

Noviembre 2009 número 23

Cuenta con

IGAE



GOBIERNO
DE ESPAÑA

MINISTERIO
DE ECONOMÍA
Y HACIENDA

IGAE
INTERVENCIÓN GENERAL DE LA
ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO

En opinión de
Jesús Posada Moreno
Análisis

La Presidencia Española del Consejo
de la Unión Europea

El desencanto del Presupuesto por Programas:
¿problemas de implantación o limitaciones del modelo?

Concesiones administrativas: tratamiento
e implicaciones contables



El protagonismo de los Presupuestos Generales del Estado en el último tercio del año ha dado lugar a que desde Cuenta con IGAE se decidiera llevar a cabo una aproximación a la institución presupuestaria desde una perspectiva diferente a la habitual. Para ello se ha acudido a D. Jesús Posada Moreno, Presidente de la Comisión de Presupuestos del Congreso, quien nos ha introducido en los aspectos presupuestarios que se abordan en sede parlamentaria con especial atención, entre otras cuestiones, a la posible futura Oficina de control presupuestario, a la información que desde la Intervención General se facilita al Congreso y al Senado, o a las aportaciones de las tecnologías de la información al trabajo realizado en el Congreso.



En el primer semestre del año 2010 España va a asumir su cuarta presidencia del Consejo de la Unión Europea y desde Cuenta con IGAE se ha considerado oportuno que el Secretario General para la Unión Europea, Miguel Ángel Navarro, abriera la sección Análisis aproximándonos al reto que esto supone para España y a las prioridades de nuestro país en el próximo semestre como son: la aplicación del Tratado de Lisboa; la ciudadanía europea del siglo XXI y la igualdad; la recuperación económica y el impulso a un modelo de crecimiento sostenible; y la utilización de los instrumentos que ofrece el Tratado de Lisboa para defender los derechos humanos y luchar contra la pobreza. En segundo lugar, Eduardo Zapico aborda el presupuesto por programas llevando a cabo un análisis de su aplicación en los últimos años, en los que sus resultados quizás no han satisfecho las expectativas en él depositadas, dadas las dificultades a las que se enfrenta hoy día el gestor público. Por otra parte, se analizan una serie de líneas alternativas de reforma presupuestaria coherentes con un contexto de gestión estratégica colectiva, que contribuirían a la sostenibilidad de la disciplina de gasto de las políticas públicas. Termina la sección Análisis, con un artículo de Leandro Cañibano y Ana Gisbert sobre el tratamiento contable de las concesiones administrativas en el marco de la IFRIC 12. La existencia de diferentes alternativas en la formalización de los contratos de concesión ha dado lugar a que la IFRIC 12 desarrolle distintos modelos contables para tratar las concesiones administrativas, los cuales son objeto de análisis en este artículo. Además de abordar el contenido de esta norma, los autores también se detienen en las singularidades del proyecto de normas de registro, valoración e información sobre concesión de infraestructuras públicas que en la actualidad se encuentra en proceso de desarrollo por parte del ICAC.

El Plan Bolonia y el consabido Espacio Europeo de Educación Superior han suscitado en los últimos meses opiniones divergentes, de las cuales es reflejo el debate que se plantea en este número. Màrius Rubiralta i Alcañiz, Secretario General de Universidades, por un lado, y Andrés Recalde Castells y Germán Orón Moratal, Catedráticos de Derecho Mercantil y de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Jaume I de Castellón, por otro, abordan la cuestión poniendo de manifiesto las ventajas y avances que supone con respecto a la situación actual y todas las dudas y reticencias que, al mismo tiempo, plantea la implantación del Espacio Europeo de Educación Superior.

Desde la Intervención en el Consejo General del Poder Judicial, Begoña de Hoyos Maroto, en la sección Entorno, nos comenta las singularidades del control que se ejerce sobre este Órgano Constitucional cuyo régimen de control está sometido a sus propias normas y donde destaca la fiscalización plena de los actos de contenido económico, o la ausencia de auditoría pública, entre otras cuestiones.

Por último, la revista finaliza con la reproducción del primero de los artículos de la sección A Debate del número 22 de Cuenta con IGAE (abril de 2009). En aquella ocasión dicha sección abordaba el tema relativo a la revisión del marco conceptual contable y se recogían las opiniones tanto de D. Ángel Muñoz Merchante, como de D. José Antonio Gonzalo Angulo. Debido a diversos problemas en la fase de edición el artículo de D. Ángel Muñoz Merchante fue publicado de manera incompleta por lo que, para subsanar esa situación, se ha decidido reproducirlo en su totalidad en el número actual.

Nº 23 Noviembre 2009

IGAE

(Intervención General
de la Administración
del Estado)

Realización y coordinación:

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

Consejo de Redacción: Presidente:

José Alberto Pérez Pérez

Consejeros:

Miguel Miaja Fol
Juan Francisco Martín Seco
José María Sobrino Moreno
Marina Fernández Gil
Pilar Seisdedos Espinosa
Elena Montes Sánchez
José Manuel Aceituno Arenas

Edición y Distribución:

Subdirección General
de Información, Documentación
y Publicaciones

Fotografía:

Material fotográfico cedido por:
© José Ignacio Prieto
Fernández-Layos

Cuenta con IGAE agradece a todos
su colaboración

Cuenta con IGAE Digital:

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

NIPO: 601-09-058-1

ISSN: 1578-0317

Depósito Legal: M-26.658-2001

Impresión:

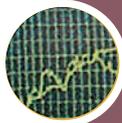
Estilo Estugraf Impresores, S.L.
Pol. Ind. Los Huertecillos
Nave 13
28350 CIEMPOZUELOS (Madrid)
Tel. 91 808 62 00. Fax: 91 808 62 00



En Opinión de

Jesús Posada Moreno

3



Análisis

La Presidencia Española del Consejo de la Unión
Europea

7

El desencanto del Presupuesto por Programas:
¿problemas de implantación o limitaciones
del modelo?

12

Concesiones administrativas: tratamiento e
implicaciones contables de su adopción en el
marco de la nueva IFRIC 12

27



A Debate

La Modernización de la Universidad Española pasa
por la incorporación y la adaptación responsable
en el Espacio Europeo de Educación Superior

36

¿Qué es y qué se hace al amparo de "Bolonia"?

43



Entorno

La Intervención en el Consejo General del Poder
Judicial

48



Novedades Legislativas

52



Mundo Editorial

56



La Web de la IGAE

58



A Debate (Nº 22)

60

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

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

Para suscribirse: Subdirección General de Información, Documentación y Publicaciones
Plaza del Campillo del Mundo Nuevo, 3 - Tel.: 91 506 37 58 / 41 / 48. Fax: 91 468 45 61

Esta publicación no comparte necesariamente las opiniones expresadas por sus colaboradores



Entrevista al Presidente de la Comisión de Presupuestos del Congreso

Jesús Posada Moreno

La discusión y aprobación de los Presupuestos Generales del Estado, constituye una de las tareas anuales más importantes del Congreso de los Diputados. Después de dos legislaturas como Presidente de la Comisión de Presupuestos del Congreso ¿Cómo valora la aportación que realiza esta Comisión en el marco de las deliberaciones para la discusión y aprobación de los Presupuestos Generales del Estado?



Mi valoración es muy positiva. La labor de la Comisión de Presupuestos del Congreso es clave en la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado.

Una vez presentado por el Gobierno el Proyecto de Ley y superadas, en su caso, las enmiendas a la totalidad en el Pleno del Congreso, el Proyecto con todas las enmiendas parciales, cientos, pasa a la Comisión de Presupuestos.

Después va al Pleno del Congreso y posteriormente al Senado, Comisión y Pleno.

Sin embargo, es en la Comisión de Presupuestos del Congreso donde adquiere su configuración casi definitiva.

Ciertamente quedan siempre algunas enmiendas parciales que llegan al Pleno del Congreso y el Senado pero es en la Comisión de Presupuestos del Congreso, en el marco de sus deliberaciones, donde se adivina cuales son los apoyos que tiene el Gobierno,

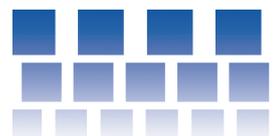
las peticiones básicas de la Oposición y las líneas de acuerdo de los Grupos Parlamentarios.

La introducción de las nuevas tecnologías ha supuesto una revolución en toda la Administración pública. ¿En qué medida dichas tecnologías han facilitado el trabajo de los Diputados y han acercado a los ciudadanos la labor que realizan?

Las nuevas tecnologías han supuesto un cambio muy profundo en el planteamiento de la labor del Diputado y su relación con los electores, que puede ser más directa.

La inmediatez, la capacidad de conocer con rapidez múltiples datos sobre un asunto facilita la toma de decisiones y la capacidad de comunicarlas.

Sin embargo a mi me gusta insistir en que las nuevas tecnologías no deben apartar al Diputado de su relación cotidiana con





sus electores mediante la charla personal o la reunión con grupos de ciudadanos.

Asimismo, es importante la tarea del Diputado, dentro de su Grupo Parlamentario, defendiendo aquellas ideas en las que cree, para que culminen en iniciativas adecuadas.

A lo largo de los últimos años, desde diferentes grupos parlamentarios se han presentado diversas proposiciones de ley con el objetivo de crear una oficina de control y gestión presupuestaria en el Congreso. ¿Cómo valora la creación de dicha oficina?

Creo que en esta Legislatura podemos poner en funcionamiento la oficina de Control y Gestión Presupuestaria en el Congreso, que es un objetivo que todos los Grupos han tenido en un momento u otro.

En mi opinión y equivocadamente se ha considerado durante años que esta oficina era un arma de la oposición contra el Gobierno y por eso, el partido que apoya al Gobierno tradicionalmente se ha negado a crearla.

Pero no es así. En este momento todos los Grupos queremos una Oficina que permita conocer y controlar la actuación presupuestaria dentro de unos límites prefijados de antemano.

El letrado de la Comisión ha elaborado un excelente informe de legislación comparada que nos ha de ser de gran utilidad.

En todo caso esta oficina se creará por acuerdo de los Grupos Parlamentarios y muy especialmente con las aportaciones del Grupo Socialista, que es el mayoritario.

La puesta en marcha de la oficina presupuestaria, ¿Qué incidencia tendría en la Comisión que usted preside?

Lo veremos cuando se cree. Yo no quiero adelantar opiniones que puedan prejuzgar cómo va a ser esa Oficina de Control Presupuestario. Todos los Grupos deben participar en su configuración.

Dicho esto, lógicamente, la creación de la oficina supondría más trabajo para los miembros de la Comisión de todos los Grupos.

Me gustaría señalar que la especialización en el control presupuestario de las

partidas, grandes y pequeñas, no es sencillo y exige una dedicación durante años.

Por ello, en el seno de la Comisión de Presupuestos y en todos los Grupos pero muy especialmente en los mayoritarios, PSOE y PP, hay auténticos especialistas en la discusión presupuestaria que serán, sin duda, los que hagan funcionar la Oficina de Control Presupuestario en su momento.

¿Considera que debe acometerse una reforma del Reglamento de la Cámara?

Sí, sin duda ninguna. Sin embargo soy muy pesimista acerca de que esa Reforma del Reglamento se lleve a cabo en los próximos años.

Yo sinceramente creí, en la pasada Legislatura, que podría haber una reforma del Reglamento, hecha por consenso. El impulso que le dio el anterior Presidente del Congreso, D. Manuel Marín y el trabajo intenso de los Grupos durante meses parecían anunciar que la reforma era posible. Y a pesar de todo el proceso culminó en un fracaso y no hubo reforma del Reglamento.

No se trata de culpar a nadie pero parece claro que los intereses de los Grupos difieren radicalmente, muy especialmente los minoritarios, y por ello no se vislumbra esa reforma.

Por eso, cuando defendí la Proposición de Ley de creación de la Oficina de Control Presupuestario, reconociendo que su ámbito más oportuno estaría dentro de la reforma del Reglamento del Congreso pedí, y así fue aprobado por todos los Grupos Parlamentarios, que se desarrollara, como así va a ser, en una Proposición de Ley independiente ya que, insisto, no veo viable hoy por hoy la reforma del Reglamento del Congreso.

La Ley General Presupuestaria Establece la obligación de la IGAE de poner a disposición de las Comisiones de Presupuestos del Congreso y del Senado, con periodicidad mensual, información sobre la ejecución de los Presupuestos ¿Considera que esta información es suficiente para que las Comisiones puedan desarrollar su trabajo, o sería necesaria una mayor información?

Es, desde luego, una información muy útil y necesaria para el trabajo de ambas



Comisiones. Siempre podría pedirse más detalle en algunos ámbitos y sobre todo más inmediatez.

Sin embargo sí quiero incidir en un problema más general sobre la ejecución presupuestaria.

Desde un punto de vista mediático, y ello arrastra en parte a Diputados y Senadores y a la propia Administración General del Estado, el enorme interés suscitado por la elaboración del Presupuesto en el último trimestre del año que culmina con su aprobación en los últimos días de Diciembre, es sustituido a partir de Enero por un desinterés prácticamente total por la ejecución de ese Presupuesto sobre el que se ha discutido tanto.

Ahora mismo, Octubre del 2009, apenas si se discute y se analiza la ejecución del Presupuesto del 2009, que ya cuando se aprobó era bastante irreal y que hoy día, tanto en ingresos como en gastos, tiene una discrepancia enorme con la realidad consecuencia del desplome de ingresos y las medidas de carácter urgente que se han tomado.

Pues bien, apenas se ha prestado atención, mediaticamente, a esta situación de incumplimiento presupuestario y sin embargo ya hay encendidas polémicas sobre los Presupuestos del 2010.

