la oposición, no encargaría una auditoría a la



Intervención, que es un órgano de control interno del Gobierno, si no estuviera seguro de su objetividad, máxime cuando tiene un órgano de control externo que depende del Parlamento.

En cuanto al sector público empresarial, éste es en Cataluña importante, en la actualidad existen 37 entes y sociedades públicas, sin contar las empresas participadas, las de participación indirecta ni los consorcios, que son muy numerosos. En total hay algo más de 100 entidades sujetas a control financiero de la Intervención General.

Las entidades del sector público empresarial pueden crear órganos de control interno, con informe previo y preceptivo de la Intervención General. Ésta tiene facultades de inspección y coordinación sobre la actividad de estos órganos

El control de este sector, mediante control financiero lo efectúa la Subdirección General de Control que dispone de varios equipos de auditores. Las empresas públicas dependientes de Sanidad son auditadas por un Interventor adscrito al Interventor Adjunto para la Seguridad Social.

No se auditan cada año todas estas entidades, pero sí la mayoría, y entre ellas todas las importantes y además se hace un

seguimiento de su situación mediante la remisión de documentación periódica. Al margen de las auditorías financieras y de regularidad, se realiza una importante labor de asesoramiento y en materias contable y fiscal los responsables de estas entidades realizan muy frecuentemente consultas.

Una peculiaridad es la de que de acuerdo con el Decreto 325/96, de 1 de Octubre, estas entidades pueden constituir de forma voluntaria un órgano de control económico financiero interno. El nombramiento debe hacerlo la propia entidad, si bien se requiere informe previo preceptivo y favorable del Interventor General. El titular de este órgano además de las funciones que le encomienda la entidad puede recibir la delegación de la Intervención para asistir a mesas de contratación y recepciones de obras por importe inferior a 300.000 €. La Intervención tiene facultades de inspección y coordinación sobre la actividad de estos órganos.

Cada año la Intervención General incluye entre las memorias de la cuenta general una memoria sobre el coste de la actividad de control financiero. En esta memoria a parte de enumerar las actuaciones realizadas, clasificadas por auditorías a empresas y entidades, controles sobre beneficiarios de fondos europeos, controles sobre beneficiarios de subvenciones financiadas con fondos propios, controles sobre oficinas liquidadoras de distrito hipotecario y otras actuaciones, se realiza un estudio del coste de estas actividades.

En cuanto al coste, además lógicamente de imputar el coste de las contrataciones externas, caso de que se haya contratado alguna empresa auditora, se realiza una imputación de los costes propios, tanto de personal como de funcionamiento. Respecto al personal no únicamente el que esta dedicado exclusivamente a ello, sino también del resto que se dedica a tiempo parcial o esporádicamente, realizando en cada caso una estimación del porcentaje de los días anuales laborables que dedica a esta actividad, e imputando este porcentaje de su retribución y cuota patronal de Seguridad Social.

Respecto a los otros costes se incluyen los de material, informática, desplazamientos, formación, etc, imputándolos directamente cuando ello es posible o





mediante la imputación indirecta de un porcentaje del total coste utilizando, según los casos los criterios habituales del cálculo de costes.

Establecido el coste puede calcularse el coste unitario por actuación, bien en base al número de horas utilizado, bien en base al tipo de actuación y número de actuaciones.

Estos cálculos son muy útiles, pues al margen de saber cuanto cuesta cada auditoria o cada informe sobre beneficiarios, pueden hacerse comparaciones, ver la evolución de un año a otro y comparar un tipo de actuaciones con otras, estudiando las causas de las diferencias importantes de coste, si las hay.

## CONTABILIDAD

Antes de entrar en el nuevo sistema de información contable GECAT que utiliza la plataforma SAP, que ha entrado en funcionamiento el 1 de enero de 2002, haré una breve descripción del sistema contable.

La entrada de datos está descentralizada en los órganos gestores. Cada departamento tiene un Servicio de Gestión Económica dependiente de su secretaría general, que es quien introduce los datos en el sistema y expide los documentos contables. Paralelamente a la tramitación del expediente administrativo, cada vez que un hecho o acto administrativo deba ser registrado en la contabilidad (aprobación de gasto, adjudicación de obra, concesión de subvención, etc.) el servicio de gestión económica expide el documento contable correspondiente. Esta expedición es registrada en la llamada contabilidad provisional, a efectos puramente informativos, el documento contable, normalmente junto con el expediente administrativo que lo sustenta pasa a fiscalización del Interventor Delegado, el cual cuando fiscaliza contabiliza en definitivo las fases A y D, la fase O es contabilizada en definitivo por la Subdirección General de Contabilidad que recibe por vía telemática los documentos con la fase O que se expiden en los departamentos una vez fiscalizados por el

Interventor Delegado que es quien los remite informáticamente a la Subdirección General de Contabilidad.

Todos los listados, informaciones, cuentas, etc. con salida al exterior los elabora la Subdirección General de Contabilidad. Trimestralmente se remite al Parlamento el estado de ejecución del presupuesto y antes de 31 de julio el Interventor General presenta a la Sindicatura de Cuentas de Cataluña la Cuenta General del ejercicio anterior.

Los asientos en la contabilidad financiera los efectúa el sistema de forma automática mediante tablas de equivalencia, a partir de la introducción de datos en la contabilidad presupuestaria. Los asientos directos que no se corresponden con operaciones presupuestarias los realiza la Subdirección General de Contabilidad.

## NUEVO SISTEMA DE INFORMACIÓN ECONÓMICO-FINANCIERO

El 1 de enero de 2002 entró en funcionamiento el GECAT, nuevo sistema de información económico-financiero que utiliza la plataforma SAP. No voy ahora a describir sus características, ni sus ventajas, ya que en el número 4 de esta revista Juan Antonio Solera, Interventor General de la Región de Murcia, publicó un artículo en el que de forma clara y precisa, describía las características de un sistema basado en SAP, ya que la Comunidad Autónoma de Murcia ha puesto en marcha un sistema similar. No obstante, sí que me referiré a las características específicas de la Generalitat de Cataluña.

Nuestra situación de partida en 1999 era la de que existía no un sistema informático de contabilidad, sino en realidad tres. Uno para la Administración Central de la Generalitat (departamentos) otro para la Seguridad Social y otro para los organismos autónomos administrativos.



De entrada tener tres sistemas con tres bases de datos ya era un inconveniente. Para obtener determinadas informaciones generales, era necesario consultar tres bases de datos distintas y cuando había que efectuar un proceso que afectaba a toda la Administración, por ejemplo prórroga presupuestaria, debía ejecutarse por separado y de forma distinta en cada sistema.

Individualmente cada uno de estos tres sistemas tenía una situación diferente. El de la Administración Central de la Generalitat, funcionaba razonablemente bien, especialmente la contabilidad presupuestaria, pero era un sistema antiguo con muchos retoques que lo estaban volviendo rígido y cada vez costaba más efectuar cambios o mejoras. Algunos módulos eran claramente mejorables, no estaba demasiado bien preparado para las nuevas tecnologías, como por ejemplo la firma electrónica y no tenía decimales, por lo que no aceptaba el euro. En resumen, era mejorable aunque no requería un cambio general de forma urgente, pero para introducir los decimales debía efectuarse una inversión considerable para seguir con un sistema que pronto resultaría anticuado.

El sistema de la Seguridad Social era el más antiguo y estaba ya quedando obsoleto. Aquí se requería un cambio con urgencia.

El de los organismos autónomos era el más moderno y no necesitaba cambios.

Al estudiar posibles soluciones para el sistema de Seguridad Social, se llegó a la conclusión de que lo mejor era cambiarlo totalmente e ir a un sistema nuevo, y adoptada esta solución y teniendo en cuenta lo expresado anteriormente respecto al sistema de la Administración Central de la Generalitat, se decidió ir a un único sistema integrado que solucionara todos los problemas, incluido el del euro. En esta situación no tenía sentido dejar fuera a los organismos autónomos administrativos y por ello también fueron incluidos en el proyecto.

El proyecto desde un punto de vista orgánico incluye todo lo que podemos llamar sector administrativo. Es decir, la Administración Central de la Generalitat

(departamentos) Sanidad pública y entidades gestoras de la Seguridad Social (Servicio Catalán de la Salud, Instituto Catalán de la Salud y Instituto Catalán de Asistencia y Servicios Sociales) y todos los organismos autónomos administrativos. Queda fuera, por tanto, el sector público empresarial (entes públicos, sociedades, agencias, etc.)

Desde el punto de vista funcional comprende los siguientes módulos:

- Elaboración del presupuesto
- Contabilidad presupuestaria
- Contabilidad extrapresupuestaria
- Contabilidad financiera
- Tesorería
- Fondo de habilitación
- Terceros

Es importante destacar que a diferencia de otros proyectos similares de otras comunidades autónomas no incluye gestión económica. Sin embargo, el sistema GECAT se integra con todos los sistemas de gestión, tanto interdepartamentales (por ejemplo recursos humanos) como departamentales (sistemas de gestión de distintos departamentos, como por ejemplo gestión de subvenciones). En total funcionan 80 interfaces.

Es decir, cualquier departamento que disponga de un sistema propio de gestión económica sigue operando con él, pero cada vez que alguna información deba pasar a la contabilidad, se produce automáticamente, sin necesidad de tener que introducir de nuevo ningún dato y, previos los controles pertinentes, GECAT expide los documentos contables y contabiliza automáticamente, con lo cual además de ganar en tiempo y en seguridad evitando errores, se dispone de mayor información y en tiempo más real, ya que antiguamente en algunos casos se gestionaba en el sistema departamental volcando la información a la contabilidad de forma manual cuando era necesario pagar.

En el correspondiente concurso que se convocó al efecto, para el diseño y la implantación del nuevo sistema no se solicitaba una plataforma concreta, sino que se pedían determinadas funcionalidades, que los licitadores podían ofertar mediante un desarrollo a medida o mediante la instala-





ción de una de las varias plataformas que existen en el mercado.

Tras el correspondiente procedimiento licitatorio se adjudicó el concurso a la empresa ACCENTURE que ofrecía cumplir las funcionalidades del concurso mediante la instalación y parametrización de SAP.

El artículo de Juan Antonio Solera examina en profundidad las características y las ventajas de una solución paquetizada, y por tanto no voy a repetirlas. Simplemente decir que en nuestro caso hemos creído que era la mejor solución, no únicamente de cara a la actualidad sino sobretodo mirando el futuro, ya que éste es un proyecto escalable perfectamente preparado para las nuevas tecnologías que serán de aplicación dentro de bien poco (firma electrónica, tramitaciones por internet, etc.).

Recientemente, la Generalitat ha llegado a un acuerdo para adquirir un amplio paquete de licencias SAP y se está comenzando ya a trabajar sobre diversos proyectos como el de e-procurement, para suministros, logística de los hospitales y datawarehouse, entre otros que vendrán posteriormente, utilizando estas licencias con lo cual todos estos sistemas de gestión podrán enlazar sin dificultad con la información contable, de forma que se disponga de un sistema integrado.

Creo que el paso importante que se ha dado es el de romper con uno de los, a mi juicio, males de la Administración que es el de que cada cual construye sus propios sistemas de gestión y de información sin que se integren entre sí, con lo cual se duplican actuaciones y sobretodo se pierde información global. Puede decirse que mucha gente tiene información pero nadie la tiene toda y para la toma de decisiones hay que ir recabando pedazos de información en distintos sitios, sin llegar a tener la seguridad de que se tiene toda la necesaria.

Adjudicado el concurso se diseñó e implantó el nuevo sistema a lo largo de los años 2000 y 2001 para entrar en producción el módulo de elaboración del presupuesto en junio de 2001, con lo cual el presupuesto de 2002 se realizó ya con GECAT, y el resto de

En materia de contabilidad se ha roto con uno de los males de la Administración que es que cada cual construye sus propios sistemas de gestión y de información sin que se integren entre sí, con lo que se duplican actuaciones y se pierde información global

los módulos el 1 de enero de 2002, si bien alguna funcionalidad concreta ha entrado en funcionamiento más tarde.

El Comité de Dirección, máximo órgano rector de todo el proyecto, está formado por la Directora General de Presupuestos y Tesoro, el Interventor General, el Subdirector General de Coordinación de la Secretaria General del departamento de Economía y Finanzas y el Coordinador Informático del propio departamento, además de representantes de la empresa implantadora adjudicataria y de SAP. El Director funcional del proyecto es el Interventor Adjunto al Interventor General.

Puede decirse que con el apoyo necesario del Centro de Telecomunicaciones de la Generalitat, el proyecto ha estado dirigido totalmente desde el Departamento de Economía y Finanzas, donde se han tomado



todas las decisiones y desde el punto de vista funcional, salvo, naturalmente, en el módulo de elaboración del presupuesto y en la Tesorería, la dirección y decisión ha estado siempre en la Intervención General.

ción especial, se les motivó para que sintieran el proyecto como suyo y luego fueron ellos los que asesorados por técnicos del consultor impartían la formación a sus compañeros.

En la implantación del GECAT se prestó especial atención

al plan de comunicación y a la formación:

al usuario le explicaba el funcionamiento del sistema

un compañero que hablaba el mismo lenguaje administrativo.

Este sistema se reveló muy eficaz y el impacto del cambio

no fue lo dramático que cabía esperar cuando

se cambia el sistema de trabajo a dos mil personas.

Referencia especial, creo que merece el modelo de formación de usuarios utilizado. En este proyecto hay poco más de 2.000 usuarios. Este número de usuarios repartido por todos los departamentos, organismos y hospitales no es fácil de formar. Sabida es la resistencia del funcionario a cualquier cambio en su sistema de trabajo, especialmente si es un sistema al que está acostumbrado desde hace tiempo y que conoce muy bien y se le cambia por otro, que aunque sea más moderno y con más prestaciones, de entrada no conoce y se siente en él inseguro. Si se corre el peligro de que se vea como una imposición del Departamento de Economía, y más aún de la Intervención el riesgo de rechazo es elevado.

Por ello, se prestó especial atención al plan de comunicación y a la formación. Se escuchó a todo el mundo y se organizaron múltiples comisiones con participación de los gestores, aunque luego las decisiones se tomaran en la dirección funcional del proyecto y la formación se organizó a base de "formar formadores". Es decir, se solicitó a los departamentos que designaran formadores (en total fueron 70). A estos formadores se les dio una forma-

De esta forma, al usuario le explicaba el funcionamiento del sistema un compañero que hablaba el mismo lenguaje administrativo y que comprendía sus problemas. Cosa que no siempre es así si la formación la hace un técnico externo. Por otra parte, en cada departamento había un núcleo de funcionarios que conocían bien el sistema y podían minimizar el impacto de la novedad los primeros días de la puesta en marcha y podían resolver en primera instancia muchas dudas.

Este sistema se reveló muy eficaz y gracias a él, el impacto del cambio no fue lo dramático que puede esperarse cuando en una administración se cambia el sistema de trabajo a 2000 personas.

Independientemente se organizó un centro de asistencia al usuario que telefónicamente atendía toda clase de dudas y consultas. El número de llamadas diarias a ese centro ha servido para medir el grado de conocimiento y de satisfacción o insatisfacción de los usuarios. Es interesante ver como ha ido oscilando el número de llamadas semanales. Las primeras semanas de Enero eran pocas pero fueron aumentando hasta un máximo de 867 la última semana de





Febrero. Durante Marzo se mantuvieron entre 600 y 700. Después de Semana Santa fueron descendiendo lentamente hasta situarse en Julio entre 300 y 400 y después del verano han descendido claramente, realizándose en la actualidad un número que se considera normal, ya que la mayoría son consultas.

En resumen, puede decirse que con las lógicas incidencias y problemas que supone todo cambio importante, el sistema es prácticamente estable con algunos temas pendientes pero sin nada grave por resolver y que la puesta en funcionamiento no ha supuesto ningún trauma. La valoración global, por tanto, es positiva y ahora se está en disposición de ir perfeccionando e ir agregando módulos y funcionalidades de gestión de forma integrada.

Capítulo aparte y aunque sea brevemente hay que referirse al GUSP (Grupo de Usuarios de SAP Sector Público) formado por las comunidades autónomas de Baleares, Navarra, Murcia, Asturias, Castilla-León, Castilla-La Mancha y Cataluña y la reciente incorporación del Ayuntamiento de Barcelona.

No voy a extenderme en detalles ya que ello sería casi tema para otro artículo entero, simplemente apuntar que ante el hecho de que el programa standard de SAP, en la versión que se implantó en las primeras comunidades autónomas que lo hicieron no contemplaba algunos requerimientos de la contabilidad pública española y que si el implantador hacía un desarrollo a medida, éste podía ser "machacado" en la siguiente versión SAP, las comunidades autónomas implicadas formamos de forma espontánea el GUSP, acordando con los responsables de SAP que se les entregaría un mapa de requerimientos comunes para que lo incorporaran a su standard. Es decir, que se haría poco menos que una versión de SAP para el sector público español.

Se realizó un trabajo técnico realmente loable para sintetizar y homogeneizar requerimientos entre todas las intervenciones generales de las Comunidades Autónomas, mediante reuniones periódicas realizadas de forma rotatoria en Palma, Barcelona, Pamplona, Oviedo, Valladolid, Toledo y Murcia y

el resultado fue un documento consensuado por todos muy detallado con todos los requerimientos. Para ello se dividió el trabajo en módulos y en cada módulo actuó como ponente una comunidad autónoma. Por ejemplo, Baleares fue ponente en elaboración de presupuesto, Cataluña en contabilidad presupuestaria de gastos, Castilla-La Mancha en liquidación y cierre, etc.

El grado de asunción en el standard de los requerimientos del GUSP por parte de SAP, en una primera fase fue inferior a las expectativas del GUSP, lo cual produjo algunas tensiones. Posteriormente esta asunción ha mejorado notablemente aunque quedan algunos temas importantes pendientes. Lo que ocurre es que muchos de estos requerimientos están contemplados en la nueva versión 4.61, mientras que el arranque ha sido con la versión 4.02. La migración a la nueva versión se realizará en nuestro caso entre abril y junio del año 2003. Otras comunidades autónomas lo harán posteriormente y por tanto, subsisten algunos problemas mientras no se realice la migración a la nueva versión.

Aunque quizá las expectativas eran mayores, lo cierto es que de no haber sido por el GUSP muchos requerimientos importantes que están en el standard, (ya sea en una u otra versión) no hubieran estado, y por tanto, se ha conseguido algo muy importante de utilidad, no únicamente para los actuales usuarios sino también para los futuros que puedan optar por esta solución. Creo, por tanto, que el GUSP ha realizado un importante servicio al sector público español.

Como resumen final creo que se puede concluir que la diferencia esencial entre unas intervenciones y otras está en el volumen de la Administración respectiva, lo cual condiciona sobre todo los medios de que se dispone y en el caso de las comunidades autónomas respecto al Estado la otra diferencia importante es el hecho de ser Administraciones jóvenes sin, por tanto, experiencia ni tradición, pero también sin la carga histórica que tiene la Administración del Estado, tal como se ha indicado al comienzo de este artículo. Pero al margen de esta diferencia de volumen las funciones son prácticamente las mismas y los problemas son similares.



## 1. Ley de “Medidas”

**Modificaciones realizadas por los artículos 66, 71, 86 y disposición derogatoria única, de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.**

Por razón de la especial atención que merecen y teniendo en cuenta el limitado espacio reservado a estas novedades, nos ceñiremos a las producidas en el texto refundido de la Ley General Presupuestaria y en el texto refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas:

En cuanto al texto refundido de la **Ley General Presupuestaria** (Real Decreto Legislativo 1091/1988), se modifican los siguientes preceptos:

Se elimina la posibilidad de imputar al presupuesto obligaciones reconocidas durante el mes de enero siguiente al ejercicio correspondiente a dicho presupuesto (Art. 49). Se recoge así con carácter indefinido lo previsto en la disposición adicional segunda de las Leyes de Presupuestos Generales del Estado para los años 2001 y 2002, para aquellos ejercicios.

En consonancia con lo dispuesto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y las Ciudades con Estatuto de Autonomía, que prevé que el procedimiento para la determinación de las entregas a cuenta y liquidación definitiva de determinados impuestos se realice como devolución de ingresos en los distintos conceptos, se incluye tal posibilidad como excepción de presupuesto bruto (Art. 58).

En materia de modificaciones presupuestarias, para adecuar el texto refundido de la Ley General Presupuestaria a las innovaciones contenidas en la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria en la materia, se elimina la posibilidad de realizar ampliaciones de crédito por ingresos afectados (antiguo Art. 66), supuestos que se tratan como generaciones de crédi-

to (letra e del actual Art. 71.1) al igual que las reposiciones como consecuencia de pagos indebidos (contemplados en el derogado Art. 72) que actualmente se conciben como reintegros (Art. 71, letra f).

En el ámbito del control, se establece (nuevo apartado 5 del Art. 99) la obligación de elevar los informes de control financiero a los órganos colegiados (cuando estos existan) de los organismos, sociedades, entidades, fundaciones y demás entes públicos estatales.

Se da nueva regulación a la apertura de cuentas de situación de fondos del Tesoro Público en el exterior a nombre de las Embajadas, Representaciones Permanentes, Consulados de España y órganos de la Agencia Española de Cooperación Internacional (nuevo punto 2 del Art. 119).

Se actualizan las competencias de la Intervención General de la Administración del Estado como centro directivo de la contabilidad pública, (Art. 125, letras a, e, f y g), y la regulación de la obligación de suministrar información a la Intervención General de la Administración Estado, en consonancia con las competencias para elaborar el informe sobre el grado de cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria que a dicho órgano superior le atribuye la Ley General de Estabilidad Presupuestaria (apartado 3 del Art 139).

Se cambia la redacción de los siguientes artículos, con el fin de mejorarlos desde el punto de vista técnico-jurídico (fundamentalmente, precisando el ámbito institucional): Art. 99 apartados 3 y 4, Art. 100, apartado 2, y Art. 129, apartado 1.

También hay que tener en cuenta las modificaciones realizadas en la Ley General presupuestaria, por la Ley de Fundaciones y por la Ley de Medidas de Reforma del Sistema Financiero, tal como se detallan en las correspondientes reseñas de cada una de estas leyes.

Por lo que se refiere al texto refundido de la **Ley de Contratos de las Adminis-**





**traciones Públicas**, aprobado por Real Decreto legislativo 2/2000, de 16 de junio, hay que señalar que : se incorpora en el Art. 39 de la ley, la excepción de constitución de garantía para los casos de contratación centralizada; se añade una disposición adicional, la decimoquinta, que permite a los órganos de contratación crear registros de licitadores; se da nueva redacción a la disposición transitoria segunda, estableciendo la fecha de 30 de junio de 2003, para aprobar las nuevas fórmulas tipo de revisión a que se refiere el Artículo 104 de la Ley. Se hace una puntuali-

zación en la Disposición final primera, sobre lo que constituye legislación básica. Por último, el Artículo 86 de la ley de Medidas, añade dos párrafos a la disposición adicional segunda de la Ley 53/1999, que regula el régimen jurídico de la Sociedad Estatal de Gestión Inmobiliaria de Patrimonio (SEGIPSA).

La Ley de Medidas de Reforma del Sistema financiero ha modificado también el art. 100 del TRLCAP, tal como se expone en el apartado correspondiente a esa Ley.

## 2. Ley de Presupuestos para el año 2003

También en este caso tan sólo se citan las disposiciones que afectan al TRLGP que, **con vigencia exclusiva para el año 2003**, vienen recogidas en la Ley 52/2002, de 30-12-2002 ,de Presupuestos Generales del Estado para el año 2003 y que mantienen en general las directrices trazadas para ejercicios anteriores:

1) Por lo que se refiere a la materia de modificaciones y ejecución de créditos presupuestarios, las particularidades para este

ejercicio 2002 están contempladas en los artículos 8, 9 y 10 de la Ley de Presupuestos.

2) Hay que tener en cuenta el Artículo 11 de la Ley 23/2001. En dicho artículo se establecen las limitaciones presupuestarias para 2002, dejándose en suspenso el Artículo 73 del TRLGP para dicho ejercicio, salvo para la incorporación de los remanentes que se recogen en el anexo VI de la mencionada Ley 23/2001.

## 3. Contabilidad

**ORDEN HAC/2761/2002, de 5 de noviembre, por la que se regulan las operaciones de cierre del ejercicio 2002 relativas a la contabilidad de gastos públicos (BOE 8-11-2002), modificada por ORDEN HAC/3238/2002, de 18 de noviembre (BOE 20-12-2003) .**

Como viene siendo habitual en los últimos años, durante el mes de noviembre se publica la Orden que determina los plazos para la tramitación de modificaciones presupuestarias y documentos contables, la contabilización de operaciones, ordenación de

pagos y realización de los mismos, así como la concreción de distintas operaciones reguladas en el texto refundido de la Ley General Presupuestaria y en la Instrucción de Operatoria Contable a seguir en la Ejecución del Gasto del Estado.

Posteriormente, el Real Decreto-ley 7/2002, de 22 de noviembre, y el Real Decreto-ley 8/2002, de 13 de diciembre, sobre medidas reparadoras en relación con el accidente del buque «Prestige», han exigido la modificación puntual de esta Orden para atender las obligaciones derivadas del accidente.



## 4. Impuestos

**LEY 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes (BOE 18-12-2002).**

Esta Reforma Parcial tiene como antecedente el proceso reformador iniciado en 1996 y continuado en 1998 y 2000. La presente Ley afecta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, como consecuencia de la interrelación existente entre ellos, por lo que la citada reforma alcanza, exclusivamente, a la imposición directa.