La Ley de Presupuestos del presente año establece la obligación del Gobierno de remitir semestralmente a las Comisiones de Presupuestos del Congreso y del Senado información sobre el grado de ejecución de la inversión del Estado y de sus Organismos Autónomos, con detalle de la distribución territorial, ¿Cree que esta distribución detallada cubrirá las necesidades de los Diputados de información sobre la marcha de las inversiones en las distintas provincias?

Esta obligación introducida en la Ley de Presupuestos de este año tiene enorme importancia y es un gran paso hacia la transparencia en las cuentas públicas.

Hoy por hoy no puedo todavía emitir un juicio concreto sobre el cumplimiento de esa obligación pero lo que sí es claro es que debe cubrir unos niveles de información territorializada que vamos a exigir.

Esa información, no cabe duda, será ilustrativa para los Diputados pero yo temo que no sea suficiente.

De ahí la importancia de la Oficina de Control Presupuestario a la que me he referido antes y que tiene que estar concebida como un instrumento para ayudar al Diputado trabajando en estrecha sintonía con la Administración General del Estado.

Con motivo de la Comparecencia del Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos ante la Comisión de Presupuestos del Congreso, la IGAE elabora el informe “Evolución de la ejecución del Presupuesto del Estado” en el que se proporciona información sobre los resultados económicos y financieros relativos a la ejecución del Presupuesto, ¿Qué aspectos valora como los más positivos de esta publicación?

Una de mis preocupaciones como Presidente de la Comisión de Presupuestos es garantizar que con tiempo suficiente, 48 ó 72 horas, esté en poder de los Grupos Parlamentarios el documento “Evolución de la ejecución del Presupuesto del Estado” que elabora la IGAE cuando comparece el Secretario de Hacienda y Presupuestos.

Con este buen documento como base puede establecerse la discusión política interpretando de una forma u otra los datos suministrados.

Una parte, pues, de esa comparecencia esta basada en los datos recogidos por la IGAE y que suelen referirse al último día de un mes cercano a esa fecha.

Como es lógico y desde un punto de vista político en esa comparecencia del Secretario de Estado se introducen por los Grupos Políticos temas de mucho calado que tan solo indirectamente están relacionados con la ejecución presupuestaria pero que son de actualidad y despiertan gran interés en los medios económicos y a los que, no cabe duda, el Secretario de Estado, con más o menos entusiasmo, tiene que contestar.

En su opinión, ¿Cuáles deberían ser las prioridades de los Presupuestos Generales del Estado para el 2010?





En primer lugar que sean reales. Que sean veraces. Que reflejen, de verdad, lo que se pretende ingresar y lo que se espera gastar en el año 2010.

Los Presupuestos para 2009 eran, ya al aprobarse en Diciembre de 2008, irrealistas. Con todo lo que ha pasado a lo largo del año 2009, ahora son auténtico papel mojado. En el 2010 no debe pasar eso.

En segundo lugar, hay que frenar el déficit público que este año 2009 estará por encima del 10% y con tendencia a desbocarse.

Hasta aquí en estas dos prioridades creo que hay un amplio consenso.

En la tercera, no. El Gobierno y los partidos que lo apoyan van a subir los Impuestos en el Presupuesto del 2010.

Yo lo considero un gran error.

En este momento, cuando ha tenido que apoyarse a la actividad económica para que no se hundiera, aumentar los impuestos me parece remar en la dirección equivocada y puede tener un resultado nefasto para la recuperación.

Y finalmente y como cuarta prioridad reducir el gasto público. En este punto, y al menos de palabra, parece que hay un acuerdo mayor. Pero yo creo que hay que hacerlo en profundidad. No incrementando poco o a lo mejor nada un programa de gastos sino yendo a la raíz.

Recuerdo un sistema que se puso de moda en los setenta del pasado siglo que era el Presupuesto de base cero. Obligaba a repensar todos los programas de gastos desde el principio.

Si lo hiciéramos así podríamos ahorrar una cantidad considerable.

A lo largo del último año el Gobierno ha puesto en marcha una serie de medidas destinadas a estimular la actividad económica así como a paliar los efectos de la crisis tanto en las empresas como en los ciudadanos en general. Dado que estas medidas suponen la utilización de un importante volumen de recursos públicos, ¿Se efectúa algún seguimiento de estas medi-

das por la Comisión de Presupuestos del Congreso?

No, no hay un seguimiento pormenorizado de esas medidas ni de los grandes recursos que movilizan por la Comisión de Presupuestos.

Es algo que nos preocupa pero hasta ahora la mecánica parlamentaria no ha permitido examinarlas de manera individual y exhaustiva.

Sí se han mencionado y se ha discutido sobre ellas en las comparencias del Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos y de otros altos cargos pero no con un carácter específico.

Quizás, en la discusión del Proyecto de Presupuestos del 2010 podamos llegar a algún acuerdo parlamentario que permita seguir este tipo de medidas que se produzcan en el futuro en la Comisión de Presupuestos.

Además, de Presidente de la Comisión de Presupuestos del Congreso, Vd. Ha sido Ministro en dos ocasiones, ¿Qué opinión le merece la labor que se realiza desde la Intervención General a través de sus Intervenciones Delegadas en los Ministerios?

Como Ministro, al comienzo de siglo, y antes como funcionario y alto cargo en varios Ministerios he tenido la oportunidad de conocer bien a los Interventores Delegados de los Ministerios.

Creo que hacen una labor excelente, profesional y cumplidora, y con poco reconocimiento. Y a veces tratados con cierta injusticia.

He visto muchas veces utilizar "Esto no lo pasa el interventor" como una excusa ante un asunto mal planteado y mal resuelto por el gestor.

Pero no basta, con ser mucho, detectar y evitar irregularidades.

Hay una labor que cada vez es más importante por parte de la IGAE que es mejorar la eficacia y la eficiencia con que se gastan los recursos públicos. ■



1

La Presidencia Española del Consejo de la Unión Europea

Miguel Ángel Navarro Portera
Secretario General para la Unión Europea

España asumirá la Presidencia del Consejo de Ministros de la Unión Europea durante el primer semestre de 2010. Se trata de un desafío para España en un momento crucial para el proceso de integración europea y para el papel de Europa en el marco de la sociedad internacional. Nos corresponde ordenar la entrada en vigor del Tratado de Lisboa a partir del próximo 1 de diciembre, tras la última ratificación por parte de la República Checa, y tendremos que iniciar el proceso de puesta en marcha de los mecanismos para la aplicación efectiva del Tratado, que supone un paso indispensable para profundizar en el proceso de integración de la Unión. Entre las principales innovaciones que verán la luz en los próximos meses hay que destacar el nombramiento del Presidente Permanente del Consejo Europeo y del Alto Representante para Asuntos Exteriores y Política de Seguridad, que será al propio tiempo vicepresidente de la Comisión y responsable de las relaciones externas y la formación de una nueva Comisión junto con un Parlamento europeo con mayores competencias y poderes reforzados. Asimismo, la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea será vinculante jurídicamente, lo cual supone un gran paso en la defensa de los derechos humanos, una de las prioridades de los Veintisiete.

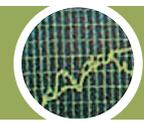
Por otra parte, la Unión deberá redefinir su papel en un mundo que está reconfigurando el sistema de gobernación internacional. Tendremos que abordar no pocos retos a nivel global: la necesidad de gestionar el resultado de la Conferencia de Copenhague sobre el cambio climático, en la cual la UE debe manifestar su compromiso para frenar la

degradación del medio ambiente; la crisis económica y financiera, de la que comenzamos a ver indicios de recuperación; la puesta al día de las relaciones transatlánticas, que nos permitan intensificar la colaboración y cooperación con la administración estadounidense, y otras materias de interés para los Estados europeos.

En este escenario internacional multidimensional, la presidencia española tendrá que ordenar también conflictos y situaciones con repercusión directa sobre los ciudadanos, de manera que, más allá de los discursos institucionales y de las declaraciones de intenciones, se espera de nosotros que busquemos soluciones reales a los diferentes dilemas. España cuenta, como en nuestras presidencias anteriores, con una gran oportunidad para demostrar, en el ámbito europeo e internacional, que somos capaces de gestionar las nuevas contingencias que surgen en el nuevo contexto del mundo globalizado y que a la vez sabe abordar y responder a las expectativas de los ciudadanos europeos. En este sentido, nuestra primera prioridad será la crisis económica y financiera que afecta tan directamente a todos los miembros de la Unión, con la ambición de intentar sentar las bases de la recuperación. En esta misma línea nos dedicaremos especialmente al Programa de Estocolmo sobre Justicia, Inmigración y Seguridad Interior de la UE, centrándonos en el desarrollo de la cooperación en materia judicial y de seguridad y la regulación de la inmigración.

En el plano europeo, también será necesario definir cuál va a ser la nueva estra-





tegia tras el Tratado de Lisboa, así como la Agenda Social Europea y las relaciones de la UE con sus socios estratégicos –cabe mencionar la puesta en marcha del Secretariado Permanente de la Unión por el Mediterráneo, la intensificación de las relaciones con Iberoamérica y el Caribe, incluido el Proyecto de la Fundación UE-ALC, las relaciones con EEUU y la celebración de hasta nueve cumbres con terceros Estados o grupos de Estados que compartan intereses con la UE–.

Hace 24 años que España entró a formar parte, junto con Portugal, de la gran familia europea, que contaba entonces con 10 miembros. España, gracias a su fuerte vocación europea, fue reconocida por sus socios y supo encontrar, desde el primer momento, su lugar en el proceso de integración europea, que ha evolucionado progresivamente con la firma de los sucesivos tratados y ampliaciones. España es hoy un Estado miembro cuya opinión se tiene en cuenta en el contexto europeo, que ha realizado aportaciones notables como la noción de ciudadanía europea, el desarrollo de la política de cohesión, el impulso a la seguridad ciudadana y protección de sus derechos. España también ha jugado un papel fundamental en la intensificación de los lazos exteriores, con aliados clave en el Norte de África, a través del proceso de Barcelona, en Oriente Medio y como interlocutor privilegiado entre Europa e Iberoamérica. Hemos sabido adaptarnos a los cambios que ha traído el siglo XXI y estamos preparados para asumir nuestro papel en esta nueva etapa.

Nuestra cuarta presidencia va a ser muy diferente de las anteriores, cuando la Unión contaba con 15 países. Nuestra Unión actual de 27 Estados miembros es mucho más compleja. España tendrá además que coordinar esfuerzos con Bélgica y Hungría, en el marco del nuevo sistema de coordinación de presidencias a tres que establece el Tratado de Lisboa. Esto no solamente requerirá un mayor equilibrio en cuanto a organización, sino que también nos llevará a buscar un consenso más amplio en cuanto a la toma de decisiones. La labor se torna aún más ardua en cuanto que somos los primeros en presidir el Consejo con este nuevo régimen. Además, nuestra tarea nos llevará más allá de los límites de la Presidencia, hasta el primer semestre de 2011, cuando finalice la Presidencia húngara. Todo este proceso presentará sin dudas

dificultades pero España está preparada para asumir de nuevo esta responsabilidad.

Desde hace más de un año el Gobierno de España prepara una Presidencia que nos permitirá renovar nuestra imagen en Europa. Para ello hemos preparado un programa específico que guiará la acción del Gobierno. Este programa se articulará a través de dos principios rectores, destinados a la consecución de cuatro grandes prioridades que atienden a la situación actual.

Los dos principios fundamentales que guiarán nuestra actuación durante la Presidencia Española serán: el desarrollo de la innovación y la investigación en todos los ámbitos; y la defensa y promoción de la igualdad ciudadana.

Las cuatro prioridades acordadas en el Consejo de Ministros del 13 de agosto son: la aplicación del Tratado de Lisboa con la renovación política e institucional que ello implica; la utilización de los nuevos instrumentos del Tratado de Lisboa para que Europa pueda hablar con voz propia en el mundo, defender los derechos humanos y luchar contra la pobreza que asola los países más desfavorecidos; la ciudadanía europea del siglo XXI y la igualdad entre hombres y mujeres y la recuperación económica y el impulso de un modelo de crecimiento sostenible, afianzando

Nuestra cuarta presidencia va a ser muy diferente de las anteriores. España tendrá que coordinar esfuerzos con Bélgica y Hungría, en el marco del nuevo sistema de coordinación de presidencias a tres que establece el Tratado de Lisboa.



el liderazgo europeo en la respuesta global al cambio climático y al desafío energético, a la vez que se consigue un mercado energético integrado e interconectado.

Además, España tratará de consolidar una Unión más segura para sus ciudadanos en el marco del nuevo tratado, afrontando conjuntamente el reto de la inmigración y construyendo un espacio compartido de cooperación judicial y policial y seguirá trabajando por un mercado interior más integrado, revitalizando la estrategia de Lisboa.

INNOVACIÓN E IGUALDAD

La innovación a las que nos referimos no es sólo tecnológica sino de carácter global, ya que abarca todos los aspectos del ámbito europeo, desde los institucionales hasta los propiamente investigadores. Se trata de innovar en todos los sentidos y desarrollarla para que se traduzca en transformaciones en nuestro futuro modelo europeo de desarrollo político, económico y social.

La idea de igualdad también es fundamental en el programa de la Presidencia española. Impulsaremos la igualdad frente a la discriminación, no sólo en materia de sexo, sino también orientada hacia la inmigración y la integración de los europeos con vistas a erradicar definitivamente cualquier tipo de exclusión social.

LA APLICACIÓN DEL TRATADO DE LISBOA: UNA RENOVACIÓN POLÍTICA E INSTITUCIONAL

El Tratado de Lisboa entrará en vigor el próximo 1 de diciembre bajo la Presidencia sueca. No obstante, corresponderá a España, a partir de enero, su adecuada aplicación. La UE contará así con unas instituciones más fuertes y tendrá más autoridad a la hora de tomar decisiones con el nuevo orden político e institucional que establece el Tratado. Asimismo, la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea será vinculante jurídicamente, lo cual supone un gran paso en la defensa de los derechos humanos, una de las prioridades de los Veintisiete.