La Ley está estructurada en tres capítulos, cada uno de ellos dedicados específicamente a los Impuestos que se modifican, junto con las correspondientes disposiciones adicionales, transitorias, derogatoria y finales.

En esta reseña se hace referencia tan sólo al Capítulo 1, en el que se lleva a cabo la reforma parcial de la Ley 40/1998, Reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en los términos que se indican a continuación.

La cuantificación de la renta disponible, es decir, la base imponible, y la cuantificación de la renta gravable, esto es, la base liquidable, se modifican con el objeto de simplificar la aplicación del impuesto.

Se ha procedido, en el marco de la nueva reforma del Impuesto, a incrementar el importe del mínimo personal y familiar. Se incorporan nuevas reducciones en la base imponible, por hijos menores de tres años, por edad del propio contribuyente o de sus ascendientes, por gastos de asistencia de las personas mayores y por discapacidad. Por otra parte, y con la finalidad de compensar los costes sociales y laborales derivados de la maternidad, se agrega un nuevo supuesto de deducción en cuota para las madres con hijos menores de tres años que trabajen fuera del hogar.

En los rendimientos del trabajo se incrementa el importe de la reducción por la obtención de este tipo de rentas y se crean dos reducciones específicas para estos rendimientos. La primera es la reducción por prolongación de la actividad laboral y la segunda es la establecida para facilitar la movilidad geográfica de los trabajadores, por lo que se sigue reduciendo la aportación de las rentas salariales a los ingresos públicos respecto a las demás fuentes de renta.

En cuanto al ahorro, se crea una nueva figura, los planes de previsión asegurados, cuyo régimen fiscal se equipara al de los planes de pensiones individuales siempre que cumplan con una serie de requisitos. En los rendimientos del capital inmobiliario derivados de viviendas en alquiler se mejora y simplifica el cálculo del rendimiento neto, introduciéndose un incentivo adicional para incrementar la oferta de las viviendas arrendadas y minorar el precio de los alquileres.

En los rendimientos del capital mobiliario se incrementan los porcentajes reductores aplicables y se disminuye el plazo que ha de transcurrir para su aplicación, y se minoran el número de los porcentajes previstos. En la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas se modifica el régimen de estimación objetiva con la adición de nuevas limitaciones.

Para incrementar la neutralidad en las actividades económicas se suprime el régimen de transparencia fiscal y se modifica el régimen de las entidades en atribución de rentas, con el objetivo de obtener mayor información sobre las actividades realizadas por estas entidades.

En las ganancias y pérdidas patrimoniales destacan como novedades más importantes la minoración del tipo impositivo aplicable a la base liquidable especial y la ausencia de tributación por los reembolsos de las participaciones en los fondos de inversión





de que sea titular el contribuyente, siempre que su saldo se reinvierta en participaciones de otros fondos.

La tarifa del impuesto se simplifica y reduce, disminuyéndose la carga tributaria, para lo cual se produce una minoración de los tipos de la escala y del número de tramos. Por último, se regula la posibilidad del envío de borradores de declaración a los contribuyentes por parte de la Administración tributaria, como forma de facilitar la gestión del

Impuesto y con el objetivo de favorecer el cumplimiento voluntario, prioridad básica de la actividad de la propia Administración tributaria.

Como desarrollo de esta ley hay que destacar la aprobación del **Real Decreto 27/2003, de 10 de enero, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero (BOE 11-1-2003).

## 5. Organización Administrativa

**REAL DECRETO 1078/2002 de 21 de octubre, de modificación del Real Decreto 1330/2000, de 7 de julio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Hacienda (BOE 31-10-2002).**

La estructura orgánica básica del Ministerio de Hacienda se estableció mediante el Real Decreto 689/2000, de 12 de mayo, y se desarrolló por el Real Decreto 1330/2000, de 7 de julio. Las exigencias de una mayor agilidad en el registro y clasificación de contratistas, la evolución del contenido de las unidades del área de servicios comunes y la experiencia acumulada en los dos años transcurridos aconsejan modificar la organización para asegurar un mejor funcionamiento de los servicios.

**LEY 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones (BOE 27-12-2002).**

La Ley aborda la regulación sustantiva y procedimental de las fundaciones, dejando para una norma legal distinta lo que constituía el contenido del Título II de la anterior, esto es, los incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, por ser ésta una materia que presenta unos perfiles específicos que demandan un tratamiento separado (Ley 42/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo).

Tres son los objetivos que se pretende alcanzar con esta nueva regulación del derecho de fundación.

En primer término, reducir la intervención de los poderes públicos en el funcionamiento de las fundaciones. Así, se ha sustituido en la mayor parte de los casos la exigencia de autorización previa de actos y negocios jurídicos por parte del Protectorado, por la de simple comunicación al mismo del acto o negocio realizado, con objeto de que pueda impugnarlo ante la instancia judicial competente, si lo considera contrario a derecho, y, eventualmente, ejercitar acciones legales contra los patronos responsables.

Por otra parte, se han flexibilizado y simplificado los procedimientos, especialmente los de carácter económico y financiero, eximiendo además a las fundaciones de menor tamaño del cumplimiento de ciertas obligaciones exigibles a las de mayor entidad.

Por último, la Ley pretende, a lo largo de todo su articulado, dinamizar y potenciar el fenómeno fundacional, como cauce a través del que la sociedad civil coadyuva a los poderes públicos en la consecución de fines de interés general.

El capítulo XI diseña el régimen aplicable a las fundaciones constituidas mayoritariamente por entidades del sector público estatal, aplicando la técnica funda-



cional al ámbito de la gestión pública. En esta regulación se establecen los requisitos y limitaciones exigidos por la especial naturaleza de la referida figura fundacional de carácter público.

Por otra parte, la aplicación de la nueva normativa obliga a establecer las necesarias previsiones en cuanto a la subsistencia temporal de los actuales Registros de Fundaciones de competencia estatal, así como a fijar un plazo para la adaptación, cuando proceda, de los Estatutos de las fundaciones ya constituidas.

La nueva regulación de las fundaciones del sector público estatal ha originado una nueva redacción de la definición de las fundaciones públicas contenida en el apartado 5 del Art. 6 del texto refundido de la Ley General Presupuestaria por medio de la disposición final segunda de la Ley de Fundaciones.

Además, hay que destacar la referencia a la IGAE, realizada en el apartado 3 del Artículo 46, que señala lo siguiente:

«3. En materia de presupuestos, contabilidad y auditoría de cuentas, estas fundaciones se regirán por las disposiciones que les sean aplicables del texto refundido de la Ley General Presupuestaria, aprobado por Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre.

En todo caso, la realización de la auditoría externa de las fundaciones del sector público estatal en las que concurran las circunstancias previstas en el Artículo 25.5 de la presente Ley, corresponderá a la Intervención General de la Administración del Estado.»

El Artículo 25.5 de la Ley de Fundaciones establece la obligación de someter a auditoría externa las cuentas anuales de todas las fundaciones en las que, a fecha de cierre del ejercicio, concurran al menos dos de las circunstancias siguientes:

- a) Que el total de las partidas del activo supere 2.400.000 euros.
- b) Que el importe neto de su volumen anual de ingresos por la actividad propia más, en su caso, el de la cifra de negocios de su

actividad mercantil sea superior a 2.400.000 euros.

- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio sea superior a 50.

## **Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero (BOE 23-11-2002)**

Los objetivos y contenidos de esta Ley, responden a la aceleración del proceso de integración financiera, así como la necesidad de aumentar la eficiencia y la competitividad del sistema financiero español, respondiendo al reto exterior y favoreciendo la canalización del ahorro hacia la economía real. Dichos objetivos, desde un punto de vista material, son básicamente tres:

- a) Asegurar que el ordenamiento jurídico no imponga trabas innecesarias que coloquen a las entidades financieras en desventaja frente a sus homólogos comunitarios. Con este fin, se adoptan medidas y se crean instrumentos encaminados a aumentar la eficiencia y a mejorar la competitividad de la industria financiera española.
- b) Asegurar que el incremento de la competencia y la utilización de las nuevas tecnologías no den lugar a una desprotección de los clientes de servicios financieros. Para ello se mejoran las condiciones de protección de los usuarios de servicios financieros.
- c) Favorecer la canalización del ahorro hacia la economía real, verdadera impulsora del crecimiento y la creación de empleo. En tal sentido, se mejoran las condiciones de financiación de las pequeñas y medianas empresas (PYMES), habida cuenta de su importancia en el tejido empresarial español.

De las modificaciones producidas por esta Ley, aquí se van a destacar tres, que afectan a tres leyes, una al texto refundido de la Ley General Presupuestaria, otra al texto refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas y la tercera a la Ley de Auditoría de Cuentas:





En relación a la primera, se prevé la gestión de tesorería del Estado a través de operaciones de adquisición temporal de valores de renta fija, con lo cual el Tesoro puede obtener un mayor rendimiento del saldo disponible en el Banco de España. Para ello se crean dos nuevos Artículos 118 bis y 118 ter del TRLGP.

En cuanto a la segunda, se modifica el Artículo 100 del TRLCAP, que regula la transmisión de los derechos de cobro de los

contratistas, con el fin de mejorar las condiciones de financiación de pequeñas y medianas empresas, permitiendo la cesión en masa de sus carteras frente a las Administraciones Públicas.

Finalmente, en cuanto a la tercera se modifican determinados aspectos de la Ley de auditoría de cuentas relativos al Registro oficial de auditores de cuentas (ROAC), a la responsabilidad de los auditores y al régimen sancionador en materia de auditoría de cuentas.

## 6. Personal

En este apartado se pueden mencionar las siguientes disposiciones:

**RESOLUCIÓN** de 15 de noviembre de 2002 de la Secretaría de Estado para la Administración Pública, por la que se ordena la publicación del acuerdo de Consejo de Ministros de 15 de noviembre de 2002, por el que se aprueba el acuerdo Administración-Sindicatos para el período 2003-2004, para la modernización y mejora de la Administración Pública (BOE 18-11-2002).

**RESOLUCIÓN** de 2 de enero de 2003, de la Secretaría de Estado de Presu-

puestos y Gastos, por la que se dictan instrucciones en relación con las nóminas de los funcionarios incluidos en el ámbito de aplicación de la Ley 30/1984, de 2 de agosto, y se actualizan para el año 2003 las cuantías de las retribuciones del personal a que se refieren los correspondientes artículos de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para dicho ejercicio (BOE 3-1-2003).

**REAL DECRETO** 28/2003, de 10 de enero, sobre revalorización y complementos de pensiones de Clases Pasivas para el año 2003 (BOE 11-1-2003).

## 7. Presupuestos

**ORDEN HAC/1/2003, de 2 de enero, por la que se dictan las normas para la elaboración del escenario presupuestario 2004-2006 (BOE 4-1-2003)**

La presente Orden se dicta en virtud de la disposición final cuarta de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria. Esta Ley señala que la elaboración de los presupuestos en el sector público se enmarcará en un escenario plurianual compatible con el principio de anualidad por el que se rige la

aprobación y ejecución presupuestaria y asimismo, se dispone que la confección del escenario plurianual de ingresos y gastos debe tener carácter previo al proceso de elaboración de los Presupuestos Generales del Estado. De esta forma, la formulación del escenario presupuestario permite una mejor asignación de los recursos presupuestarios a corto y medio plazo, asegurando que todas las decisiones de gasto queden enmarcadas de un modo coherente en el objetivo global de estabilidad.



**Título:** La consolidación de cuentas en el sector público.

**Autores:** Santiago Fuentes Escribano y Elisa M<sup>a</sup> Gómez Méndez.

**Editorial:** Sindicatura de Comptes de la Generalitat Valenciana

Muchos países están dando los primeros pasos en la aplicación de la consolidación de cuentas al sector público, y ello porque en el ámbito público esta técnica no ha alcanzado el mismo desarrollo que en el campo empresarial.

Este trabajo expone las razones y circunstancias que justifican la aplicación de esta técnica en el sector público estatal, y delimita las entidades que deben incluirse en el perímetro de consolidación. Para ello, se parte de las posturas que mantienen al respecto diversos organismos contables internacionales, determinando unos criterios generales que después se aplican al ámbito de la Administración del Estado. Se estudia también el método a aplicar en la consolidación pública, abordando, en cada una de sus fases, las singularidades que se plantean respecto a la consolidación privada.

Las conclusiones de esta obra sobre la consolidación en el ámbito estatal pueden extrapolarse al ámbito autonómico, para lo cual, únicamente hay que considerar las especialidades derivadas de la organización y la configuración de cada Comunidad Autónoma.

**Título:** La auditoría en España: un estudio empírico.

**Autor:** María del Pilar Yubero Hermosa.

**Editorial:** Civitas.

**Precio:** 23,44 €

Los escándalos financieros acaecidos recientemente están provocando una quiebra en la confianza de los usuarios de la información financiera y en el público en general. En este contexto, que quizás no es el más propicio para la auditoría, la autora aborda la situación actual en España y su entorno, reflexionando sobre su reforma y haciendo especial mención a temas de gran importancia como son la separación entre actividad y profesión, independencia e incompatibilidad, forma societaria de una firma auditora, responsabilidad y autogestión, etc.

La obra se divide en tres partes: las dos primeras abordan aspectos conceptuales de la auditoría, así como la descripción y características del informe de auditoría, en el que se apoya la tercera, que constituye la parte empírica. La autora ha realizado un estudio utilizando una muestra de casi dos mil quinientos dictámenes pertenecientes a empresas de diversos sectores que cotizan en Bolsa, examinando el contenido de los informes de auditoría y de las cuentas anuales, llegando a interesantes conclusiones sobre los numerosos aspectos del informe de auditoría y determinando la calidad de la información contable en función del contenido de dichos informes.

**Título:** El nuevo Reglamento de contratación de las Administraciones públicas.

**Autor:** José Antonio Moreno Molina y Francisco Pleite Guadamillas.

**Editorial:** La Ley.

**Precio:** 68,75 €

La entrada en vigor del tanto tiempo esperado Reglamento de la Ley de Contratos hace imprescindible conocer cuáles son las novedades y adaptaciones que supone en la contratación de las Administraciones públicas. Ésta es la finalidad del presente libro: recoger las novedades y modificaciones de la contratación en comparación con la normativa anterior y tratar de analizar sus repercusiones en la práctica y su concordancia con los informes de los órganos consultivos y la jurisprudencia.

La obra incorpora, además de los comentarios sobre las novedades del Real Decreto 1098/2001, el texto del nuevo Reglamento con la indicación de su carácter básico o no, del artículo de la Ley que desarrolla cada precepto del Reglamento, de los antecedentes de las distintas disposiciones, y las concordancias legales de las mismas que permiten, de una forma sencilla, relacionar los distintos artículos con otras disposiciones. Asimismo, se pueden encontrar en la obra unos completos y prácticos formularios de pliegos de cláusulas administrativas particulares adaptados a la nueva normativa.





**Título:** Los convenios de colaboración excluidos de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas.

**Autor:** José Luis Ávila Oribe.

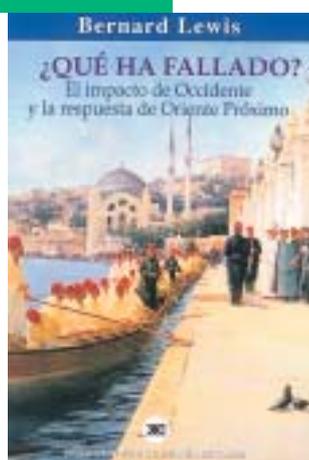
**Editorial:** Civitas.

**Precio:** 21 €

Es frecuente la utilización de los convenios de colaboración entre organizaciones públicas. La vigente Ley de Contratos de las Administraciones Públicas excluye de su aplicación, en sus artículos 3.1. c) y d), a los convenios de colaboración que celebren las entidades públicas y a los que celebren las Administraciones públicas con personas sujetas al Derecho privado.

El objeto principal de este trabajo está estructurado en torno a la necesidad de dar respuesta a varias cuestiones que derivadas de los citados preceptos en el marco de las relaciones de colaboración entre Administraciones, entidades públicas y administrados. Así, se analiza la naturaleza y tipología de convenios de colaboración que pueden entenderse incluidos en los artículos 3.1.c) y d) de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas. Por otra parte se estudian las limitaciones en cuanto al objeto que puede ser abordado en la celebración de estos convenios, y por último, la clase de personas que, con arreglo a las determinaciones de estos artículos, pueden suscribir los respectivos convenios de colaboración y, por tanto, los criterios que se consideran adecuados para tal identificación.

El objeto que puede ser abordado en la celebración de estos convenios, y por último, la clase de personas que, con arreglo a las determinaciones de estos artículos, pueden suscribir los respectivos convenios de colaboración y, por tanto, los criterios que se consideran adecuados para tal identificación.



**Título:** ¿Qué ha fallado?

**Autor:** Bernard Lewis

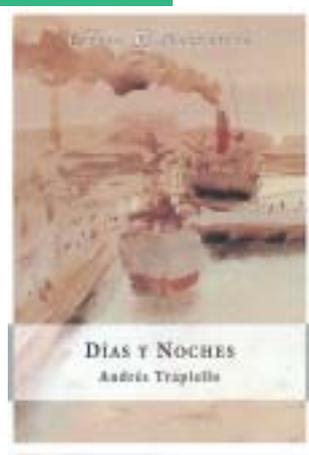
**Editorial:** Siglo Veintiuno

**Precio:** 16,50 €

Durante siglos el islam dominó militar y económicamente el mundo y lideró las artes y las ciencias. Vista desde el islam, la Europa cristiana se consideraba una tierra remota en la que reinaba la barbarie y de la que no había nada que aprender o temer. Sin embargo, a lo largo del siglo XX empezó a verse claro en Oriente que, comparado con su rival milenar, la cristiandad, el mundo del islam se había vuelto pobre y débil. En el curso de los siglos XIX y XX la primacía, y por tanto, el dominio de Occidente resultaron evidentes para todos, y el musulmán vio invadidos todos los aspectos de su vida pública y, lo que era más doloroso, de su vida privada.

Lewis examina la angustiada reacción del mundo islámico para tratar de entender por qué ha cambiado la situación, y cómo Occidente les ha adelantado, eclipsado y, cada vez en mayor grado, dominado. La obra pone de relieve las notables diferencias entre las dos culturas a lo largo de los siglos con sugerentes

comparaciones en asuntos como el cristianismo y el islam, la situación de las mujeres, el secularismo, la sociedad civil.



**Título:** Días y noches.

**Autor:** Andrés Trapiello.

**Editorial:** Espasa.

**Precio:** 15,70 €

Cientos de miles de personas iniciaron el éxodo durante la Guerra Civil a través de los Pirineos. Días y noches empieza al final de la contienda, cuando ya se sabe que la Guerra está perdida y la frontera es un trasiego de gente que huye. Todo anuncia la derrota total y las tropas republicanas vagan por el norte de Aragón y Cataluña sin rumbo claro. Justo García, sargento de la 45 Compañía de la 31 División del Décimo Cuerpo de Ejército, nos narra en primera persona la aventura con palabras heladas por la frustración y el desengaño, plasmando en su cuaderno la consternación que le produce todo lo que sucede. El relato continúa, una vez cruzados los Pirineos, por el campo de refugiados de San Cyprien, luego Toulouse y al fin París. En la capital francesa consigue estar entre los admitidos para pasar a América, y el 25 de mayo de 1939 se embarca en el buque Sinaia, en el que viajaron mil quinientos noventa y nueve republicanos hasta México. Diecinueve días después, la expedición

del Sinaia llegaba a Veracruz, siendo recibida como vencedores. Constituían el segundo desembarco histórico español en aquellas costas, pero éste sin espadas.



## La Intervención General de la Seguridad Social

Antonio Fernández Huerta  
Interventor General de la Seguridad Social

### Evolución Histórica

La Seguridad Social es una institución centenaria cuyos antecedentes hay que buscarlos en una serie de normas de principios del siglo XX, como son la Ley Datos de 1900 sobre Accidentes de Trabajo, la creación en 1908 del Instituto Nacional de Previsión así como el establecimiento, por el gobierno Romanones, del primer seguro de paro, y de la prestación que pasó popularmente a denominarse “retiro obrero”, que fue el primer seguro obligatorio de pensiones para la vejez.

Durante un largo periodo de tiempo el control interno, en el ámbito de la Seguridad Social, fue, de manera fundamental, un control contable, donde lo que importaba era la correcta contabilización de los ingresos y pagos efectuados, así como la formación de las cuentas que habían de rendirse al Tribunal de Cuentas.

El control interno y la contabilidad estaban a cargo y se desarrollaban por funcionarios técnicos de la Seguridad Social.

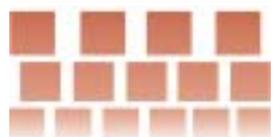
Esta situación comienza a cambiar radicalmente con la Ley 11/1977, de 4 de enero, General Presupuestaria, en cuyo artículo 151 se dispone que el Gobierno, a propuesta de los Ministerios de Trabajo y de Hacienda, aprobará las normas para el ejercicio de la función interventora en las Entidades gestoras de la Seguridad Social.

Como consecuencia de esta previsión normativa se dicta el Real Decreto 3307/1977, de 1 de diciembre, por el que se establecen normas para el ejercicio del control en el ámbito de la Seguridad Social, y se crea la Intervención General de la Seguridad Social adscrita a la organización del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social (en el momento de la promulgación del Real Decreto, Ministerio de Sanidad y Seguridad Social) pero dependiendo, en todo lo relacionado con el ejercicio de sus funciones específicas, de la Intervención General de la Administración del Estado.

El control se establece sobre la base del ejercicio de la función interventora, a la que quedan sometidos todos los actos de las Entidades de la Seguridad Social que tengan repercusión en la administración y el patrimonio de las citadas Entidades.

En el ejercicio de la función interventora se aplicará, en primer lugar la normativa específica de la Seguridad Social, teniendo carácter supletorio las normas reguladoras de la función interventora en la Administración del Estado.

Como inherente a la función interventora se contempla la dirección y desarrollo de la contabilidad de las Entidades gestoras y Servicios comunes así como la revisión previa





de las cuentas que los mismos tengan que rendir al Tribunal de Cuentas.

Estas funciones contables se atribuyen a las Intervenciones de las Entidades gestoras y Servicios comunes de la Seguridad Social, siendo las Intervenciones Centrales las que ejercen la dirección de la contabilidad, y son quienes, en consecuencia, dictan las correspondientes instrucciones operativas, siendo el Ministro de Trabajo y Seguridad Social quien dicta las normas contables de carácter general.

En el Cuerpo de Intervención y Contabilidad de la Seguridad Social, que se crea en el Real Decreto 3307/1977, de 1 de diciembre, se integran los funcionarios que, formando parte de los Cuerpos Técnicos de la Seguridad Social, venían desempeñando funciones interventoras y contables.

La situación descrita, que se corresponde con el momento del nacimiento de la Intervención General de la Seguridad Social, va evolucionando a lo largo del tiempo mediante una serie de modificaciones normativas, entre las que es preciso destacar el Real Decreto 1373/1979, de 8 de junio.

Las principales modificaciones, en relación con la regulación anterior, que se contienen en el Real Decreto 1373/1979, de 8 de junio, hacen referencia a la normativa a aplicar en el ejercicio del control interno así como a las formas en que dicho control puede ejercerse.

En lo que hace a la normativa a aplicar en el ejercicio del control, se dispone que la función interventora se ejercerá con sujeción, en primer lugar, a lo dispuesto en el propio Real Decreto, en segundo lugar a la normativa específica de la Seguridad Social, aplicándose con carácter supletorio las normas reguladoras de la función interventora de la Administración del Estado.

En cuanto a los procedimientos en que el control interno puede ser ejercido, se introduce el control de carácter financiero así como el control de eficacia respecto de las Entidades de la Seguridad Social. Por otro lado se atribuye a la Intervención General de la Seguridad Social el control, mediante procedimientos de auditoría, de las Entidades que colaboren en la gestión de la Seguridad Social (Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social).

Al hablar de la evolución de la Intervención General de la Seguridad Social y del control interno de las Entidades del Sistema de Seguridad Social, hay que hacer referencia, de manera especial, a las modificaciones introducidas por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, en distintos artículos de la Ley General Presupuestaria, ya que estas modificaciones son la base en la que se asienta la situación actual del control interno y de la contabilidad en el ámbito de la Seguridad Social.

## Situación Actual

El artículo 5 de la Ley General Presupuestaria, en la redacción dada por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, dispone que *la Seguridad Social se regulará por su legislación específica, sin más modificaciones que las establecidas en el Título VIII de esta Ley. Las cuotas, bienes, derechos, acciones y recursos de cualquier otro género de la Seguridad Social constituyen un patrimonio único afecto a sus fines, distinto del Patrimonio del Estado.*

*No obstante, lo dispuesto en esta Ley será de aplicación supletoria en aquellos casos en los que no exista regulación específica.*

El Título VIII de la Ley General Presupuestaria regula los presupuestos, la Intervención y la Contabilidad de la Seguridad Social.

Por tanto se puede afirmar que si se exceptúa el régimen económico financiero y



el patrimonio, que tienen una regulación específica, el resto de materias tiene una regulación similar o igual a la establecida, con carácter general, para la Administración del Estado.

En materia económico financiera la regulación se contiene en los artículos 86 y siguientes de la Ley General de Seguridad Social y normas de desarrollo.