EUROPA COMO ACTOR GLOBAL EN LA SOCIEDAD DEL SIGLO XXI

España tiene como una de sus máximas prioridades durante este semestre la

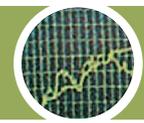
promoción de Europa como actor global en la sociedad internacional del siglo XXI. Queremos que los Veintisiete sean una sola voz en el mundo, de modo que nuestra opinión tenga más peso en el contexto internacional. El dicho de que “la unión hace la fuerza” es una verdad incuestionable en el caso europeo. La Unión quiere emplear esta fuerza conjunta para promover los derechos humanos y las libertades fundamentales y contribuir a paliar el hambre en el mundo. Esta unidad también se orientará hacia las Relaciones Exteriores, en especial con el continente americano y con nuestros vecinos mediterráneos.

La Presidencia española mantendrá un diálogo fluido con el continente americano, con la celebración de cumbres de relevancia con Canadá, Estados Unidos, México, así como América Latina y el Caribe. Esta última, que tendrá lugar en España, pretende abordar el desarrollo tecnológico y la innovación, el desarrollo sostenible y la inclusión social mediante la creación de la Fundación UE-ALC. Tiene también el objetivo de impulsar dos acuerdos: uno de Asociación UE-Centroamérica y otro de carácter Comercial Multipartito con la Comunidad Andina; y de revitalizar el acuerdo UE-MERCOSUR.

La cumbre con Estados Unidos es otro de los puntos relevantes de nuestra presidencia. En ella, trataremos de renovar nuestras relaciones con la nueva Administración estadounidense. Por su parte, la cumbre con México, que será la primera de la historia, será de gran importancia debido al papel que tiene este país como socio estratégico. Con respecto a la cumbre con Canadá, pretendemos iniciar negociaciones para lograr un acuerdo comercial. Ha de tenerse también en cuenta, además, la coincidencia de la Presidencia española con la Presidencia canadiense del G-8.

Como no podía ser de otra manera, nuestro semestre al frente del Consejo de la UE estará íntimamente ligado a nuestros vecinos del Mediterráneo. Buena prueba de ello es que durante nuestra Presidencia tendrá lugar la II Cumbre de Jefes de Estado y de Gobierno de la Unión por el Mediterráneo. El objetivo español es avanzar en la puesta en marcha del Secretariado Permanente de Barcelona, la consecución de los grandes proyectos aprobados en París y la elaboración de un nuevo plan bienal.





Por otra parte, España pretende estrechar sus relaciones con Marruecos a través de una Cumbre bilateral que permita avanzar en el desarrollo del Estatuto Avanzado de Relaciones Unión Europea-Marruecos.

Otra de las prioridades importantes para España en su periodo al frente de la UE, es la resolución definitiva del conflicto árabe-israelí y el impulso de una paz global, justa y duradera para Oriente Próximo. La creación de un Estado en Palestina y la armonía en la convivencia con sus vecinos israelíes aliviaría considerable la tensión internacional y todas las vertientes que se derivan de este conflicto. España y la UE se mantendrán firmes en la defensa de una solución basada en la legalidad internacional y en el mutuo acuerdo entre las partes.

Tampoco dejará de lado la Presidencia española a actores tan relevantes como Japón y China en el escenario internacional. Es muy importante para el futuro de la UE establecer relaciones cordiales y lograr acuerdos con estas potencias cada vez más emergentes y las cumbres que tendrán lugar durante nuestro semestre han de influir positivamente.

En el caso de Rusia, la cumbre tendrá como objetivo continuar con la buena relación de cordialidad existente, así como estudiar la posibilidad de que los rusos entren a formar parte del espacio euroatlántico en construcción.

Por último, y no por ello menos importante, España también colaborará en la preparación de las cumbres UE-África y UE-ASEM que tendrán lugar bajo la Presidencia belga.

En cuanto a la ampliación de la UE, España ha de seguir el desarrollo de las candidaturas croata e islandesa y del proceso turco, así como la perspectiva de los Estados de los Balcanes a través del Proceso de Estabilización y Asociación del Programa de Salónica.

Coincidiendo con el Año Europeo de la Lucha contra la Pobreza y la Exclusión Social, España prestará especial atención a los asuntos relacionados con la erradicación del hambre y con la seguridad alimentaria, fomentando la ayuda y las políticas de cooperación al desarrollo en los países más desfa-

vorecidos, de modo que sus habitantes puedan alcanzar mejores condiciones de vida y se reduzcan las desigualdades con los Estados desarrollados.

En último lugar, hemos de referirnos a la Política Europea de Seguridad y Defensa. España impulsará sus operaciones a través de la Agencia Europea de Defensa, de modo que la capacidad civil y militar de la Unión le permita la mediación y gestión de conflictos internacionales y el establecimiento de la paz en cooperación con la ONU y con otras organizaciones como la OTAN, la OSCE o la Unión Africana.

SENTIMIENTO EUROPEÍSTA: EL CONCEPTO DE CIUDADANÍA EUROPEA

España fue el Estado que introdujo la noción de ciudadanía europea en el marco de la Unión, de modo que su promoción es un orgullo para España durante nuestra Presidencia. La ciudadanía europea entraña los conceptos de igualdad, libertad y solidaridad.

El impulso de la igualdad se dirigirá en especial a desterrar definitivamente la discriminación de la mujer y a conseguir la igualdad total entre ambos sexos en todos los ámbitos. La libertad ha de asociarse a la estrategia de Seguridad Interior y al Plan de Acción que configure el Programa de Estocolmo sobre el Espacio de Libertad, Seguridad y Justicia. Por último, la solidaridad ha de enfocarse como ayuda a los grupos en riesgo de exclusión social.

Entrando en medidas concretas, España promoverá la igualdad y la lucha contra la violencia doméstica, mediante la creación de un Observatorio europeo y una Orden de protección europea, así como un nuevo Plan para 2011-2015; también luchará contra el maltrato infantil y la discriminación. Por otra parte, el Tratado de Lisboa pondrá en marcha en la práctica la aplicación de la Carta de Derechos Fundamentales de los Ciudadanos Europeos y promoverá la adhesión de la Unión al Convenio Europeo de Derechos Humanos. Además, España desarrollará la Iniciativa Ciudadana Europea, que permitirá que un número significativo de ciudadanos de los Estados miembros propongan directamente a la Comisión Europea una iniciativa de su interés en un ámbito de competencia de la UE.



LA RECUPERACIÓN ECONÓMICA Y EL IMPULSO DE UN MODELO DE CRECIMIENTO SOSTENIBLE

En este sentido hemos de distinguir dos ámbitos claramente diferenciados que conllevan medidas diferentes: la crisis específicamente financiera y la llamada “economía real”.

En cuanto a las disposiciones exclusivamente financieras, la Presidencia española estará especialmente orientada al desarrollo legislativo y de regulación que impida que se repitan escenarios como el actual y que contribuya a la construcción de un esquema de supervisión financiera europea. Entre los objetivos que deseamos alcanzar se encuentran: la transparencia en la regulación, el refuerzo del “marco prudencial” en regulación, la introducción normativa de elementos contracíclicos, el reforzamiento de la infraestructura de los mercados de capitales, la definición de un sistema de gestión de crisis, y en concreto de un mecanismo armonizado de intervención temprana y resolución de crisis bancarias; la profundización en el mercado único europeo de servicios financieros y la colaboración internacional a nivel del G-20 para crear un nuevo régimen financiero internacional basado en la transparencia.

En lo que se refiere a la “economía real”, nuestra prioridad se centra en la estrategia post-Lisboa, sobre todo en cuanto a recuperación económica y crecimiento sostenible, articulada en torno a tres pilares: el económico, el social y el medioambiental.

Esencia fue el Estado que introdujo la noción de ciudadanía europea en el marco de la Unión. Dicha ciudadanía europea entraña los conceptos de igualdad, libertad y solidaridad.

El pilar económico se basará en la innovación y la investigación, elementos fundamentales para propiciar el desarrollo económico a largo plazo.

El pilar social se articula en torno a las políticas de empleo, ya que la actual situación requiere que prestemos especial atención a las personas que se encuentran desempleadas, de modo que se planteará una acción directa para paliar las dificultades de los ciudadanos y reintegrarlos al mercado laboral. En esta línea en nuestro semestre se celebrará el Segundo Foro de la Agenda Social cuyas conclusiones serán decisivas a la hora de elaborar la nueva Agenda Social Europea.

El pilar medioambiental gira en torno a la mencionada Conferencia de Copenhague contra el cambio climático y al segundo Plan de Acción Energético Europeo 2010-2014, que esperamos que se apruebe en la primavera de 2010. Queremos avanzar hacia la independencia energética y el fomento de las fuentes de energía renovables.

Durante todo el proceso colaboraremos con los demás Estados miembros y tendremos en cuentas las propuestas y consideraciones de todos los actores sociales.

CONCLUSIONES

España se pondrá a prueba en el marco de la Unión Europea durante un semestre que se prevé arduo, pero apasionante, para España. Es innegable que tendremos que hacer frente a las dificultades que puedan surgir como consecuencia del nuevo “organigrama” europeo. Sin embargo, también es cierto que nuestra vocación europeísta y nuestra capacidad de esfuerzo servirán para afrontar los momentos críticos y trabajar siempre por el bienestar de los ciudadanos europeos.

Asimismo, contamos con el apoyo incondicional de la sociedad española, concienciada de la importancia de nuestra labor y del papel clave que España ha de jugar para el futuro europeo y comprometida con nuestros objetivos.

Por todo ello estoy convencido de que España estará a la altura de las circunstancias, como siempre ha hecho en Europa y que, con la ayuda de todos, la Presidencia española del Consejo de la Unión Europea constituirá un éxito para España y para Europa. ■





2 El desencanto del Presupuesto por Programas: ¿problemas de implantación o limitaciones del modelo?

Eduardo Zapico Goñi
Interventor y Auditor del Estado

1. INTRODUCCIÓN

Ya no parece novedoso hablar de las técnicas racionales de presupuesto. Ha pasado más de medio siglo desde que el famoso y ambicioso PPBS (Planning Programming and Budgeting System) se ensayara en la Administración de los EEUU y comenzara a influir en la reforma presupuestaria de muchos otros países, avanzados o en desarrollo. Tras las dificultades encontradas en la aplicación práctica del PPBS, y bajo el supuesto de que el modelo era incuestionable, durante varias décadas se siguió insistiendo en introducir técnicas de gestión del gasto muy similares aunque menos sofisticadas y con distintos acrónimos (ZBB, PESC, RCB, Presupuesto por objetivos, Presupuesto por resultados,...).

“La asignación de recursos en función de los servicios y actividades a realizar es una propuesta, atractiva, elemental y ya bien conocida con la que no se ha conseguido avanzar mucho” (Shick, 2001). A pesar del desencanto general con las técnicas racionales de presupuestación, durante los últimos 15 años los países más avanzados de la OCDE han realizado renovados esfuerzos para desarrollar y consolidar el uso de un tipo de presupuesto por resultados, en general llamado “Performance Budget” (PB), en el sector público (OECD 1996, 1999, 2001). Esta línea de reforma presupuestaria ha proporcionado ciertos avances en la gestión y control del gasto pero la capacidad de presupuestar según resultados sigue siendo limitada (OECD, 2007).

Desde los organismos internacionales se entiende que el pobre resultado de las

reformas presupuestarias realizadas bajo el modelo del PB es principalmente consecuencia de las dificultades de su implantación. A pesar del débil avance se continúa sugiriendo un mayor esfuerzo para su implantación (OECD, 2007, Robinson -FMI- 2007). La posibilidad de que el modelo no sea universalmente válido no parece merecer la atención de los responsables de la reforma presupuestaria.

Mucho se ha hablado y escrito sobre la necesidad de aplicar los criterios de economía, eficiencia y eficacia en la gestión del gasto público. Rara vez se ha puesto en cuestión el modelo racional de presupuesto y gestión por resultados de los recursos públicos en el marco de estos criterios (3Es). Sin embargo el significado de estos términos se da por sobreentendidos, aceptados y de aplicación universal como valores de éxito en la gestión pública. En estas notas se presenta primero una valoración de los esfuerzos realizados para la introducción y puesta en práctica de un presupuesto tipo PB, sus limitaciones y las dificultades encontradas. Posteriormente se proponen unas líneas de debate para renovar el modelo de reforma presupuestaria de manera que responda a las nuevas necesidades y retos de las políticas públicas.

2. TENDENCIAS Y LIMITACIONES EN LA REFORMA PRESUPUESTARIA

Hoy en día, la reforma presupuestaria tipo PB suele ir unida a la concesión de una mayor autonomía de gestión del gasto a cambio de proporcionar información sobre resultados. La mayoría de los países en fase avanzada de la reforma están intentando tras-



ladar el centro de atención de los sistemas de gestión y control del gasto del ámbito de los recursos o inputs al de los resultados (OECD 2002). Se tiende a aplicar con mayor flexibilidad los controles de primer orden (supervisión directa de la formalidad de los procedimientos de gasto, aplicación de una normativa uniforme y seguimiento presupuestario por conceptos de gasto, etc.) e introducir nuevos controles de segundo orden (Perrow, 1977) basados esencialmente en la estandarización y evaluación de resultados. Aunque los elementos esenciales del control y gestión de los inputs se mantienen, los gestores públicos son responsables de rendir cuentas por resultados.