En materia de patrimonio la regulación se contiene, igualmente, en la Ley General de Seguridad Social así como en el Real Decreto 1221/1992, similar en su conte-

nido a la Ley y Reglamento de Patrimonio del Estado, que son de aplicación supletoria.

En el análisis de la situación actual de la Intervención General de la Seguridad Social y del ejercicio de las funciones de control y contables en el ámbito de la Seguridad Social, es necesario contemplar tres grandes apartados:

- Control interno.
- Contabilidad.
- Organización de la Intervención General de la Seguridad Social.

## Control Interno

El artículo 151.1 de la Ley General Presupuestaria, en la redacción dada por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, determina que el Gobierno, a propuesta conjunta de los Ministerios de Trabajo y Asuntos Sociales y de Economía y Hacienda, aprobará las normas para el ejercicio del control interno en las Entidades que integran el Sistema de Seguridad Social.

En desarrollo de lo dispuesto en el artículo 151.1 de la Ley General Presupuestaria, se aprueba el Real Decreto 706/1997, de 16 de mayo, por el que se desarrolla el régimen de control interno ejercido por la Intervención General de la Seguridad Social, modificado parcialmente por el Real Decreto 661/2001, de 22 de junio.

A la Intervención General de la Seguridad Social, bajo la dependencia funcional de la Intervención General de la Administración del Estado, se le atribuye el ejercicio del control interno de la actividad económico financiera de las Entidades gestoras, Servicios comunes, Entidades colaboradoras de la Seguridad Social así como de las sociedades estatales o entes, cualquiera que sea su denominación y forma jurídica constituidos por los mismos.

El control interno de la gestión económico financiera de las Entidades gestoras y Servicios comunes, se realiza mediante el ejercicio de la función interventora y del control financiero. Por el contrario las Entidades colaboradoras así como las Sociedades Estatales o Entes constituidos en el ámbito de la Seguridad Social sólo están sujetos a control financiero.

La función interventora se desarrolla a través de las siguientes fases:

- La fiscalización previa de los actos, documentos o expedientes susceptibles de producir derechos u obligaciones de contenido económico o movimiento de fondos y valores.
- La intervención previa de la liquidación del gasto y de la inversión.
- La intervención formal de la ordenación del pago
- La intervención material del pago.

La fiscalización previa de los derechos e ingresos se sustituye por la toma de





razón en contabilidad y el control posterior mediante el ejercicio del control financiero permanente.

Se ha establecido un régimen de fiscalización limitada previa, previsto en el artículo 19 del Real Decreto 706/1997, mediante acuerdo de Consejo de Ministros de 25 septiembre de 1998, complementado con el control posterior, sobre una muestra representativa de los actos, documentos o expedientes que dieron lugar a la referida fiscalización, de aquellos extremos no comprobados en el acto de la fiscalización.

En este punto hay que hacer una referencia al control de las prestaciones económicas gestionadas por las Entidades gestoras de la Seguridad Social, en aquellos casos en que la tramitación del oportuno expediente, se desarrolla mediante la utilización de técnicas y procedimientos informáticos.

En estos supuestos parte de los requisitos a comprobar por el Interventor, al realizar la fiscalización limitada previa, constan en las bases oficiales de datos de la Seguridad Social, en tanto que otra parte de los requisitos exigidos se aportan en soporte papel por los beneficiarios de la prestación (DNI, libro de familia, certificado de defunción etc.).

En el acto de la fiscalización limitada previa de los expedientes tramitados por medios informáticos, se verifica, por una parte, que los requisitos correspondientes están recogidos en las bases de datos, y por otra, que en el expediente figura una diligencia donde se relacionan aquellos requisitos que han sido aportados por los beneficiarios en soporte papel, suscrita por el funcionario que ha recibido los correspondientes documentos. Ello sin perjuicio de que el órgano de control pueda requerir la presentación de los documentos aportados en soporte papel, en aquellos casos en que lo considere necesario.

La existencia de los documentos aportados en soporte papel por los interesados, se comprueba al efectuar el control posterior.

Las actuaciones de control financiero se inician mediante el correspondiente plan anual de auditorías, que a propuesta de la Intervención General de la Seguridad Social,

en base a lo dispuesto en el artículo 93.1 de la Ley General de la Seguridad Social y en el artículo 33.1 del Real Decreto 706/1977, se integra en el plan anual de auditorías, que la Intervención General de la Administración del Estado elabora de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17.3 de la Ley General Presupuestaria.

En el plan de auditorías se comprende el conjunto total de actividades de control financiero a realizar por la Intervención General de la Seguridad Social, atendiendo a criterios de homogeneidad derivados bien de las distintas modalidades de control contempladas en la normativa o bien de determinadas circunstancias que se han considerado relevantes, indicando las unidades a quien se encomienda su ejecución.

A este respecto hay que señalar que la Intervención General de la Seguridad Social desarrolla, dentro de las modalidades de control financiero ordinario y de control financiero permanente, auditorías de cuentas, de cumplimiento, operativas, de sistemas y procedimientos de gestión, así como auditorías de seguimiento de programas en base a los objetivos aprobados para cada una de las Entidades del Sistema.

Se presta especial atención a las actuaciones de control financiero sobre las sociedades, empresas o particulares, por razón

**El control de las prestaciones económicas gestionadas por las entidades gestoras de la Seguridad Social se realiza por técnicas y procedimientos informáticos.**



de subvenciones y demás ayudas concedidas con cargo a los presupuestos de las Entidades del Sistema.

Como resumen de este apartado, se puede afirmar que el ejercicio del control

interno en el ámbito de la Seguridad Social, en lo fundamental, no presenta diferencias sustanciales, en lo que hace a los métodos y procedimientos de trabajo, del control que se ejerce en el resto de la Administración Pública.

## Contabilidad

El artículo 151.3 de la Ley General Presupuestaria, según la modificación introducida por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, configura a la Intervención General de la Seguridad Social como Centro Directivo de la Contabilidad de todo el Sistema de Seguridad Social.

La regulación actual se contiene en el Real Decreto 508/2000, de 14 de abril, por el que estructura el sistema de Información Contable de la Seguridad Social y se desarrolla, en el ámbito de la contabilidad de la Seguridad Social, el artículo 151 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria.

Como Centro Directivo de la contabilidad del Sistema, la Intervención General de la Seguridad Social tiene encomendadas una serie de funciones entre las que cabe destacar:

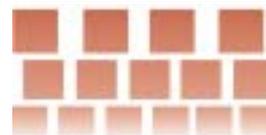
- Elaborar la adaptación del Plan General de Contabilidad Pública a las Entidades de la Seguridad Social, para su aprobación por la Intervención General de la Administración del Estado. (Por resoluciones de 16 de octubre de 1997 y de 22 de diciembre de 1988 se aprueban, respectivamente, las adaptaciones del Plan General de Contabilidad Pública a las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social y a las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social)
- Aprobar la normativa de desarrollo de dicho Plan Contable,

así como los planes parciales o especiales que se elaboren conforme al mismo.

- Aprobar las instrucciones de contabilidad.
- Inspeccionar la actividad de las oficinas de contabilidad.
- Recabar la presentación de las cuentas que hayan de rendirse al Tribunal de Cuentas; examinar dichas cuentas y formular cuantas observaciones fuesen necesarias.
- Formar la Cuenta del Sistema de la Seguridad Social, para su remisión al Tribunal de Cuentas.
- Actuar como Central Contable del Sistema de Seguridad Social centralizando la información contable de las Entidades que integran dicho Sistema.
- Elaborar la documentación estadístico contable de carácter oficial del Sistema de Seguridad Social.

En definitiva la Intervención General de la Seguridad Social ejerce las funciones relativas a la dirección y gestión de la contabilidad de las Entidades gestoras y Servicios comunes de la Seguridad Social y las correspondientes a la dirección de la contabilidad de las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales.

Para el cumplimiento de las funciones indicadas, se ha desarrollado el Sistema de Información Contable de la Seguridad Social





(SICOSS), que permite la centralización en la Intervención General de la Seguridad Social, prácticamente en tiempo real, de la información contable de las Entidades gestoras y Servicios comunes de la Seguridad Social.

La información contable de las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales, se suministra por las Mutuas, a las que como se ha indicado corresponde la gestión contable, de forma periódica para su integración con el resto de las Entidades gestoras y Servicios comunes de la Seguridad Social, por lo que la informa-

ción contable del Sistema de la Seguridad Social no se completa, en su totalidad, hasta que no se reciben los datos de las Mutuas.

Por ello se hace necesario desarrollar un Sistema de Información Contable, específico para las Mutuas, que suministre información de forma similar a como lo hace el SICOSS, con lo que además de disponer de la información estadístico contable de las mismas, prácticamente en tiempo real, se obtendría la ventaja añadida de que todas ellas tendrían el mismo aplicativo informático contable. Se están dando los primeros pasos en este sentido.

## Organización de la Intervención General de la Seguridad Social

La Intervención General de la Seguridad Social, como órgano de control interno y de dirección y gestión de la contabilidad en el Sistema de Seguridad Social, tiene una doble dependencia. Orgánicamente se encuadra en el Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, a través de la Secretaría de Estado de la Seguridad Social, en tanto que funcionalmente depende de la Intervención General de la Administración del Estado.

En lo que hace a su organización interna, el Real Decreto 622/1998, de 17 de abril, estableció la estructura de la Intervención General de la Seguridad Social, mediante una nueva composición de los servicios centrales y la reorganización de la estructura periférica.

A nivel central la Intervención General de la Seguridad Social está estructurada en cuatro Subdirecciones Generales, encargadas de las tres áreas funcionales (Intervención y Fiscalización, Control Financiero, Contabilidad) así como de la Organización, la Coordinación y la Gestión de los Recursos. Está prevista la existencia de un Departamento de Control de Calidad de Auditorías.

A nivel periférico existen las Intervenciones delegadas en los servicios centrales

de las Entidades gestoras y Servicios comunes de la Seguridad Social y las Intervenciones delegadas territoriales.

Es en el ámbito territorial donde el Real Decreto 622/1998, de 17 de abril, ha supuesto una profunda reestructuración de la organización de la Intervención General de la Seguridad Social, ya que prevé la implantación de una única Intervención delegada a nivel territorial, para el ejercicio de las funciones contables y de control interno de la actividad económico financiera de la totalidad de los órganos gestores existentes en su ámbito territorial de competencias.

Esta nueva estructura periférica, pendiente de la aprobación de la correspondiente relación de puestos de trabajo, permitirá un mejor aprovechamiento de los recursos disponibles a nivel provincial, en cada momento, superándose los inconvenientes de la situación actual en la que existe una intervención compartimentada y estanca en cada una de las Entidades gestoras y Servicios comunes existentes en cada provincia.

Para finalizar este apartado, es imprescindible hacer una breve referencia a los medios personales con que cuenta la Intervención General de la Seguridad Social.



Las dotaciones que se contienen en la actual relación de puestos de trabajo de la Intervención General de la Seguridad Social ascienden a 3.153 puestos de trabajo, estando vacantes 752 puestos, lo que supone un 23,85% de las dotaciones.

Por otra parte, la estructura de personal no es la mas adecuada para el desarro-

llo de unas funciones como las que ha de ejercer la Intervención General de la Seguridad Social, que tienen un alto contenido técnico, ya que tan solo un 10,95% de los efectivos son Interventores, un 11,16% es personal del Cuerpo de Gestión, especialidad de auditoria y contabilidad, siendo el 73,96% de los efectivos, personal que pertenece a los grupos C y D.

## Actividad Desarrollada

Para completar este apartado es necesario hacer una referencia a lo que ha sido la actividad fundamental de la Intervención General

de la Seguridad Social, en sus distintas áreas funcionales. El reflejo de esta actividad, en el ejercicio 2001, se recoge en los cuadros siguientes:

## Función Interventora

Fiscalización previa. Gastos			
	Número de expedientes	Importe millones	
		Pesetas	Euros
Nóminas funcionarios	6.140	130.452	784,03
Nóminas personal laboral	7.411	17.251	103,68
Acción social	102.088	4.452	26,76
<b>Contratos</b>			
Obras	6.900	54.314	326,43
Suministros	38.347	38.923	233,93
Consultoría, Asistencia y Servicios	28.829	31.650	190,22
Conciertos y convenios de colaboración	2.368	113.043	679,40
Otros contratos	6.287	22.785	136,94
Indemnizaciones por razón de servicio	66.292	1.386	8,33
Subvenciones y prestaciones	1.815.473	10.300.258	61.905,80
Interés de demora y otros gastos financieros	3.017	12.173	73,16
Otros tipos de expedientes	59.802	366.183	2.200,80
<b>SUMA</b>	<b>2.142.954</b>	<b>11.092.870</b>	<b>66.669,48</b>

En este ámbito, además de lo señalado en el cuadro anterior se han fiscalizado,

directamente por la Intervención General de la Seguridad Social, expedientes de responsabi-





lidad patrimonial por importe de 112 millones de pesetas (0,67 millones de euros), así como expedientes relativos a convenios de colaboración por importe de 5.832 millones de pesetas (35,05 millones de euros).