En síntesis el modelo de reforma del presupuesto por resultados se centra en tres pilares básicos: 1.- “Gestión flexible”: cada agencia recibe una única asignación para los gastos operativos y tiene plena discreción en el gasto de personal, desplazamientos, dietas y otros conceptos de gastos corrientes. 2.- “Contratos de resultados”: Los directores de las agencias negocian acuerdos formales con el Gobierno, especificando los resultados en términos de productos y servicios, los recursos que se utilizarán y los medios en los que se basará la evaluación de resultados. 3.- “Presupuesto por resultados”: en el proceso de asignación de recursos cada aumento de recursos concedidos se relacionará expresamente con los incrementos de productividad u otras medidas de resultados (Schick, A. 2001.).

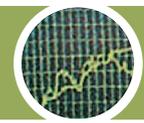
Estas iniciativas están orientadas a desarrollar una cultura de resultados y competición en la gestión (reconocimiento o recompensa por el cumplimiento de objetivos, conciencia de coste y productividad, etc.). El esfuerzo de definición de objetivos, reflejados en planes “corporativos” y medición de resultados está dirigido a enriquecer la visión formalista de los participantes en el presupuesto y la gestión pública (OECD, 1995). Para ello se intenta modificar las relaciones entre las unidades centrales de presupuestos y los departamentos gestores mediante el uso de “contratos” o acuerdos presupuestarios y los sistemas de exigencia de responsabilidad intentando incorporar la información sobre resultados en el proceso de asignación de recursos (OECD, 1999; Shick, A. 2001). El presupuesto se considera como un acuerdo de concesión de recursos y autonomía a cambio de aumentar la eficiencia en la gestión. Se pretende aumentar el compromiso del directivo

con niveles de productividad predeterminados, manteniendo el respeto al cumplimiento de la legalidad en el proceso de gasto. El sistema de presupuestos por resultados requiere que la concesión de un aumento de recursos vaya unida a un aumento de los resultados, conseguidos o previstos. En la medida en que se vaya consolidando el sistema de presupuestación por contratos se podrá ir avanzando en la flexibilización de controles tradicionales. Este sistema de presupuestación y control por “contratos de resultados” está en funcionamiento bajo distintos nombres y alcances en diversos países (OECD, 2001). La versión actual de estos contratos son los “Public Service Agreements” (PSA) en el RU, u otros documentos similares como los planes estratégicos (RPPs) en Canadá, etc. (OECD, 2007).

El modelo de PB es conceptualmente sencillo y claro. Se supone que incorporando y utilizando la información sobre resultados en el proceso de asignación del gasto se incentiva una gestión sana en la competición por los recursos presupuestarios que finalmente supondrá mejoras de eficiencia y eficacia de los servicios y las políticas públicas. Pero su puesta en práctica depende, entre otros muchos factores, de una **voluntad política** y directiva de transparencia sobre la calidad en la gestión del gasto público, de la **capacidad técnica** y organizativa (p.ej. desarrollo de la medición y los sistemas de información y evaluación de resultados) y de un **desarrollo cultural** en la administración pública (introducción de nuevos valores y criterios de éxito, cambio en la forma de trabajo y estilo de decisión, específicamente en las fases del ciclo presupuestario).

Sin embargo estas condiciones no están siendo tan fáciles de conseguir como se esperaba. Desde finales de los 80 muchas organizaciones públicas han mostrado dificultades para definir sus objetivos, medir resultados y diseñar sistemas de evaluación e información apropiados (Flynn, Gray y Politt, 1988). Aunque se ha avanzado, hay evidencias de que todavía hay un gran camino por recorrer y obstáculos por descubrir (Swedish Budget Department, 1997; J. Blondal 2001; OECD, 2001; 2002). La información recientemente recogida por organizaciones internacionales muestra un aumento del volumen de indicadores utilizados en la gestión pública pero esencialmente en términos de productos o outputs más que en términos de impacto o outcomes. Además, el impacto en el compor-





tamiento y estilo de gestión es todavía incierto (OECD, 2007; Robinson, 2007).

La información sobre resultados se ha mejorado e incorporado al presupuesto pero su uso todavía sufre ciertas limitaciones. Según una encuesta realizada por la OCDE, el alcance y uso de la información sobre resultados es, en general débil o limitada. La mayoría de los países se sienten más preparados y cómodos con la gestión presupuestaria por resultados operativos (outputs) que con resultados finales (outcomes) y el uso de la información sobre resultados por los Ministerios de Finanzas (MF) no es significativa (OECD, 2002; 2007).

En gran medida el “nuevo” interés por incorporar información sobre outcomes en el presupuesto tiene un alcance y presenta unos problemas similares a los encontrados por el presupuesto por programas o los sistemas presupuestarios integrados (Kromann, Groszyk and Bühler, 2001). La integración del control y evaluación de resultados en el proceso presupuestario presenta dificultades que van más allá de los planteamientos técnicos de estas iniciativas. Las investigaciones realizadas en varios países desarrollados indican que incluso donde se ha reconocido la necesidad y se han hecho importantes esfuerzos para integrar de manera regular y sistemática la evaluación de resultados en la elaboración del presupuesto, su aplicación ha sido débil e infrecuente (Gray, Jenkins and Segsworth, 1993). Los estudios realizados en países Nórdicos han coincidido con estos resultados (P. Ovrelid, 1997). Las dificultades de la implantación del presupuesto por resultados y otras reformas de la gestión pública han sido subestimadas (T. Verheijen and D. Coombes, 1998). La información generada por recientes investigaciones corroboran la continuidad de estas dificultades (Mayne, 2007; OECD, 2007; Robinson, 2007).

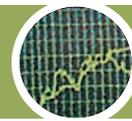
Según la información recogida por la OCDE la mayoría de los países manifiestan no prestar atención a la necesidad de establecer objetivos en el marco de políticas inter-departamentales, o bien reconocen que se trata de un problema todavía no resuelto (OECD, 2002). En los últimos años los países más avanzados de la OCDE reconocen y están incentivando comportamientos de gasto coherentes desde una perspectiva inter-departamental como un nuevo componente de la reforma presupuestaria. Esta perspectiva es de gran importancia para mejorar los

resultados finales (outcomes) de las políticas públicas (OECD, 2007).

A pesar del limitado éxito hasta ahora conseguido, el presupuesto y la evaluación por resultados se sigue percibiendo hoy como de gran utilidad para promover una nueva cultura de gestión del gasto más centrada en sus resultados finales (outcomes) que en la formalidad de los procedimientos y en el ahorro o aumento de productividad operativa (outputs). Los estudios mencionados proyectan serias dudas y limitaciones como para pensar que el modelo de reforma se consolide simplemente redoblando esfuerzos para su aplicación sin plantear cambios cualitativos tanto en su diseño como en la propia estrategia de reforma.

Un primer paso para avanzar de manera lógica y eficaz con la reforma presupuestaria sería identificar la naturaleza del contexto en el que se desarrolla hoy la gestión pública y valorar la coherencia del modelo del PB para responder a sus retos. Es necesario plantearse preguntas tales como si el PB y los valores (competición y maximización de la utilidad conseguida por cada departamento) y criterios (productividad) que fomenta son acordes con la realidad y los retos con que se encuentran los directivos públicos. En los siguientes apartados se analiza, en primer lugar el contexto de gran complejidad e incertidumbre en el que se desa-

En síntesis el modelo de reforma del presupuesto por resultados se centra en tres pilares básicos: gestión flexible, contratos de resultados y presupuestos por resultados



rolla la gestión pública hoy día, y la necesidad de incorporar nuevos conceptos y aproximaciones en la gestión del gasto hasta ahora no tenida muy en cuenta por el modelo PB.

3. OBSTÁCULOS CONTEXTUALES AL MODELO DE PRESUPUESTO Y CONTROL POR RESULTADOS EN LA GESTIÓN PÚBLICA

Hoy día la gestión pública se lleva a cabo en un marco muy diferente al de hace un par de décadas, sin embargo se sigue proponiendo el mismo modelo de reforma presupuestaria bajo el supuesto erróneo de su validez universal. Actualmente, la gestión pública se enfrenta a diversos factores de complejidad que exigen una nueva aproximación a la reforma. En un estudio comparado sobre la gestión por resultados en el Sector público

(Mayne y Zapico, 2000) se identificaron una serie de características del contexto actual de las políticas públicas que en principio se presentaban como desacordes con la lógica y con muchos de los elementos del modelo de gestión por resultados, incluida la presupuestación. La pluralidad de intereses diversos y conflictivos, la interdependencia entre múltiples políticas públicas o entre organizaciones y niveles de gobierno implicados en programas conexos, la inestabilidad y cambio tecnológico, económico y social, etc., ocasionan una gran incertidumbre respecto a la definición de problemas públicos o necesidades colectivas, la identificación de metas y objetivos, e incluso el marco causal de los programas públicos y por tanto el efecto esperado de las iniciativas públicas y la posibilidad de atribución del mérito o la responsabilidad por el resultado de una intervención pública (ver tabla siguiente).

Presupuesto por resultados en un entorno de complejidad (*)

Factores Contextuales	Limitaciones y obstáculos (**)
<p>INCERTIDUMBRE</p> <ul style="list-style-type: none"> - relaciones causa-efecto desconocidas - dificultad de medición de objetivos/resultados - ausencia de información sobre la realidad (“goal driven vs data driven indicators”) <p>INTERDEPENDENCIA</p> <ul style="list-style-type: none"> - interacción entre organizaciones, políticas y grupos de interés - relaciones funcionales, organizacionales, informativas y culturales <p>DIVERSIDAD</p> <ul style="list-style-type: none"> - valores e intereses múltiples y/o contradictorios - múltiples productos o servicios de una misma organización o programa público <p>INESTABILIDAD</p> <ul style="list-style-type: none"> - aparición de nuevos problemas o evolución de los existentes - cambio de objetivos y políticas - cambios del entorno (político, social y económico) 	<ul style="list-style-type: none"> - <i>falta de claridad de los marcos lógicos o conceptuales de las políticas</i> - <i>ambigüedad o irrelevancia en la definición de los objetivos</i> - <i>alcance limitado de los indicadores de gestión en uso</i> - <i>efectos no previstos</i> - <i>incapacidad de controlar los factores externos y atribuir resultados</i> - <i>falta de coordinación entre actores interdependientes</i> - <i>resistencia, desconfianza de los gestores</i> - <i>débil influencia de la información s/resultados en procesos de decisión o en la asignación de recursos</i> - <i>etc... (***)</i>

* J. Mayne y E. Zapico (2000)

** La relación entre factores y problemas no es lineal sino múltiple

*** Ver otros problemas en: Maluquer y Tarrach (2006), OCDE (2007)

Dadas estas características contextuales, los modelos tradicionales de reforma de la gestión del gasto no parecen ser adecuados ni estar bien enfocados para cubrir las necesidades reales del directivo público. El problema no

es tanto de falta de competición entre departamentos para que cada uno sea mas productivo sino de cooperación para mejorar la calidad y eficacia colectiva de los actores de las políticas públicas (incluidas por tanto las organizacio-





nes no-gubernamentales y privadas), a través del aprendizaje y la gestión de la incertidumbre. Esto no es un mero juego de palabras sino la esencia misma de la responsabilidad del directivo público hoy día. Actualmente lo que se espera de los directivos públicos no es solo que sean unos eficientes ejecutores de las políticas públicas y se limiten a ejercer de meros “productores” de bienes y servicios públicos, sino que tengan capacidad de enfrentarse, anticipándose o reaccionando con creatividad, a problemas emergentes o a cambios radicales e inesperados en los existentes (cambio climático, fuentes energéticas alternativas, movimientos migratorios descontrolados, desarrollo de una economía y sociedad de la información, piratería marítima, intelectual o financiera, etc.) que exigen esfuerzos de diálogo y negociación incluso para valorar su naturaleza y dimensión como tales problemas y simultáneamente ir conformando y explorando las posibles soluciones en colaboración con los múltiples actores e interesados o afectados por los cambios. Se trata de una nueva forma de entender la gestión pública más cercana a la innovación que a la eficiencia a corto plazo, que necesita un sistema presupuestario que fomente la acción estratégica colectiva de los directivos públicos, conjuntamente unos con otros y con los grupos de interés de sus políticas públicas. En un estudio sobre gobernabilidad y globalización, Savoie (1994) concluye “que los gobiernos nacionales necesitan que los gestores públicos tengan capacidad creativa, capacidad de búsqueda y construcción de compromisos, de persuasión y de iniciación de cambios”. Por coherencia, los sistemas de presupuesto y gestión del gasto deberían orientarse a fomentar esta necesidad de innovación incorporando criterios de valor más coherentes con el contexto de complejidad e incertidumbre mencionados.

La relevancia y aceptación de la información sobre resultados generada y utilizada en el sistema presupuestario depende de que los criterios de éxito utilizados para enjuiciar la gestión sean coherentes con las condiciones contextuales donde esta se desarrolla. El modelo tradicional de presupuesto por resultados puede ser relevante y aplicable en contextos simples: por ejemplo en organizaciones o servicios que realizan de manera independiente actividades de naturaleza sencilla o repetitiva. Según los estudios empíricos realizados sobre el uso de las 3Es como valores de éxito, tanto en el sector público como en el privado, no parece tan fácil ni relevante

su aplicación en organizaciones que actúan en entornos complejos (Carley, 1988; Carter, 1989). La utilización de las medidas de resultados del tipo 3Es en el presupuesto es inconsistente con una gestión innovadora y flexible. La utilización mecánica de indicadores operativos (tipo outputs) tiene como riesgo el que la gestión por resultados no facilite ni fomente el desarrollo de los programas ni la innovación organizativa. Un sistema de presupuestación y exigencia de responsabilidades basado, esencialmente, en resultados medidos en términos de productividad no favorece el aprendizaje programático u organizacional. Por el contrario provoca una aptitud defensiva y auto-justificativa de lo conseguido, y un rechazo a la necesidad de cambio. Es necesario descubrir unos nuevos criterios de asignación de recursos y de evaluación de la gestión que estimulen y recompensen la exploración y redefinición de problemas, la reformulación de políticas públicas coherentes con estos problemas y la experimentación y desarrollo de las mismas (Burt Perrin, 1998). En esencia estos son los roles de un buen directivo público hoy día, y el sistema presupuestario, además de proporcionar el marco claro de recursos disponibles, debe de ser instrumento de apoyo coherente y relevante para el ejercicio de esas funciones. La capacidad de adaptación del equipo directivo de una Administración es una condición necesaria para hacer sostenible las políticas que desarrolla.

4. NUEVOS CONCEPTOS Y APROXIMACIONES PARA UNA REFORMA PRESUPUESTARIA QUE FOMENTE LA INNOVACIÓN EN LA GESTIÓN DEL GASTO PÚBLICO

Hoy día más que nunca, la gestión del gasto público se realiza en un contexto de complejidad e incertidumbre (Formez, 2007). Este contexto requiere el desarrollo de la capacidad de adaptación en el sistema presupuestario (Metcalfé y Richards 1990). La disciplina del gasto sostenida requiere un enfoque cualitativamente diferente al del tipo de reformas presupuestarias adoptado por los países de la OCDE desde los 80. Si los problemas fueran predecibles y se dispusiese del conocimiento para resolverlos, el Ministerio de Finanzas (MF) podría limitarse a exigir una mayor eficiencia y eficacia para garantizar la disciplina del gasto. Esto requeriría presionar sobre los centros gestores para aumentar la responsabilidad por la productividad y la reducción de cos-



tes. La estandarización (medición de resultados) y la especialización (descentralización) serían las respuestas apropiadas desde la perspectiva del gasto. El comportamiento o estilo de decisión de la oficina central del presupuesto sería jerárquico o de arriba a abajo (“top-down”): imposición de techos presupuestarios, recortes, arbitraje de conflictos, presiones sobre los centros gestores para definir objetivos y compromisos para incrementar la productividad, control de resultados según estándares preestablecidos, etc. Este es el tipo de iniciativas presupuestarias consideradas desde la década de los 80. Sin embargo, no son coherentes con el contexto actual de incertidumbre. Para mantener un control sostenible del gasto en este contexto lo relevante no es la maximización del valor obtenido a cambio del gasto (Value for Money) en el marco de estándares (tipo 3Es) preestablecidos sino la capacidad de adaptación a los cambios que se presentan en el entorno.

En este contexto, aumentar el poder del MF para que desempeñe su rol tradicional empleando un control directo y firme sobre el comportamiento del gasto o haciendo esfuerzos para incrementar la productividad y establecer

normas y estándares de gestión, puede llegar a crear una rigidez no deseable y alentar conflictos inter-departamentales. En lugar de esto, el MF debería asumir la responsabilidad de incentivar el desarrollo de la capacidad de innovación de las políticas públicas. La autoridad presupuestaria jugaría principalmente el rol de liderazgo estratégico para lograr la adaptación del sistema presupuestario y las iniciativas públicas. Dada la situación de cambio e incertidumbre, es necesaria la orientación estratégica para garantizar una disciplina de gasto a largo plazo.

En la siguiente tabla se muestran los principales componentes de un nuevo modelo presupuestario orientado a aumentar la capacidad de adaptación del presupuesto. Los elementos principales de una nueva aproximación a la reforma presupuestaria acorde con un contexto de incertidumbre serían: la utilización de nuevos criterios del éxito y medidas de resultados acordes con el contexto, la manera de anticipar el futuro (relacionadas con la incertidumbre), los roles y comportamiento presupuestario (interacción entre los participantes) y los sistemas de feedback del presupuesto (sistemas de control y evaluación).

Elementos para un nuevo modelo de reforma presupuestaria

	Modelo Tradicional de reforma Presupuestaria tipo PB	Modelo de reforma Presupuestaria bajo Complejidad
1. Criterios de Éxito en la Gestión	Maximización de la utilidad (economía, eficiencia, eficacia)	Adaptabilidad (capacidad de diagnóstico, diseño y desarrollo)
2. Reducción de la Incertidumbre:	Planificación / programación en detalle y presupuesto por resultados	Gestión estratégica del gasto
3. Interacción entre los Participantes en el Presupuesto:	Negociación bilateral, competitiva y arbitraje	Creación de confianza, negociaciones participativas, multilaterales y cooperativas
4. Uso de la información sobre Resultados	Directo, lineal, automático	Indirecto, complejo, flexible
5. Sistemas de control y exigencia de Responsabilidad:	Seguimiento y revisión del grado de cumplimiento de objetivos prefijados	Evaluación orientada al aprendizaje y adaptación de los programas

4.1 Criterios de Éxito en un Entorno Complejo

Hoy día no preocupa tanto buscar respuesta a la famosa cuestión de V. O. Key:

“¿En base a qué criterio se deberá decidir asignar “x” dólares a la actividad A en vez de a la actividad B?”, citado por Klay. En situaciones de incertidumbre, en lugar de maximizar u optimizar la utilidad, lo que interesa es





la adaptabilidad del presupuesto al entorno cambiante (Klay 1991).

El objetivo del presupuesto por resultados es que la gestión no se aleje de los estándares preestablecidos, en términos de eficacia, eficiencia y economía. Pero en situación de incertidumbre o inestabilidad los resultados de la gestión no son predecibles, y no permite un control y gestión tecnocrática basada en la planificación, programación y supervisión acorde con los estándares preestablecidos, es necesario un estilo de gestión orientado a la evolución y el aprendizaje mediante la cooperación colectiva confrontando el conflicto y la inestabilidad. Este contexto de incertidumbre puede explicar el débil resultado de la presupuestación por programas y la implantación de controles por resultados (Nieto, U. 2000).

Generalmente las reformas de los sistemas de presupuesto por resultados se basan en supuestos mecanicistas más que evolutivos para explicar fenómenos socio-organizacionales (Formez, 2006). Es necesario utilizar unas medidas de éxito que capten la capacidad de los gestores de identificar, responder y solucionar problemas nuevos. Las 3Es tradicionales pueden ser útiles en contextos simples o repetitivos (Hofstede, 1981; Mayne y Zapico, 2000). Pero en situaciones de incertidumbre se necesitan nuevos criterios y medidas de éxito tales como de "Diagnóstico", de "Diseño", y de "Desarrollo" (Metcalfé, 1991). Estos tres criterios captarían la capacidad del gestor público para adaptar las políticas públicas a los cambios del entorno:

a) - identificar nuevos problemas o redefinir los actuales, teniendo en cuenta los cambios en el entorno y con la participación de los grupos afectados, para construir una percepción común de los problemas (Diagnóstico).

b) - formular iniciativas válidas para resolver los nuevos problemas identificados, formular nuevas soluciones, y adoptar estructuras y estrategias adecuadas tanto organizacionales como inter-organizacionales (Diseño).

c) - implantar estas soluciones siguiendo un proceso de aprendizaje colectivo (con participación de grupos interesados), superando conflictos y resistencias, redefiniendo problemas y soluciones durante la propia fase de implementación, y aprendiendo de la propia experiencia. (Desarrollo)

Las 3Es y las 3Ds son criterios de éxito alternativos pero no incompatibles. El uso de las 3Es es válido en un entorno simple o de gestión operativa y como señales de alerta o "abrelatas" (tin-openers) para proceder a un mayor análisis de una gestión desviada de lo esperado (Carter, 1989). El modelo de las 3Ds, por otro lado, es más relevante a nivel estratégico, permite observar la capacidad de respuesta a cambios en el entorno y exige que se cuestione la propia definición de objetivos, la relación causa-efecto y los valores que subyacen en la propia intervención pública.

La operacionalización de estos conceptos es compleja pero no imposible y de hecho ya se han aplicado. Las 3Ds como criterios de éxito en situación de incertidumbre, fueron específicamente diseñadas para valorar el aprendizaje inter-organizacional por Metcalfé (en 1991 y 1993). Leeuw, Rist y Sonnichsen (1994) lo relacionaron con el control de gestión de programas siguiendo el modelo de lo que Argyris (1982) llamó "double loop learning" (aprendizaje de doble salto). Mayne (1994) estudió el régimen de control en el gobierno de Canadá donde, además de examinarse la consecución de objetivos, en términos de las 3Es, también se revisa el mantenimiento de la relevancia de los objetivos (diagnóstico) y se cuestiona el que haya maneras diferentes de plantear y ejecutar los programas (diseño y desarrollo).

La Fundación Canadiense de Auditoría Integrada (1987) publicó un importante estudio sobre auditoría de eficacia proporcionando una definición amplia de la eficacia, que superaba el alcance tradicional de las 3Es. Algunos de los doce atributos de eficacia propuestos se referían a aspectos relacionados con las 3Ds, en particular, el mantenimiento de la relevancia de los objetivos que se persiguen, y la capacidad de respuesta o "la capacidad de las organizaciones para adaptarse a los cambios..." (Fundación Canadiense de Auditoría Integrada, 1987). Numerosas organizaciones públicas en Canadá han utilizado este concepto ampliado de eficacia.

En un contexto de incertidumbre la gestión debería ser valorada con respecto a su capacidad de adaptarse a nuevos problemas más allá de la preocupación tradicional



por la reducción de costes, la productividad o la calidad en los servicios. En esta situación la adaptabilidad es un criterio de éxito diferente y más relevante que la maximización de la utilidad a corto plazo. El control de la gestión bajo la perspectiva de las 3Ds valora en qué medida y cómo las organizaciones y sus gestores: responden a múltiples presiones y retos inesperados; tienen flexibilidad a la hora de encarar circunstancias cambiantes; trabajan en cooperación con redes de organizaciones que conforman y ejecutan los programas o prestan los servicios; y se adaptan a los cambios en el entorno.

4.2 Reducción de la Incertidumbre: La Gestión Estratégica del Gasto versus la Planificación y Programación

La planificación y programación del gasto tradicionalmente se han entendido como un ejercicio de anticipación de futuro mediante la preparación de documentos o fichas para después poder verificar si la realidad se adapta a las cifras presupuestarias anticipadas. A menudo la presupuestación se ha percibido como un ejercicio neutral y técnico que comienza y termina con la extrapolación de las cifras financieras y la formulación de un documento que debe especificar en detalle todas las decisiones que se van a tomar y las operaciones que se van a acometer. La gestión estratégica contempla el ejercicio de anticipación del futuro más bien como “una pauta o modelo a seguir en un proceso o flujo continuado de acciones” (Mintzberg y Brian 1991). La adaptabilidad del presupuesto demanda que este flujo de acciones de gasto sea coherente con los cambios en el entorno. Esto exige un esfuerzo continuo de anticipación e influencia en los cambios del entorno. Anticiparse al futuro se entiende como un proceso en el que se tiene consciencia de las posibles discontinuidades en las tendencias. La anticipación no significa solamente calcular la cifra financiera agregada futura mediante predicciones y extrapolaciones cuantitativas de las variables económicas (productividad, empleo, etc.) y demográficas, sino también llevar a cabo una investigación cualitativa sobre el futuro, explorando el entorno y los efectos potenciales de sus cambios en el presupuesto, la recogida estructurada de opiniones de expertos, etc., para identificar problemas financieros y las oportunidades emergentes. Esto requiere considerar las implicaciones de cambios socioculturales en el presupuesto y re-

unir información sobre nuevas variables de las que no existe precedente histórico. Todos estos esfuerzos para anticipar el futuro y su efecto sobre el presupuesto no pueden realizarse únicamente por expertos en planificación y presupuestación, sino en colaboración con los propios gestores públicos, expertos de otras políticas o disciplinas relacionadas, representantes de grupos interesados.

Al contrario de lo que implica el presupuesto por resultados, la gestión estratégica del presupuesto y su liderazgo no exige necesariamente especificar todos los objetivos de los programas de gasto. El liderazgo presupuestario no requiere que todos los objetivos sean listados, clasificados y cuantificados. Hacerlo así podría generar comportamientos negativos y cierta resistencia. Hoy día, la dirección o liderazgo se concibe como sinónimo de proporcionar una visión o camino a seguir. Este tipo de orientación genera motivación y facilita la coordinación. La percepción del líder sobre cómo adaptar el comportamiento presupuestario o el estilo de decisión son una aproximación más apropiada que la maximización de la utilidad marginal (3Es) del gasto.

4.3 Interacción con otros participantes en el proceso presupuestario: Construyendo Confianza y Cooperación en las Negociaciones Presupuestarias

La preparación del presupuesto se basa normalmente en: el establecimiento y comunicación de unas prioridades generales de gasto; la presentación de unas instrucciones o normas de elaboración; la imposición de unos procedimientos y criterios de asignación; y en reuniones de negociación sobre las posturas del MF y los departamentos sobre las solicitudes de créditos y el arbitraje jerárquico de los desacuerdos que surjan. Para garantizar una actuación adecuada del MF y de los gestores en el proceso presupuestario, especialmente en tiempos de incertidumbre, esta aproximación necesita sistemas de información y comunicación y foros de participación que funcionen con eficacia. La disciplina presupuestaria requiere que las prioridades y directrices sean bien transmitidas, aceptadas e internalizadas por los actores presupuestarios. Construir la confianza y la cooperación es uno de los mayores retos y roles del MF para lograr una mayor adaptabilidad del presupuesto.