En relación con la función interventora se han desarrollado otras actividades, cuyo resumen se recoge a continuación:

	Número
Resolución de consultas	114
Resolución de discrepancias	33
Informes de omisión de intervención	227
Informes de patrimonio	88

## Control Financiero

Las principales actividades realizadas se recogen en el siguiente cuadro:

Control financiero ordinario	
	Número de actuaciones
Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales	94
Instituciones hospitalarias	24
Fundaciones de competencia y titularidad pública Empresarial	7
Entidades gestoras y Servicios comunes	13
<b>SUMA</b>	<b>138</b>

Control financiero permanente	
	Número de actuaciones
Obligaciones y gastos	270
Derechos e ingresos <sup>1</sup>	155
Instituciones sanitarias	157
<b>SUMA</b>	<b>582</b>

<sup>1</sup> El control financiero permanente de derechos e ingresos en voluntaria, se ha efectuado sobre la gestión de derechos en 63 Administraciones de la Tesorería General de la Seguridad Social, lo que representa un porcentaje del 23,35% de las Administraciones existentes. El control se ha efectuado sobre los derechos anulados antes de pasar a ejecutiva.

El control financiero permanente sobre la gestión de la deuda en ejecutiva, se ha realizado sobre la deuda cargada en 92 Unidades de Recaudación Ejecutiva, lo que supone un 33,95% de dichas Unidades.



## Contabilidad

Con independencia de otras actividades desarrolladas como pueden ser la elaboración de normas contables, estudios e informes diversos, suministro de la información estadística

contable que le es requerida, formación de la Cuenta General de la Seguridad Social, se recogen como datos significativos del volumen de actividad de esta área funcional los siguientes:

	Número
Requerimientos y peticiones de información solicitadas por el Tribunal de Cuentas	43
Consultas planteadas por las oficinas contables	5.600
Documentos contables registrados	2.754.888

## Evolución Futura

De lo expuesto se deduce que la Intervención General de la Seguridad Social es un órgano de control que responde, en lo que hace a las técnicas y procedimientos de control, a las exigencias de una sociedad moderna y desarrollada.

No obstante se puede afirmar que las técnicas y procedimientos de control habrán de seguir evolucionando para responder, por un lado, a exigencias internas del propio modelo de control y, por otro, a exigencias impuestas por la evolución de la propia sociedad.

En este apartado se intentará hacer una breve referencia a la posible evolución de la Intervención General de la Seguridad Social para responder tanto a exigencias endógenas y de organización como a exigencias exógenas al modelo.

En lo que hace a la evolución derivada de exigencias endógenas y de organización hay que hacer referencia a modificaciones puntuales tanto en el ámbito del control interno como en el ámbito contable. Algunas de estas modifica-

ciones pueden hacerse efectivas en un corto periodo de tiempo, en tanto que otras requerirán un periodo más largo para su efectividad.

Así en el ámbito del control interno, ante la dificultad que ofrece el control de eficacia debido, por un lado, a que la Administración persigue objetivos sociales y no aspira a obtener beneficios, y por otro a la, en ocasiones, inadecuada definición de objetivos se hace imprescindible la potenciación de las auditorías de sistemas y procedimientos con la finalidad de analizar, de forma crítica, los procedimientos de gestión detectando posibles ineficacias y proponiendo las medidas correctoras oportunas.

Igualmente es necesario potenciar el control de ingresos, tanto en voluntaria como en ejecutiva, ya que en la actualidad este control se ejerce sobre un pequeño porcentaje de la ingente cantidad de recursos públicos que se recaudan por la Seguridad Social. Esta potenciación será posible mediante la utilización de las unidades que venían ejerciendo el control financiero en las entidades sanitarias,





que colaborarán, además en el control de prestaciones.

En el ámbito contable para mejorar y consolidar el sistema de información contable de la Seguridad Social, siguiendo las previsiones contenidas en el Real Decreto 508/2000, de 14 de abril, es necesario constituir el Centro Informático Contable de la Seguridad Social, como responsable del desarrollo y control de todos los aspectos informáticos relacionados con la contabilidad del Sistema de la Seguridad Social, base de la información económico financiera imprescindible para la toma de decisiones tanto en el orden político como de gestión. En este sentido se está tramitando la Orden Ministerial por la que se constituye el Centro Informático Contable de la Seguridad Social.

Como se ha apuntado con anterioridad es necesario, igualmente, desarrollar un sistema de información contable adaptado a las necesidades de las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales, que permita superar la situación actual en que cada Mutua viene utilizando sistemas informático contables heterogéneos, desarrollados por cada una de ellas, y que haga posible que la información estadístico contable de las mismas llegue, en tiempo real como ya sucede con las Entidades gestoras y Servicios comunes de la Seguridad Social, a la Intervención General de la Seguridad Social.

En cuanto a la evolución por exigencias exógenas al modelo hay que hacer referencia, necesariamente al desarrollo de las tecnologías de la información y su aplicación en el ámbito de la Administración Pública, lo que, sin duda, incidirá en los métodos y procedimientos utilizados para el ejercicio del control.

Las normas que regulan el ejercicio del control hacen referencia a la existencia de documentos o expedientes que, en definitiva, constituyen la base física para el ejercicio del control. A título de ejemplo se recogen algu-



Sede de la Intervención General de la S.S.

nos artículos de la Ley General Presupuestaria y del Real Decreto 706/1997:

*Todos los actos, documentos o expedientes..... de los que se deriven derechos y obligaciones de contenido económico, serán intervenidos y contabilizados.....*

*Previamente a la expedición de las órdenes de pago con cargo a los Presupuestos Generales del Estado habrá de acreditarse **documentalmente**.....la realización de la prestación o el derecho del acreedor.....*

*La Intervención recibirá el **expediente** original completo o copia debidamente autenticada del mismo, una vez reunidos todos los **documentos**, justificantes e informes preceptivos.....*

Tradicionalmente se ha venido interpretando, y ésta ha sido la práctica administrativa, que la gestión económico financiera se realizaba sobre la base de expedientes integrados por documentos en soporte papel. Expedientes que, a su vez, eran la base para el ejercicio del control, tanto en su modalidad de control de legalidad como de control financiero.

Sin embargo la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, prevé el empleo y la utilización de técnicas y medios electrónicos para el desarrollo de la actividad y el ejercicio de las competencias de las Administraciones Públicas.

No cabe duda, a la vista del contenido de la Ley 30/1992, que el soporte informá-



tico, en el que se contiene una determinada información o declaración de voluntad es, jurídicamente, un documento. Esto supone que los expedientes pueden estar integrados en su totalidad por documentos contenidos en archivos informáticos.

La previsible generalización de procedimientos electrónicos en el ámbito de la Administración Pública, de forma que los expedientes estén contenidos en ficheros informáticos plantea una serie de cuestiones jurídicas, cuyo análisis no es objeto de este artículo, pero que, sin ningún género de duda, ha de suponer un reto para los órganos de control.

Esto es así debido a que los órganos de control han de estar preparados para el ejercicio de sus funciones, sobre la base de unos procedimientos que se desarrollarán de forma distinta a lo que ha sido tradicional, y que exigirán un conocimiento y especialización en el área de las tecnologías de la información, sobre la base de una serie de principios como son, entre otros:

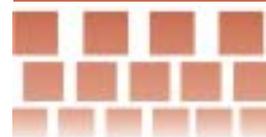
- La participación de los órganos de control en el diseño de los procedimientos informáticos, con la finalidad de asegurar que el control se podrá realizar. El ejercicio del control sería prácticamente imposible si cada documento que integra un expediente estuviera en ficheros distintos y dispersos que exigieran reiteradas y constantes entradas y salidas de las bases de datos.
- En este sentido hay que pensar en la posibilidad de que determinados documentos estén contenidos en las bases de datos del órgano sometido a control, en tanto que otros han de ser aportados por los ciudadanos, como pueden ser el DNI, certificado de defunción etc., que habrán de ser incorporados al expediente informático, por algún procedimiento como puede ser el escaneo de los mismos.
- La necesaria realización de auditorías informáticas para com-

probar la seguridad de las transacciones así como la seguridad y fiabilidad de las comunicaciones entre equipos, garantizando que en la aprobación de los programas o las aplicaciones informáticas se han observado todos los trámites legales y en consecuencia responden a los principios de fiabilidad, integridad, precisión y disponibilidad.

- En el ejercicio de la fiscalización previa y en el ejercicio del control financiero, se habrá de comprobar, igual que en la actualidad, que la gestión de los caudales públicos se ajusta a la legalidad así como a los principios de buena gestión financiera, la autenticación de los documentos en soporte electrónico, identificación de los intervinientes en el procedimiento comprobando y garantizando su competencia, etc. Estas comprobaciones requerirán, lógicamente, métodos y procedimientos de trabajo adaptados a esa concepción del documento y consecuentemente del expediente materializado exclusivamente en soporte informático.

Las tecnologías de la información proporcionan una extraordinaria facilidad y rapidez en el tratamiento de la información, pero su desarrollo es tan vertiginoso, que exige un constante esfuerzo de inversión y preparación. Esfuerzo que, a mi juicio, es necesario realizar para adaptar los métodos y procedimientos, tanto de gestión como de control, en aras de lograr una mayor eficacia y eficiencia en la gestión de los caudales públicos.

Para ello se hace imprescindible potenciar los planes de formación, con la finalidad de mejorar la calidad técnica del control. En los planes de formación habrá que atender no sólo a aquellas cuestiones relacionadas con el control o con la contabilidad, sino que también habrá que atender, de una manera especial, a proporcionar unos conocimientos, cada vez más profundos, en las técnicas y procedimientos propios de las tecnologías de la información.



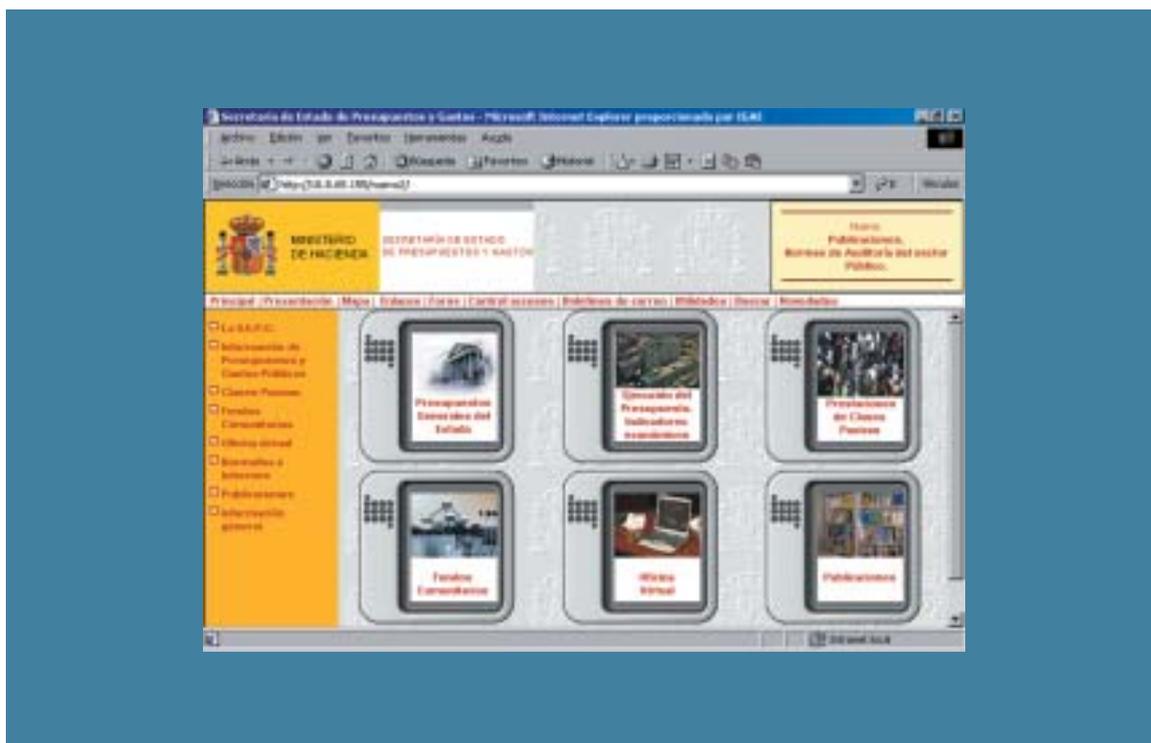


# Nueva Estructura del Servicio Web de la Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos

Con la introducción en Internet de una nueva estructura de los servicios web de la Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos, se pretende, en primer lugar, adaptar estos servicios a la imagen que presentan todas las páginas institucionales y, en segundo lugar, mejorar el acceso y la colocación de los

diferentes contenidos, permitiendo al usuario una fácil localización de la información.