La mayoría de las investigaciones de la ciencia política sobre el presupuesto se ha centrado en el proceso presupuestario como un proceso de negociación competitiva. Se perciben a los actores del presupuesto como guardianes y defensores con roles naturalmente opuestos (Wildavsky 1975, p.4). Se supone que sus intereses han de ser siempre y necesariamente antagónicos. El presupuesto se presenta como un ejercicio de negociación dirigido a satisfacer los intereses particulares de los departamentos gestores que compiten por los recursos. La presunción es que siempre que uno gana algo otro lo pierde. Se supone que el comportamiento durante las negociaciones del presupuesto es puramente distributivo, proponiendo poco a poco concesiones y compromisos desde posiciones de partida supuestamente claras. Tradicionalmente no se ha considerado la posibilidad de que se aproveche el proceso presupuestario como una oportunidad para mejorar las posturas propias e identificar intereses o acciones comunes.

Las negociaciones del presupuesto son de hecho una oportunidad para reducir la incertidumbre innecesaria. Esto significa considerar el presupuesto más allá de un simple reparto de recursos. La negociación en un contexto presupuestario de complejidad significa que las posiciones iniciales no están bien definidas hasta bastante después de que las negociaciones comiencen. La cooperación significa prevenir futuros conflictos presupuestarios, desarrollar y compartir la información financiera y de gestión, buscando decisiones de gasto que sean viables y desarrollando percepciones comunes sobre prioridades y valores de gasto (Winham 1977,). Esto no debe entenderse como una simple llamada a la buena voluntad, sino más bien como la necesidad de considerar el presupuesto como un problema de gestión de un proceso de negociaciones. Requiere que el Ministerio de Finanzas y otros actores presupuestarios perciban la distribución de recursos como un reto y una oportunidad.

El presupuesto (proceso o documento) es una realidad socialmente construida. Las negociaciones presupuestarias son esencialmente sociales y complejas. El concepto de “negociaciones sociales complejas” (Walton y Mckersie, 1965) puede aplicarse a la negociación presupuestaria: los aspectos técnicos del presupuesto se combinan con

las dimensiones humanas (actitudes, sentimientos, valores, expectativas); el acuerdo de asignación de los recursos es tan sólo un paso en el proceso de negociación, ya que está sujeta a posibles modificaciones durante la ejecución del presupuesto y el proceso se repite sucesivamente y de manera concatenada cada año; los actores presupuestarios representan a grupos u organizaciones cuyos miembros ejercen presiones múltiples y no necesariamente compatibles sobre sus propios representantes; y la agenda de negociaciones presupuestarias se centra en la confrontación de los intereses individuales pero en el marco de unos intereses colectivos (déficit público, tipos de interés, inflación, sostenibilidad, etc.)

Para evitar que la confrontación llegue a dominar las negociaciones del presupuesto, todos los componentes de las negociaciones sociales complejas deberán considerarse y fomentarse: la distribución de los recursos (competencia), la integración de los valores e intereses en el gasto (cooperación), la reestructuración de las reglas de juego de negociación presupuestaria y la preparación interna de las posiciones de negociación de cada grupo (cuadro siguiente).

Componentes de las Negociaciones Presupuestarias

- (a) **Distribución** de Recursos (competición)
- (b) **Integración** de Valores e Intereses Complementarios en el Gasto (cooperación)
- (c) **Reestructuración** de las Reglas del Juego Presupuestario
- (d) **Preparación Interna** del Presupuesto en los Departamentos

Combinación adecuada entre competición y cooperación: (a) y (b). Las oficinas centrales de presupuestos no deberían limitarse solo a imponer normas y reglas para limitar las demandas de recursos, enmarcando los límites de una discusión competitiva y a resolver los conflictos a través del arbitraje en la distribución de los recursos. Sus esfuerzos podrían también dirigirse a fomentar actitudes positivas en las negociaciones presupuestarias entre los defensores del gasto (intercambio de información, consultas, búsqueda de la identificación de intereses comunes, la acción conjunta, etc.) y entre los guardianes (MF) y defensores (centros gestores) para que se acepten los objetivos colectivos globales (tales como, el déficit, deuda, etc.). El éxito



de esta propuesta aliviaría a la unidad central de presupuestos de un número de confrontaciones cruzadas. Tanto uno como otro facilitarían que el proceso presupuestario fuera una oportunidad de tomar decisiones estratégicas anuales (Wamsley y Hedblom 1983).

Durante la formulación del presupuesto debería prestarse atención a la identificación de los efectos que puedan producirse en unos departamentos por los aumentos o recortes de gasto en otros y a las posibles líneas de cooperación entre los programas y departamentos. Esto requiere esfuerzos de definición conjunta de los problemas y la asignación coordinada de los recursos. La identificación de interdependencias es un importante componente de la negociación presupuestaria que debe estimularse especialmente en tiempos de incertidumbre. La acción conjunta interministerial durante las negociaciones del presupuesto podría emplearse para identificar las sinergias estratégicas, tanto positivas como negativas (Ansoff 1965). El fomento de un comportamiento presupuestario fundamentado en la confianza y la cooperación podría mejorar la eficacia de las políticas públicas (sinergia positiva) y evitar el gasto que no sea sustancialmente necesario o útil (sinergias negativas). La creación de un clima de confianza y de valores presupuestarios comunes podría ser un poderoso medio para evitar un despilfarro sustancial de fondos debido al solapamiento innecesario o ineficacia motivada por la falta de coordinación en las políticas públicas.

El presupuesto no es necesariamente un ejercicio plenamente competitivo. En muchas áreas, los objetivos políticos de diversos ministerios no están en conflicto, ni siempre la eficacia de estos depende del incremento de recursos sino más bien de una acción coordinada. Un MF moderno es responsable por el diseño de coordinación que permita agrupar la información adecuada en el tiempo y forma oportuna para que actúen conjuntamente los decisores que tengan sus incentivos en línea para una asignación de recursos eficiente (Brumby, 2007). Por otro lado, la comunicación y consulta entre los departamentos durante la tramitación del presupuesto puede tener consecuencias indirectas muy positivas, al librar al Ministerio de Finanzas de múltiples presiones bilaterales entrecruzadas que pudieran tener objetivos compatibles con respecto a la gestión, y pueden hacer más transparente el

esfuerzo financiero de una prioridad política al suministrar un cuadro global de los recursos asignados a los diferentes departamentos que contribuyen a ella.

Para fortalecer la cooperación en el proceso presupuestario, la unidad central del presupuesto necesita construir confianza y compromiso por conseguir unos resultados comunes. Las actuales iniciativas de descentralización de la gestión financiera pretenden incrementar la productividad estimulando la competición entre los departamentos al fomentar que definan y persigan sus objetivos, con independencia del impacto que pudiera tener en el comportamiento del gasto de otros. Esto alienta la búsqueda de la eficiencia dentro de los departamentos individualmente considerados. Las implicaciones estratégicas de la cooperación interdepartamental han sido tradicionalmente menospreciadas o no suficientemente consideradas. Muchos de los recortes del gasto de hoy día en una política, pueden causar un incremento del gasto futuro en la misma o inmediato en otras políticas. “No gastar en ciertas circunstancias es una falsa economía” (Metcalf y Richards 1990).

La interacción entre gestores, evaluadores y presupuestadores debería basarse en normas de conducta preestablecidas, explícitas o tácitas, que cuenten con un apoyo o consenso amplio que incluya la aceptación de la aplicación de compensaciones o de sanciones correspondientes a comportamientos disciplinados o indisciplinados. La colaboración debe ser interesada y orientada hacia un objetivo común (idealmente la utilización de la información por resultados originada por los sistemas de evaluación para mejorar la asignación y uso de los recursos). Su desarrollo facilitaría la percepción de interdependencia en la red de gestión, evaluación, y presupuesto, facilitando la reducción de la incertidumbre innecesaria, de los niveles de riesgo y de las posibilidades de comportamientos de gestión no deseados (Ballart y Zapico, 2004).

Todo esto no significa que la negociación competitiva no sea deseable y beneficiosa en muchas ocasiones. Tanto la competición como la cooperación son útiles para lograr la adaptabilidad presupuestaria. Ambas son simultáneamente un desafío y una oportunidad para el MF. El manteni-





miento de un equilibrio entre estos dos componentes de la negociación presupuestaria, a saber, la competición por los recursos y la cooperación en las políticas, debería ser una de las principales preocupaciones de la autoridad presupuestaria. Su combinación apropiada se relaciona con otras dos maneras de perfeccionar las negociaciones presupuestarias: mediante la reestructuración de las reglas del juego presupuestario y la mejora de la gestión financiera en los departamentos para preparar las discusiones con el ministerio de Finanzas.

Reestructuración de las reglas del juego presupuestario (c): En esencia, la reestructuración del juego requiere que los actores presupuestarios “negocien sobre cómo negociar” en el proceso presupuestario, o sea acordar las reglas y el marco de negociación (p.e. los criterios de Maastricht, las perspectivas financieras, etc...). El Ministerio de Finanzas debe modificar las actitudes de gasto. Para crear una combinación apropiada en la que la cooperación y la competición se adapten al contexto del presupuesto, el MF debería equilibrar el peso relativo de estos componentes de la negociación de acuerdo con su poder real de controlar el crecimiento del gasto. La cuestión no es solo elegir entre un enfoque de presupuestación de arriba a abajo o de abajo a arriba, sino conseguir un equilibrio apropiado entre ambos enfoques (competición/cooperación) que garantice la disciplina. No existe una combinación competición/cooperación presupuestaria ideal. La que se lleve a la práctica tendrá que adaptarse a la estructura de distribución de poder real y las asimetrías de información.

Desarrollo de la capacidad interna de gestión presupuestaria (d): Otra forma de mejorar el funcionamiento de la negociación del presupuesto es estimulando una preparación interna más sólida y elaborada a nivel departamental. Los Ministerios de Finanzas no pueden garantizar que los centros gestores implanten los objetivos y las normas de disciplina a menos que previamente estas se hayan presentado (mediante la información/comunicación/consulta) y aceptado (mediante la persuasión) por parte de los gestores. Unas negociaciones adecuadas requieren que cuando se defina la política y los objetivos presupuestarios, se tomen en cuenta (incorporándolos o compensándolos)

los intereses de los grupos más relevantes. La calidad del asesoramiento de la política sectorial interna para la asignación de los recursos es un factor importante para preparar las negociaciones del presupuesto. En Australia el MF revisa anualmente el proceso presupuestario, incluyendo la calidad del asesoramiento a cada uno de los ministerios implicados en las deliberaciones del presupuesto (Nicholson, 2000). El éxito de la adaptabilidad del presupuesto requiere una buena comunicación y consulta entre los principales actores y unos mecanismos de interacción efectivos

Los ministerios gestores no negociarían eficientemente con el Ministerio de Finanzas, sin la previa integración de los intereses de sus departamentos y los grupos externos que representan. Los intereses de los principales actores en cada departamento deberán ser incorporados eficazmente cuando se prepare la posición presupuestaria, si es que se desea evitar una asignación inefi-

Actualmente se necesita explorar y desarrollar un sistema presupuestario que en coherencia con el contexto de la gestión pública promueva una gestión estratégica colectiva que contribuya a la sostenibilidad de la disciplina de gasto a largo plazo de las políticas públicas



ciente o la resistencia a la implantación. Los representantes que negocian con el Ministerio de Finanzas o con otros departamentos defenderán las posiciones que sintetizan e integran los intereses presupuestarios de su Ministerio y en toda la red presupuestaria, tanto intra como inter-departamental. La estrategia y el arbitraje jerárquico del presupuesto se no pueden aplicar con eficacia, a menos que los sistemas de información y comunicación y la interacción voluntaria horizontal estén consolidados y bien gestionados durante la formulación del presupuesto. Esta condición no es solo de naturaleza técnica sino también social o relacional.

4.4 Uso de la información sobre resultados en el proceso presupuestario

La expectativa que se ha mantenido por largo tiempo es que la incorporación de información sobre resultados (tipo 3E) en la presupuestación iría seguida de su uso al asignar los recursos. Se esperaba que la utilización de esta información, principalmente cuantitativa, sería directa y automática para redistribuir los créditos. Esta expectativa ha resultado ser simplista o errónea. El uso de la información evaluativa en el proceso presupuestario dista mucho de ser un objetivo de fácil alcance (OECD 2007).

El modelo de adaptabilidad presupuestaria se centra en la influencia directa o indirecta pero no automáticamente integrada de los resultados de una evaluación orientada a proponer vías de coherencia de la intervención o política pública y la disciplina presupuestaria a medio y largo plazo. La utilización de la evaluación en el presupuesto requiere una integración no solo desde un punto de vista funcional o instrumental sino también desde un punto de vista organizativo, informativo y social (Gray, Jenkins y Segsworth 1993). En cualquiera de los dos casos la integración de la evaluación y el presupuesto por resultados es compleja y exige un diagnóstico sobre el funcionamiento real e identificación de los intereses e incentivos o desincentivos de la gestión del gasto, y de las características del contexto específico donde se desea llevar a cabo. En principio, sea cual sean los criterios de éxito que se elijan, las condiciones básicas o necesarias para facilitar esta integración se identifican en el cuadro siguiente:

Algunas condiciones básicas para integrar la información evaluativa en el presupuesto

- a) Voluntad política y apoyo directivo sostenido (demanda de información evaluativa)
- b) Establecimiento de un marco normativo/institucional de distribución de competencias y coordinación entre la programación, el presupuesto y la evaluación que sea transparente, realista y consensuado.
- c) Disponibilidad de capacidad (know-how, recursos humanos y financieros, sistemas de información, etc...) para la presupuestación y evaluación por resultados en departamentos de finanzas. Desarrollo de la capacidad de evaluación, programación y gestión del gasto público en los centros gestores.
- d) Construcción de confianza y colaboración entre analistas presupuestarios, gestores y evaluadores.
- e) Introducción de incentivos para la presentación y uso de la información evaluativa en el presupuesto.

4.5 Sistemas de Control y exigencia de Responsabilidad: Fomentar el desarrollo de las políticas y programas

Otro componente del nuevo modelo para la reforma presupuestaria son los sistemas de control. El objetivo tradicional del control financiero es combatir el fraude y la irregularidad. Esta finalidad podría complementarse con otra más positiva.

Para mejorar el control, es necesario cambiar la idea, equivocada, que comúnmente se tiene sobre la incompatibilidad de potenciar los sistemas de control y la eficacia en la gestión del gasto. Los sistemas de control normalmente se centran en la formulación y aplicación de unas normas financieras para obligar a que la gestión del gasto sea eficiente y conforme a la ley. Un buen sistema de exigencias de responsabilidades puede estimular unos resultados en la gestión del gasto sin perjudicar el principio de legalidad y de ética en la gestión pública. No tiene por que haber ninguna contradicción o incompatibilidad entre una gestión eficiente y un control de legalidad coherente con el entorno de la gestión pública. En un contexto complejo es esencial que los sistemas de control no ten-





gan una única o excesiva orientación hacia la inspección e identificación de irregularidades, errores y acciones no deseadas (visión negativa del control). El objetivo del control financiero es también estimular los comportamientos de gestión estratégicamente deseables en entornos de complejidad o incertidumbre en la gestión.

Las dos caras de la moneda de los sistemas de exigencias de responsabilidades en la gestión presupuestaria deberían tenerse

en cuenta: la que trata de evitar una mala gestión del gasto o un mal uso de la autoridad de gasto (controles reactivos e intermitentes para corregir las irregularidades de disciplina en la gestión del gasto) y la que trata de orientar la gestión mediante la transmisión pro-activa y continua de respuestas y señales que permitan establecer valores y normas de comportamiento en las políticas de gasto (Metcalfé y Richards 1990). La tabla siguiente muestra las dos caras de los sistemas de exigencias de responsabilidad.

Rediseño de los Sistemas de Control en un Contexto de Incertidumbre

Característica	Sistema de Control Tradicional	Sistema de Control para la adaptabilidad
Objetivo: Aproximación	Mantener del status quo Evitar la mala gestión	Innovación Fomentar la buena gestión
Alcance:	Inspección de conformidad	Desarrollo de los programas. Aprendizaje
Temporalidad del control:	Acción intermitente	Acción continua
Rol del Centro de Control:	Reactivo, frenar la gestión fraudulenta o ineficiente	Pro-activo, orientar la gestión hacia el cambio

En el marco de un presupuesto tipo PB, el control del presupuesto se orienta a la identificación de las desviaciones en la gestión respecto a unos objetivos y política preestablecidos fomentando un estilo de gestión centrado en la consecución de unos estándares (3Es). El control de tipo negativo debe compensarse con el refuerzo de su faceta positiva, orientándose al aprendizaje programático u organizacional. La inspección y control rígido del comportamiento de gasto no deseado (fuera de lo establecido y medido o estandarizado) no garantizan la mejora de la gestión del gasto si la situación esta cambiando o no era bien conocida en la fase de programación. Por el contrario, en cierto modo el control puede realmente generar comportamientos disfuncionales (contabilidad “creativa”, presupuestación ficticia, deformación de información, juegos con datos estadísticos, encubrimiento de resultados, competición improductiva, etc.) En sentido opuesto, el control positivo facilita la internalización de los valores de una gestión deseada (p.e. capacidad de adaptación - 3Ds) en entornos de incertidumbre que propor-

cione la orientación necesaria para consolidar comportamientos de gasto disciplinados a largo plazo. El excesivo énfasis en la inspección del comportamiento presupuestario no deseado supone un bloqueo a la innovación e incapacidad para la adaptación.

5. CONCLUSIONES

Tras más de medio siglo de esfuerzos para introducir el presupuesto por programas o por resultados, éste no acaba de funcionar de manera sistemática. Hay un desencanto relativo con estas técnicas de presupuestación, sobre todo en relación con las altas expectativas que se han llegado a tener sobre este modelo de gestión racional del gasto. Generalmente se cree que el pobre resultado de estas experiencias de reforma es principalmente consecuencia de las dificultades de implantación y por tanto, a pesar de los débiles avances conseguidos con el PB, se continúa sugiriendo un mayor esfuerzo para su puesta en práctica. Para muchos la validez universal del PB parece incuestionable.



Sin embargo los estudios empíricos realizados hasta ahora evidencian que las medidas de resultados basadas en los criterios de las 3Es (preestablecidas) pueden funcionar en un contexto presupuestario estable y en condiciones de certidumbre (por ejemplo a nivel micro o de gestión operativa o de proyectos). Sin embargo no está demostrado que pueda funcionar en otro tipo de contextos. El tipo de dificultades con que se enfrenta hoy día el gestor público, tales como la inestabilidad, los diferentes intereses de la pluralidad de actores que participan en las políticas públicas, la creciente interdependencia entre estos actores, etc., no han sido adecuadamente consideradas en el modelo de reforma tipo PB.

El modelo presupuestario elegido para la reforma no puede desatender las características del contexto en el que se va a implantar. No existe un modelo ideal de universal aplicación.

En este artículo se han analizado unas líneas alternativas para enriquecer el debate sobre el modelo de reforma presupuestaria en un contexto de gestión complejo:

- (1) redefinición de los criterios de éxito de la gestión en términos de adaptabilidad del comportamiento de gasto a los cambios del entorno;
- (2) fortalecimiento de la coherencia del presupuesto con la gestión estratégica de las políticas públicas;
- (3) creación de confianza y fomento de la cooperación en el proceso de negociaciones presupuestarias;
- (4) rediseño de los sistemas de control y exigencia de responsabilidades orientado al aprendizaje organizacional.
- (5) Integración y uso de los resultados de la evaluación en el presupuesto.

El modelo clásico de presupuesto, basado en la visión burocrática y en la autoridad jerárquica del Ministerio de Finanzas ha sido superado, lo cual no significa que tenga que ser abandonado. Así mismo el modelo de presupuesto por programas o gerencial basado en la descentralización, especialización y estandarización lleva más de 50 años tra-

tando de imponerse de manera generalizada a todos los niveles de la gestión pública y en todo el sector público, sin éxito. Actualmente se necesita explorar y desarrollar un sistema presupuestario que en coherencia con el contexto de la gestión pública promueva una gestión estratégica colectiva que contribuya a la sostenibilidad de la disciplina de gasto a largo plazo de las políticas públicas.

Referencias

- Argyris, C. (1982). *Reasoning, Learning, and Action*. San Francisco: Jossey-Bass Publishers.
- Ballart, J. y Zapico, E., (2005) *Evaluation knowledge for strategic budgeting in Rist R. et al Evaluative Knowledge Management: from Studies to Streams Transactions*, NY.
- Brumby, J. (2007) en Robinson, M. (ed) "Performance Budgeting: Linking budget to results" IMF, Palgrave.
- Canadian Comprehensive Auditing Foundation (1987). *Effectiveness Reporting and Auditing in the PS*. Ottawa Carter, N. (1989). "Performance Indicators: Backseat Driving or Hands off Control?" *Policy and Politics*. XVII(2).
- Carley, M. 1988. *Performance Monitoring in a Professional Public Service*. Londres: Policies Studies Institute.
- Diamond, Jack (2003), *Performance Budgeting: Managing the Reform Process*, FMI working paper WP/03/33.
- Flynn, L., Gray, A., Politt, C. (1988). *Making Indicators Perform*. *Public Money and Management*. Winter.
- Formez, (2007), "The Italian Administrative system in an International context". Presidencia del CM. Roma.
- Gray, A. Jenkins, B. Segsworth, B. (1993) 'Budgeting, Auditing, and Evaluation' Transaction P. New Brunswick US.
- Keith Mackay (1999) "Evaluation capacity development: A diagnostic Guide", Internal paper WB OED.
- Klay, W. (1991). "Strategic Management, Policy Analysis and Budgeting." *Public Budgeting & FM*. 3(2).
- Kromann, J; Groszyk, W and Bühler, B "Outcome focussed management and Budgeting" in *Journal on Budgeting Vol.1 N°4-forthcoming*, OECD, París 2001".
- Hallamachi, A. and R. Boydston (1991). "Strategic Management with Annual and Multi-year Operating Budget." *Public Budgeting and Financial Management*. 3(2).
- Hatry, H. (1980). "Performance Measurement Principles and Techniques." *Public Productivity Review*. IV(4).





- Hofstede, G. (1981) Management Control of Public & Not-For-Profit Activities. *Accounting Organization & Society* 6(3).
- Leeuw, R. C. Rist and R. C. Sonnichsen (Eds.), (1994) *Can Governments Learn? Comparative Perspectives on Evaluation & Organizational Learning*. New Brunswick, N. J.: Transaction Publishers.
- Maluquer y Tarrach, (2006): Gestión estratégica del presupuesto y orientación a resultados: La reforma presupuestaria de la Generalitat de Catalunya, en *Presupuesto y Gasto Público* 43/2006:9-37, SGPG- IEF.
- Mayne, J. (1994). "Utilizing Evaluation in Organizations: The Balancing Act". In F. L.
- Mayne, J. (2007). "Challenges and lessons in implementing result based management" in *Evaluation*, vol.13 SAGE.
- Mayne, J. y Zapico, E. (2000) "Seguimiento de los resultados en la gestión en el sector público", IEF, Madrid.
- Metcalfé, L. (1993) "Public Management: From Imitation to Innovation" In J. Kooiman *Modern Government*. Sage.
- Metcalfé, L. (1991). "Public Management: From Imitation to Innovation". en Conferencia Anual IASIA, Malaysia, 28.
- Metcalfé, L and Richards S. (1990). *Improving Public Management*. 2nd edition. Sage.
- Mitzberg, H. (1995) La estructuración de las Organizaciones. Ed. Ariel Economía 4ª Ed. Barcelona.
- Nicholson, (2000) La medición y seguimiento del asesoramiento en el análisis de políticas públicas" en Mayne, J. y Zapico, E. (2000) "Seguimiento de los resultados en la gestión en el sector público", IEF, Madrid.
- Nieto, U. (2000) "Los controles públicos en la integración y en la descentralización" en XIII Jornadas de Presupuestación, Contabilidad y Control Público, CXXV Aniversario de la IGAE.
- OECD (1993). *Performance Measurement*. PUMA (3) 93. Paris.
- OECD, (1996) "Budgeting for Results: Perspectives on Public Expenditure Management" Paris.-OECD, Performance auditing and the modernization of government", PUMA, Paris.
- OECD (2001) "Outcome focused management & budgeting" 22nd Meeting of senior Budget Officials, Paris.
- OECD, (2002) "Overview of Results Focused Management and Budgeting in OECD Member Countries", Expert Meeting on the Quality of Public Expenditure - PUMA/SBO Paris, 11-12 February.
- OECD (2007) "Performance Budgeting in OECD Countries", OECD, Paris.
- Ovrelid, P. (1997) The impact of linking evaluation with Budgeting, Directorate of Public management in Norway, paper presented at the Conference on Evaluation in Oslo, EES
- Perrin B. (2006). "Moving from Outputs to outcomes", WB, Managing for Performance Results Series
- Perrow, Ch. (1977) "The Bureaucratic Paradox: The efficient Organization centralizes in order to decentralize" in *Organizational Dynamics*, edit. Amacom.
- Pollit, C. Bouckaert, G. (2004): *Public Management Reform: A Comparative Analysis*. NY: Oxford UP.
- Rist, R (ed), (1996) *Program Evaluation and Management of Government*. New Brunswick: Transaction Publishers.
- Robinson, M. (2007) "Performance Budgeting. Linking Funding and Results". Palgrave
- RU Cabinet Office (2001) Paper presented at the OCDE, Public Management Service, Paris, abril.
- Sánchez Revenga, J. (2005): "El Presupuesto por Programas en España," *Economistas*, No.105.
- Savoie, D. J. (1994). *Globalization and Governance (Summary)*. Research paper N° 12.-Canadian Centre for Management Development. Ottawa.
- Schick, A. (2001). "Does Budgeting have a future?", in 22nd Meeting of SBO, PUMA/SBO (2001)4 Paris 21-22 May.
- Schick, A. (2003): "The Performing State: Reflection on an idea whose time has come but whose implementation has not." Paper for the 24th Annual Meeting of SBO, OECD(Rome, June3-4).
- Verheijen T. and Coombes D., (1998), Verheijen T. and Coombes D. ed. (1998) "Innovations in Public Management" Edward Elgar, Cheltenham, RU.
- Walton, R. and J. Dutton (1969). "The Management of Interdepartmental Conflict: A Modern Review." *ASQ*. 14(1).
- Walton, R. and R. McKersie (1965). *A Behavioural Theory of Labour Relations*. McGraw-Hill.
- Wamsley, G. and K. Hedblom (1983). "Budgeting: Strategic Instrument or Mindless Ritual?" in W. B. Eddy Handbook of Organizational Management. M. Dekker.
- Wildavsky, A. (1975). *Budgeting: A Comparative Theory of Budgetary Processes*. Little Brown.
- Winham, G. (1977). "Negotiations as a Management Process." *World Politics*. 30 (1): 87.
- Zapico, E. y Mayne, J. (1995) "Nuevas Perspectivas para el Control de Gestión & Medición de Resultados" GAPP, 3. ■



3

Concesiones administrativas: tratamiento e implicaciones contables de su adopción en el marco de la nueva IFRIC 12

Leandro Cañibano Calvo
Ana Gisbert Clemente
Universidad Autónoma de Madrid

1. ANTECEDENTES: EL PROCESO DE DESARROLLO DE LA IFRIC 12

El tratamiento contable de las concesiones administrativas ha tardado en ver la luz definitiva un total de 7 años. Si bien el IFRIC tenía como fecha objetivo el año 2005, la importancia económica del sector de las concesiones administrativas en países como Francia, España, Reino Unido o Australia, la magnitud del proyecto y la gran controversia suscitada a lo largo del proceso de elaboración de la interpretación ha alargado el proceso tres años más de lo inicialmente previsto. La citada controversia así como la magnitud del proyecto y su consecuente retraso era previsible si pensamos que, tal y como reconoció el propio IFRIC en una reunión informativa celebrada en noviembre de 2006 en Londres, se trata de una tipología de contratos en los que podemos encontrar una gran diversidad, porque las condiciones técnicas varían en función del sector en el que nos encontremos y, además, el marco legal de referencia es distinto en cada país.