De cualquier forma, al igual que ya ocurrió con la anterior estructura, ésta no debe permanecer fija, por lo que se irán mejorando continuamente su forma y contenido.



La información se estructura en los siguientes bloques:

- La Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos: se incluyen, además de los aspectos relacionados con la organización, las cartas de servicios y los temas de carácter horizontal, como son la oferta de empleo público, los concursos y

aspectos relacionados con la contratación.

- Información de presupuestos y gastos públicos: incluye normativa presupuestaria, de contabilidad y control público, y datos estadísticos sobre ejecución presupuestaria, nivel de empleo público y de la actividad de control.



- Clases pasivas: la Dirección General de Costes de Personal y Pensiones Públicas, integrada en la estructura orgánica de la Secretaría de Presupuestos y Gastos, viene desarrollando un conjunto de programas dirigidos a dar a conocer a los ciudadanos los servicios que pueden obtener a través de la misma, y que se incluyen en este apartado.
- Fondos comunitarios: recoge los servicios y documentación de la Dirección General de Fondos Comunitarios y Financiación Territorial, integrada también en la mencionada estructura orgánica.
- Oficina virtual: a través de este módulo se recogen las diferentes posibilidades que el usuario tiene para relacionarse o enviar información a los diferentes Centros Directivos de la Secretaría de Estado.

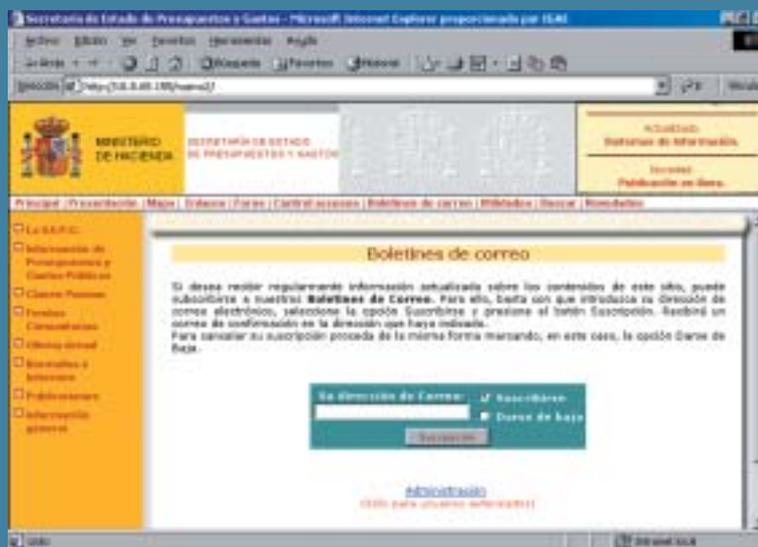
Así, se incluyen la descarga de programas, el sistema de envío de información a

la Intervención General, cómo acceder a las bases de datos de la Secretaría de Estado y el catálogo de sistemas de información.

- Normativa e informes: se incluye la base de datos LEI y la normativa de las diferentes Comunidades Autónomas, a través de enlaces directos con cada una de ellas.
- Publicaciones: catálogo, publicaciones en línea...
- Información de carácter general: mapas del Sector Público, documentos de trabajo, etc.

Además, al igual que ocurría con la anterior estructura, se incluyen los enlaces foros, control de accesos, utilidades y un buscador.

Por último y como novedad, también se tiene la posibilidad de recibir regularmente información actualizada sobre los contenidos de este sitio, suscribiéndose a los Boletines de Correo incluidos en esta opción situada en el menú superior.





# La Intervención General del Estado y la Comisión Técnica Dictaminadora del Caudal Privado del Rey Don Alfonso XIII

José Luis Torres Fernández (\*)  
Interventor y Auditor del Estado

*Miguel Maura, Ministro de la Gobernación en el Gobierno provisional de la II República, autor del libro "Así cayó Alfonso XIII..." relata de este modo las últimas horas del Rey en España antes de partir al exilio:*

*"A las nueve menos cuarto de la noche salió Don Alfonso por la "puerta incógnita", que da al Campo del Moro, abandonando el Palacio Real para siempre.*

*Se despidió de los que estaban presentes, contadas personas, con un "¡Viva España!", y en automóvil, conducido por él mismo, y acompañado del infante Don Alfonso, emprendió el viaje a Cartagena, a tal velocidad, que el de la escolta, un poderoso Hispano Suiza, le perdió de vista a los pocos minutos y viose obligado a renunciar al servicio, regresando a Madrid. En otros coches iban el Ministro de Marina, almirante Rivera, el Duque de Miranda, tres ayudantes y el ayuda de cámara.*

*A las cuatro de la mañana llegó a Cartagena y, sin detenerse entró en el Arsenal y embarcó en la falúa del crucero Príncipe Alfonso, que estaba apercebida. Pocos momentos después de subir el rey a bordo, el buque zarpaba rumbo a Marsella."*(1)

*El día 14 de abril de 1931 había sido de una gran actividad, para las personas de confian-*

*za y próximas a D. Alfonso y a la familia real, en los despachos de la Intendencia General del Palacio Real, cuyo Intendente General, Conde de Aviar, se aplicaba en retirar los valores y bienes privados de Alfonso XIII y de su familia de la Caja de la Intendencia y de los Bancos de Madrid. (2).*

*Son numerosos los libros publicados sobre la fortuna personal y la actividad mercantil privada del Rey Alfonso XIII. No pretendemos tratar en esta breve reseña tan controvertido asunto sino relatar como estos hechos históricos, el fin del reinado de D. Alfonso XIII y la instauración de la II República, convirtieron en modestos protagonistas, ciertamente por razón de sus saberes contables y jurídicos y de su posición en la Administración de la Hacienda Estatal de la época, a la Intervención General de la Administración del Estado y a algunos de sus funcionarios, pertenecientes al entonces Cuerpo Pericial de Contabilidad del Estado, nombre originario del actual Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado.*

*A los once días de instaurarse el nuevo régimen político y ocurrir lo hechos arriba relatados, su Gobierno Provisional promulgó el Decreto-Ley de 25 de abril prohibiendo las enajenaciones de bienes pertenecientes al Rey y a la Real Familia (3):*

*"Artículo único. Quedan prohibidas todas las enajenaciones de bienes pertenecientes al*

1 "Así cayó Alfonso XIII...". Miguel Maura. 7ª edición. Editorial Ariel, S.A., pág. 183

2 "Alfonso XIII hombre de negocios". Guillermo Gortázar. Alianza Editorial, págs. 15 y 16

3 "Diccionario de la Administración Española". Boletín Jurídico Administrativo (Alcubilla). Apéndice de 1931. Legislación. 70 edición. Págs. 280 y 281.



*caudal privado del ex monarca D. Alfonso de Borbón y de sus parientes por consanguinidad y afinidad dentro del cuarto grado mientras no se terminen totalmente los trámites de la incautación de los adscritos al Real Patrimonio y el inventario de los mismos”.*

*Días más tarde se promulga el Decreto-Ley de 13 de mayo que incauta los bienes pertenecientes al caudal privado del que había sido Rey, del que recogemos su artículo primero:*

*“Por las Autoridades que designará inmediatamente el Ministro de Hacienda, se procederá, con urgencia y mediante actas notariales, a la incautación de cuantos bienes sitos ó colocados en España pertenecieran al caudal privado del ex rey D. Alfonso de Borbón y Habsburgo.*

*Si algunos de dichos bienes produjeran renta, el importe líquido de la misma, así como los valores mobiliarios que hubiere, se ingresarán en depósito abriendo una cuenta especial en el Banco de España, hasta que la Asamblea Constituyente adopte, en uso de su soberanía, la solución que sobre el destino definitivo de todos esos bienes estime justa”*

*El Decreto-Ley establecía los procedimientos y cautelas notariales, registrales, consulares y bancarias de toda índole para asegurar su cumplimiento y en su artículo 5º señalaba que “A fin de preparar la decisión soberana de la Asamblea Constituyente, se le someterán como antecedentes de las actas y cuentas de incautación, entre otros documentos, el informe de la Comisión técnica dictaminadora, creada al efecto”, indicando en su apartado cuarto:*

*“El informe técnico que sobre las cuentas de Intendencia y Mayordomía se emitiera acerca de la formación, demostraciones, posibilidad y límite del ahorro constituido con los ingresos de la lista civil, Patrimonio y caudal privado. La Comisión dictaminadora tendrá por Presidente al del Tribunal de Cuentas, componiéndola además el Interventor General del Estado, el Director general de lo Contencioso y dos profesores mercantiles del*

*Cuerpo Pericial de Contabilidad de la Hacienda pública. Esta Comisión tendrá las más amplias facultades de investigación que correspondan, según las leyes, a la Autoridad judicial y a la administrativa”*

*La Comisión técnica, estuvo constituida por cinco miembros, de los cuales, además de su Presidente (el de Tribunal de Cuentas) y el Director General de lo Contencioso, tres pertenecían al Cuerpo Pericial de Contabilidad de la Hacienda Pública. Se trataba del entonces Interventor General D. Alfonso Sixto Hontán que lo fué durante la República hasta ser sustituido, a causa de su nombramiento como Subsecretario de Hacienda el 7 de noviembre de 1938, por D. José María Fábregas del Pilar así como D. Alfonso Urzay Migueles y D. Teoprepides Cuadrillero Gómez, ambos números uno de la cuarta y séptima promociones respectivamente. (4) (5)*

*En relación con estos hechos, se ha localizado en el Archivo de la Intervención General de la Administración del Estado, la Minuta de un informe de la Intervención General de 14 de octubre de 1931 (sello de registro de salida de 15 de octubre), referido a determinados problemas que la administración del caudal privado de Alfonso XIII planteaba a los Delegados de Hacienda que habían sido designados administradores del mismo:*

*“MINUTA de informe en expediente promovido por la Dirección general de Propiedades para determinar si se ha de considerar autorizados a los Delegados de Hacienda para disponer la expedición de mandamientos de pago para atender a los gastos de administración del caudal privado de D. Alfonso de Borbón cuando no bastare para cubrirlo las rentas del mismo.*

*En virtud de acuerdo de V.I se requiere el informe de esta Intervención General acerca de la situación planteada por la Orden Ministerial de 27 de agosto último relativa a la designación de los Delegados de Hacienda como administradores de los bienes del caudal privado de D. Alfonso de Borbón, radicantes en las provincias de su jurisdicción respectiva, facultándolos para adoptar las medidas necesarias para atender a la conservación de los bienes, incautados en*

4 Ministerio de Economía y Hacienda. IGAE. Cuerpo Superior de Inspectores de Finanzas del Estado (Especialidad de Intervención, control financiero y presupuestario del Sector Público y contabilidad pública). 1893-1993.

5 Era Presidente del Tribunal de Cuentas D. Pedro Gómez Chaix y Director General de lo Contencioso D. Valeriano Casanueva.



*cumplimiento del Decreto de 13 de mayo último, hasta que las Cortes decidan sobre su definitivo destino, resolviendo cuantas incidencias se planteen con tal motivo.”*

*Concluía que:*

*“Esta Intervención General entiende que para ejecución de la Orden ministerial de 27 de agosto último, puede recabarse la oportuna autorización para proveer a los Delegados de Hacienda mediante mandamientos de pago a justificar de las sumas necesarias para atender los gastos de administración del caudal privado de D. Alfonso de Borbón cuando no bastaren para cubrirlos las rentas de los bienes correspondientes”*

*Estas y otras medidas de administración provisionales se adoptaron hasta que la Comisión técnica dictaminadora emitió su informe, dictado*



*en Madrid, el 7 de diciembre de 1932, año y medio después de iniciados sus trabajos, señalando que el Decreto Expedido por el Gobierno Provisional de la República en 13 de mayo del pasado año, encomendaba a esta Comisión la redacción de un dictamen sobre la base de las cuentas de Intendencia y Mayordomía, acerca de la formación, demostración, posibilidad y límite del ahorro constituido con los ingresos de la lista civil, patrimonio de la Corona y caudal privado del ex Rey D. Alfonso de Borbón y Habsburgo.*

*Como antecedentes que habían de someterse a las Cortes para preparar su decisión mencionaba la Comisión:*

- *Los informes detallados que las representaciones diplomática y consular en el extranjero remitieran sobre las inversiones, en cualquier forma de capital, realizadas por personas de la familia real destronada.*
- *Cuantas alegaciones y documentos pudieran aportar las indicadas personas acerca de la cuantía, colocación y origen de las fortunas respectivas.*
- *La relación de las mermas que se hubieren notado en los bienes transportables del Patrimonio de la Corona y, finalmente, el informe técnico de la Comisión que separaba, relacionaba según la naturaleza de los bienes, discriminaba entre bienes en España y en el extranjero y cuantificaba los mismos, incluyendo un último párrafo, previo a las data y firma de los cinco miembros mencionados de la Comisión Técnica Dictaminadora, señalando que “Tales son, pues, los datos y antecedentes que esta Comisión Dictaminadora ha podido reunir con relación al cometido que le fue encomendado y que eleva al Gobierno como resultado de sus trabajos, dando con ello por terminada su misión, con la salvedad de quedar siempre a las órdenes del Gobierno”.*

*Se estaba presente así en una página de nuestra Hacienda Pública, en la que quedaba reflejada de una parte, la colaboración entre las más altas instancias del control externo e interno de la actividad presupuestaria y financiera pública y del asesoramiento jurídico del Estado y de otra, la actuación de la Intervención General de la Administración del Estado y de algunos de sus mejores funcionarios en momentos en que la dinámica de la Historia les llevó, como servidores de lo público, a estar presentes.*

\* Mi agradecimiento a Beatriz García Marcos, del Cuerpo de Ayudantes de Archivos, Biblioteca y Museos, responsable de la Biblioteca y el Archivo Central de la IGAE por su inestimable ayuda en la búsqueda de la documentación y bibliografía utilizada.



# Biblioteca de la IGAE

## Una Nueva Etapa

### UN PERIODO DE CAMBIOS PROFUNDOS

La Biblioteca de la Intervención General, creada en 1985, se ha visto inmersa en los dos últimos años en un proceso de adecuación organizativa, ordenación y actualización de sus fondos bibliográficos y mejora de sus instalaciones. La finalidad de estos cambios es aumentar su eficacia como sistema de apoyo al ejercicio de las funciones del Centro Directivo.

Este impulso de renovación responde al deseo de la Intervención General de la Administración del Estado de prestar este servicio público con la mayor eficiencia posible, encuadrándose este proyecto en el marco de las competencias generales que, en el área de documentación y bibliotecas, están atribuidas a la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda a través de la Subdirección General de Información, Documentación y Publicaciones.

El principal objetivo de nuestra Biblioteca es servir de apoyo al personal que presta sus servicios en la Intervención General de la Administración del Estado, aunque también pretende ser punto de referencia para los estudiosos, profesionales e Instituciones, públicas y privadas, que trabajan en el ámbito jurídico y económico del control, en la auditoría y la contabilidad.

### ADECUAR LAS COLECCIONES A LAS NECESIDADES DE LA IGAE. LA COMISIÓN DE SEGUIMIENTO

De acuerdo con estos objetivos ha sido necesario adecuar, lo más posible, la colección de

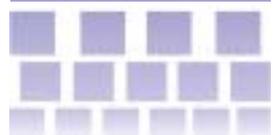
la Biblioteca de la IGAE a las necesidades de sus usuarios, considerando que la Biblioteca de la Intervención General de la Administración del Estado es una Biblioteca especializada que consta de colecciones de monografías, publicaciones periódicas, bases de datos y publicaciones electrónicas. Todas estas colecciones tienen en común su referencia a cuestiones directa o indirectamente relacionadas con el control del gasto y el ingreso, la auditoría, la contabilidad pública y privada, el Derecho administrativo, financiero y tributario, la Hacienda Pública y, en general, con todos aquellos cometidos relacionados con la teoría y la práctica del control de los presupuestos y las finanzas públicas.

Para ello, se creó en noviembre de 2000 una Comisión de asesoramiento y seguimiento de la Biblioteca de la IGAE que se reúne trimestralmente y se encarga fundamentalmente de establecer los criterios para la selección del material bibliográfico, de presentar proposiciones de adquisición de libros y publicaciones periódicas y de asesorar y colaborar con la Dirección en temas relativos a la organización de la Biblioteca que le son consultados.

Otra de las primeras medidas adoptadas fue seleccionar, mediante concurso, un funcionario especializado perteneciente al Cuerpo de Ayudantes de Archivos Bibliotecas y Museos, para hacerse cargo de su dirección bajo la dependencia de la Subdirección General de Organización, Planificación y Gestión de Recursos.

### INFORMATIZACIÓN Y NORMALIZACIÓN

Además de revisar la eficacia de la colección de nuestra Biblioteca, otra de las





necesidades primordiales que nos planteamos, en el marco de este impulso de renovación, fue contar con un sistema informático que permitiera la catalogación de publicaciones según el formato IBERMARC, versión española del formato MARC para registros bibliográficos y la visualización e impresión de consultas y registros según el formato de las reglas de catalogación existentes en Bibliotecas.

Una vez evaluados los programas de gestión bibliotecaria pertinentes, se llegó a la conclusión de que la mejor opción era la aplicación Winisis. Un producto desarrollado y distribuido gratuitamente por la UNESCO y que actualmente está en funcionamiento en numerosos organismos, tanto públicos como privados.

En Winisis hemos desarrollado tres bases de datos descriptivas de la colección de la Biblioteca, en concreto para monografías, para publicaciones periódicas y para artículos de revistas. En ellas se han catalogado, siguiendo las Reglas de Catalogación para Bibliotecas, el fondo tanto de libros y de publicaciones periódicas que componen la colección de la Biblioteca de la IGAE, como de los artículos de las revistas consideradas de mayor interés para este Centro.

Para la Gestión de la Biblioteca se han diseñado en WINISIS dos bases de datos, una para el control de adquisiciones y otra para el control de préstamos

## UN ESPACIO APROPIADO Y UNAS NUEVAS INSTALACIONES

El crecimiento de la colección bibliográfica de la Biblioteca, desde su creación en 1985 y especialmente en estos dos últimos años, hacía necesario contar con un espacio destinado a la Biblioteca mucho más amplio y distribuido más racionalmente.

La actual Biblioteca, ha sido situada en la planta baja del edificio de la IGAE y dispone de más del doble de espacio del que existía anteriormente en la Biblioteca situada en la planta 18 del mismo edificio. Además cuenta con cuatro zonas diferenciadas:

- Una de recepción para los usuarios.





- Otra de trabajo del personal, contigua a la zona anterior pero aislada de ella.
- Otra de consulta equipada informáticamente con dos ordenadores equipados con lector de CD-Rom y conectados a la red local de la IGAE desde donde los usuarios pueden acceder al catálogo informático de la Biblioteca, así como a las bases de datos y publicaciones electrónicas a las que está suscrita la Biblioteca. En esta zona de consulta están ubicados los repertorios de legislación y jurisprudencia, enciclopedias, diccionarios y obras de consulta frecuente.
- Una sala de lectura dotada con dieciocho puestos.

Aunque los cambios han sido muchos e importantes vamos a seguir trabajando para conseguir, por un lado, una mayor y mejor difusión de nuestra colección y, por otro, la ampliación de nuestros recursos mediante la colaboración y cooperación bibliotecaria.

## OBJETIVOS INMEDIATOS

Nuestros objetivos más inmediatos son:

- Hacer accesible a través de la Intranet de la Secretaría de Esta-

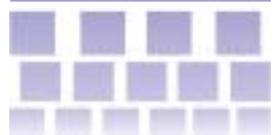
do de Presupuestos y Gastos, e incluso desde la página Web de la IGAE, tanto el catálogo de nuestra Biblioteca como los boletines de revistas y nuevas adquisiciones que elabora la misma. Se está trabajando actualmente en la implementación del módulo [www.lsis](http://www.lsis). Esta aplicación incorpora un potente motor de búsqueda Web sobre bases de datos Isis que permitirá consultar con facilidad y con un rápido tiempo de respuesta cualquier fondo bibliotecario de la IGAE.

- La puesta en marcha de políticas de colaboración y cooperación con bibliotecas de centros afines (ICAC, Instituto de Estudios Fiscales, AECA, Instituto de Auditores Censores Jurados de Cuentas, Universidades, etc.) para poder ofrecer acceso no sólo a nuestros recursos internos sino acercar la información, libros, documentos y servicios que ofrecen estas bibliotecas y que en un momento determinado pueden ser de utilidad para nuestros usuarios.

En definitiva, con todas estas mejoras, la Biblioteca de la IGAE pretende, además de ofrecer un servicio eficaz, ser memoria de la evolución de esta Institución y de las funciones que a lo largo del tiempo ha desarrollado y de las que en el futuro puedan ser encomendadas a la IGAE, como Órgano de Control interno del Sector Público Estatal.

 Durante los días 13 a 15 de noviembre de 2002 se celebraron en la Comunidad Autónoma de Extremadura unas Jornadas sobre Control y Contabilidad. Estas Jornadas fueron inauguradas por el Excmo. Sr. Consejero de Economía, Industria y Comercio, corriendo la presentación a cargo del Ilmo. Sr. Interventor General de la Comunidad.

Las ponencias de las Jornadas desarrolladas por Subdirectores Generales de la Intervención General de la Administración del Estado trataron de las siguientes materias: "Información normalizada a remitir por las Comunidades Autónomas al Consejo de Política Fiscal y Financiera para el cálculo del déficit público", a cargo de la Subdirectora General de Aná-





lisis y Cuentas Económicas del Sector Público; “Reflexiones sobre el ejercicio del control financiero en Ministerios Organismos Públicos y Sociedades Estatales”, presentada por el Director de la Oficina Nacional de Auditoría y “Situación actual de las Certificaciones del artículo 8 del Reglamento 2064/97”, expuesto por el Jefe de la División de Control Financiero de Fondos Comunitarios. La moderación de la mesa redonda sobre nuevas herramientas para la contabilidad -SAP-, fue realizada al Subdirector General de Aplicaciones de Contabilidad y Control.

 Con motivo de la visita a la Contraloría y Desarrollo Administrativo del gobierno de México, se celebró una reunión de trabajo el pasado día 19 de noviembre. En su representación, estaban el Subsecretario de Simplificación y Desarrollo Administrativo y el Consejero para Asuntos Políticos de la Embajada de México. Por parte de la IGAE asistieron D<sup>a</sup>. Alicia Díaz Zurro, D. José Juan Blasco Lang, D. José M<sup>a</sup> Sobrino Moreno y D<sup>a</sup>. Mercedes Vega García.

 Los días 2, 3 y 4 de diciembre tuvo lugar en la sede de la Intervención General de la Administración del Estado una reunión con los Interventores Regionales e Interventores Territoriales. La reunión fue inaugurada por la Interventora General y la clausura contó con la intervención de la Secretaria de Estado de Presupuestos y Gastos.

En esta reunión se abordaron asuntos que afectan al ejercicio de sus competencias. Los Subdirectores Generales de la IGAE y Jefes de División de la ONA expusieron temas de interés o de novedad sobre materias de su ámbito de responsabilidad. Al final de cada sesión se celebró un coloquio en relación con los temas expuestos.

Entre los temas tratados y en relación con la función interventora cabe citar la tramitación anticipada de expedientes de gasto, novedades relativas a las indemnizaciones por razón del servicio, y procedimientos telemáticos en relación con la función.

En materia contable se expusieron los proyectos normativos referentes a la Instrucción de Contabilidad de la Administración Local y Orden del cierre del ejercicio 2002, y diversos procedimientos a seguir, en la formación y ren-

dición de la Cuenta de la Administración General del Estado, en materia de pagos del Estado, y en el cierre de algunas sucursales del Banco de España, entre otros temas.

La Oficina Nacional de Auditoría trató sobre la normalización de los trabajos a través de las Normas Técnicas recientemente aprobadas, la situación de determinados trabajos del Plan de Auditorías del 2002, las auditorías a realizar en el ámbito de AEAT, y la coordinación de las actuaciones con las Intervenciones Delegadas en Departamentos Ministeriales.

La Subdirectora General de Análisis y Cuentas Económicas del Sector Público, entre otros asuntos, informó sobre el Proyecto de Reglamento de la ley de Estabilidad Presupuestaria y de la información a remitir por las Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales.

De otra parte, por los responsables de Informática Presupuestaria se expusieron temas referentes a informática, como el resultado de la encuesta sobre el enfoque del nuevo sistema de información contable, y otros relativos a los recursos humanos de la IGAE con especial referencia a los de los servicios periféricos.

 El 11 y 12 de diciembre se celebró el primer Seminario sobre control del gasto público en el ámbito del Ministerio de Defensa y fue inaugurado por la Interventora General con la conferencia titulada “El presente y futuro del control interno en la Administración del Estado”.

 Se ha constituido una Comisión de expertos para la elaboración de estudios específicos sobre la Contabilidad Pública que inspirarán el ordenamiento contable de las Administraciones Públicas.

La Comisión de expertos se ha reunido por vez primera el pasado día 16 de diciembre y está integrada por representantes del sector público estatal, autonómico y local, y del mundo académico. En el seno de esta Comisión se acordó la creación de dos grupos de trabajo para la elaboración de dos documentos sobre la consolidación de cuentas anuales en el sector público y la determinación de costes en las Administraciones Públicas.





MINISTERIO  
DE HACIENDA

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