El desarrollo de una interpretación específica en la que se abordase el tratamiento contable de las concesiones administrativas se incorpora por primera vez en la agenda del IFRIC en febrero de 2002. No obstante, no es hasta un año y medio más tarde, en octubre de 2003, cuando comienzan los primeros debates en relación a las NIC's (Normas Internacio-

nales de Contabilidad) en la que debería quedar enmarcado el tratamiento contable de las concesiones y las distintas tipologías de concesiones que podían encontrarse. Si inicialmente se pensó en la NIC 17 “*arrendamientos*” como principal marco de referencia, el acercamiento del IFRIC a organismos reguladores nacionales de países como España o Francia, donde el sector de empresas concesionarias es sin duda esencial en su economía, puso de relieve: (a) la importancia de abordar el reconocimiento de ingresos en las concesiones; (b) la posibilidad de considerar la concesión como un “derecho de explotación” cuyo tratamiento estaría enmarcado en el contenido de la NIC 38 “*activos intangibles*”.

En base a las recomendaciones de los organismos reguladores nacionales implicados en el debate, en el primer semestre de 2004, dos años más tarde desde que el proyecto se incorporase a la agenda del IFRIC, su cuerpo técnico (*staff*) centra el desarrollo de las primeras propuestas en torno a tres pilares: (a) la forma de reconocimiento del propio activo objeto de la concesión o del derecho de explotación del mismo por parte de la empresa concesionaria y (b) el reconocimiento de ingresos en base al contenido de la IAS 11 “*Contratos de Construcción*” e IAS 18 “*Ingresos*”. En julio de 2004, el cuerpo técnico del IFRIC presenta al IFRIC tres borradores de interpretación: D12 “*Service Concession Arrangements—Determining the accounting*





model', D13: "Service Concession Arrangements: The Receivable Model" y D14: "Service Concession Arrangements; The Intangible Asset Model". El segundo semestre del 2004 estuvo marcado por el debate del contenido de los tres borradores señalados. No es hasta diciembre de 2004 cuando el IFRIC da su aprobación definitiva a la publicación de los tres borradores que ven la luz a principios de marzo de 2005. La complejidad e importantes implicaciones económicas del contenido de los borradores hicieron que el período de comentarios oportuno, presente en cualquier desarrollo normativo del IASB o del IFRIC, fuese mayor al de otras interpretaciones. El plazo se cerró dos meses después y el cuerpo técnico contó con tan sólo dos meses más para analizar el conjunto de propuestas recibidas en relación al texto de cada uno de los borradores propuestos.

Una parte importante de los comentarios recibidos señalaron, junto a aspectos de fondo en relación al contenido de los borradores, la necesidad de urgencia en el desarrollo del proyecto, así como la posibilidad de traspasarlo a la agenda del IASB, dada la magnitud adquirida y la relevancia económica para un importante sector empresarial. En cuanto a las críticas de fondo, éstas se centraron en la forma de determinación del modelo contable a aplicar para la concesión: activo financiero vs activo intangible, así como el modelo de reconocimiento de ingresos de este último modelo o al ámbito de aplicación de la futura IFRIC 12. El análisis del contenido de fondo de la interpretación se alargó un total de un año y no es hasta septiembre de 2006 cuando el IFRIC encomienda finalmente a su cuerpo técnico, la presentación de la interpretación al Consejo del IASB para su aprobación definitiva.

La IFRIC 12 se publica finalmente un año más tarde de lo inicialmente previsto: el 30 de noviembre de 2006, siendo de aplicación para los ejercicios contables que comencasen a partir del 1 de enero de 2008, siendo posible su aplicación anticipada.

2. LA APROBACIÓN DE LA INTERPRETACIÓN EN LA UNIÓN EUROPEA. EL ANÁLISIS DEL EFRAG TEG

Tal y como se expone en el artículo 3 del Reglamento 1606/2002, la Comisión Europea debe decidir sobre la aplicabilidad de las

NIIF en la Unión. Es lo que se denomina, el proceso de "endorsement" de la norma. Para ello, el propio Reglamento recoge en su artículo 6 que "la Comisión estará asistida por un comité de reglamentación contable", denominado *Accounting Regulatory Committee (ARC)*, compuesto por representantes de los Estados miembros y presidido por un miembro de la Comisión. El ARC es quien debe decidir por mayoría la recomendación de aprobación o rechazo de una norma o interpretación que debe darse a la Comisión. En su decisión, el ARC se apoya en un órgano independiente de carácter técnico, el EFRAG cuya misión principal consiste en: (a) opinar sobre la recomendación de la aplicación de las NIC/NIIF en la Unión Europea y (b) contribuir activamente al trabajo desarrollado por el IASB y el IFRIC, realizando una evaluación técnica de la normativa del IASB y de las interpretaciones del IFRIC a lo largo de todo su proceso de desarrollo.

De forma consistente con sus objetivos, el EFRAG realizó un seguimiento detallado del desarrollo de la interpretación, participando activamente en el período abierto a comentarios que tuvo lugar una vez aprobados los tres primeros borradores (D12, D13 y D14) de abril a finales de mayo de 2005 y realizando un seguimiento detallado del desarrollo del contenido final de la interpretación que tuvo lugar con posterioridad hasta la aprobación definitiva en noviembre de 2006. El apoyo al contenido de la IFRIC 12 por parte del EFRAG no ha sido unánime, aunque tan sólo tres de sus miembros han mantenido su posición de rechazo al contenido final de la interpretación por no estar de acuerdo con aspectos relacionados fundamentalmente con: (a) la prohibición de reconocer la infraestructura por la empresa concesionaria, (b) la normativa de referencia en la que ha quedado enmarcada la IFRIC 12 de la que se excluye el contenido de la NIC 17, o (c) algunos aspectos de los dos modelos de reconocimiento propuestos⁽¹⁾.

La recomendación a la Comisión Europea por parte del EFRAG se hizo efectiva el 23 de marzo de 2007, si bien la adopción oficial en el ámbito de la Unión Europea no ha tenido lugar hasta dos años más tarde, a través del Reglamento 254/2009 de la Comisión, de 25 de marzo de 2009, publicándose

⁽¹⁾ Un análisis detallado de las posiciones en contra de la adopción de la IFRIC 12 en el ámbito de la Unión Europea pueden consultarse en la página web del EFRAG (www.efrag.org) en la sección dedicada a los proyectos relativos a las interpretaciones del IFRIC.



el contenido de la interpretación en el Diario Oficial de la Unión Europea (DOUE) el 26 de marzo de 2009.

3. CONTENIDO DE LA IFRIC 12: EL NUEVO TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS CONCESIONES ADMINISTRATIVAS

Tal y como puso de manifiesto el IFRIC a lo largo del desarrollo de esta interpretación, una concesión de servicios es un mecanismo contractual que tiene como objetivo último el suministro de servicios públicos. A través de este acuerdo, el organismo concedente transmite a la empresa concesionaria el derecho y la obligación de suministrar el servicio durante el período que dure la concesión, mientras que la empresa concesionaria se compromete por su parte a construir, financiar, mantener y explotar la infraestructura para suministrar estos servicios (carreteras, túneles, puentes, aeropuertos, cárceles, hospitales, distribución de agua, suministro de energía o de servicios de telecomunicaciones etc.) Constituye en definitiva una operación contractual de intercambio, donde la empresa concesionaria financia, construye y se compromete a mantener la infraestructura objeto del contrato a cambio de la explotación onerosa de la misma, siendo esta explotación controlada por el organismo concedente.

Las concesiones administrativas y más concretamente, los pagos recibidos por la empresa concesionaria durante la vigencia del contrato de concesión tienden a materializarse en su mayoría a través de las alternativas siguientes:

- a) Alternativa 1: La empresa concesionaria tiene el derecho a recibir una serie de pagos por parte del órgano concedente que en ocasiones son variables, según el nivel de demanda del servicio, garantizando siempre a la empresa concesionaria una rentabilidad mínima sobre la inversión realizada. En este caso, el riesgo de cambios en la demanda lo asume el organismo concedente.
- b) Alternativa 2: Durante el período de explotación de la infraestructura, los pagos recibidos por la empresa concesionaria procederán directamente de los usuarios de la infraestructura. En este caso, el riesgo de cambios en la demanda lo asume la empresa concesionaria.

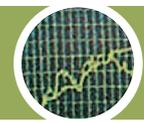
- c) Alternativa 3: Los pagos proceden parcialmente de los usuarios de la infraestructura sin perjuicio de que, en ocasiones, el organismo concedente realice pagos adicionales para suplir una posible caída en la demanda del servicio y así garantizar a la empresa concesionaria una rentabilidad mínima sobre la inversión realizada. En este caso, el riesgo de cambios en la demanda es compartido por ambas partes.

La existencia de alternativas en la formalización de los contratos, da lugar al desarrollo de dos modelos contables distintos para abordar el tratamiento de las concesiones administrativas: *el modelo de activo financiero vs modelo de activo intangible*. Si la empresa concesionaria es remunerada por sus servicios de construcción y financiación de la infraestructura a través de un derecho incondicional que le da acceso a recibir una cantidad de efectivo por parte del órgano concedente (Alternativa 1), el tratamiento contable de la concesión se enmarca en el primero de los modelos propuestos por la IFRIC 12: reconocimiento como un activo financiero. Si por el contrario, la empresa concesionaria recibe a cambio de sus servicios de construcción y financiación de la infraestructura una licencia que le permite cargar a los usuarios una tasa por el uso de la infraestructura (Alternativa 2) el tratamiento contable está enmarcado en el modelo que implica el reconocimiento de un activo intangible. La alternativa 3 se trata de un modelo contractual mixto cuyo registro contable quedará enmarcado en el contenido de los dos modelos propuestos en la interpretación. La alternativa en la que quede enmarcada la concesión vendrá determinada por las cláusulas del contrato y de la legislación contractual (IFRIC 12, párr. 19)

Es importante señalar que el nivel de riesgo de demanda asociado a cada operación de concesión no afecta a la clasificación de la concesión y por lo tanto al modelo a aplicar. Sólo es relevante la forma en que se materializa el contrato y los correspondientes pagos que serán los que en definitiva permitan analizar la distribución del riesgo de variabilidad de la demanda, incluso cuando éste sea muy pequeño (IFRIC 12, fundamentos de las conclusiones, párrafo 52).

Antes de profundizar en el tratamiento contable propuesto en cada uno de los dos modelos, es importante poner de mani-





fiesto que la empresa concesionaria no reconocerá bajo ninguna circunstancia la infraestructura objeto de concesión como parte de sus activos materiales. Tal y como pone de manifiesto el IFRIC a lo largo de todo el proceso de elaboración de la interpretación, la empresa concesionaria no controla el uso de la infraestructura (IFRIC 12, párr. 11) ya que es el organismo concedente quien regula y en definitiva controla, las condiciones del servicio prestado con la infraestructura objeto del contrato. Además, en la mayor parte de los casos, al final del contrato de concesión, la propiedad de la infraestructura pasa a manos del órgano concedente que tiene un interés residual sobre la misma. Por lo tanto, la empresa concesionaria es considerada por la IFRIC 12 (párr. 12) como un proveedor de servicios de construcción, mejora, mantenimiento y explotación de la infraestructura durante un plazo de tiempo estipulado en el contrato. Por este motivo, el reconocimiento de ingresos por parte de la empresa concesionaria como proveedor de servicios debe quedar enmarcado en el contenido de la NIC 11 “*contratos de construcción*” y NIC 18 “*Ingresos*”.

De acuerdo al contenido de estas dos normas (NIC 11 y NIC 18) los ingresos deben reconocerse por el valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir a cambio del servicio prestado. La naturaleza⁽²⁾ de esta contraprestación será la que determinará el modelo contable a seguir en el caso de las concesiones administrativas. Volviendo sobre las tres alternativas expuestas con anterioridad, si la contraprestación se materializa en un derecho incondicional a recibir efectivo del organismo concedente (Alternativa 1), la IFRIC 12 considera que la empresa concesionaria recibe un activo financiero a cambio de sus servicios. Por el contrario, si nos encontramos en la Alternativa 2 y por lo tanto, la empresa concesionaria recibe como contraprestación el derecho de explotación y cobro a los usuarios por el uso de la infraestructura, la IFRIC 12 considera que la empresa recibe un activo de naturaleza intangible. Recordamos que podemos encontrarnos en situaciones en las que la empresa concesionaria reciba una contraprestación mixta (intangible y financiera) tal y como se indicaba en la alternativa 3.

Modelo 1: activo financiero

De acuerdo al contenido de la NIC 32, el reconocimiento de un activo financiero se produce cuando existe un derecho incondicional a recibir efectivo⁽³⁾. Por este motivo y de acuerdo con esta norma, la IFRIC 12 propone tomar como referencia el contenido de la NIC 32, NIC 39 y NIIF 7 en los casos en los que, como ya se ha señalado, la contraprestación recibida por la empresa concesionaria a cambio del servicio prestado es de naturaleza financiera, ya sea una partida a cobrar o un activo financiero.

En este primer modelo, la IFRIC 12 establece que el reconocimiento de ingresos durante la fase de construcción de la infraestructura se realizará de acuerdo a la NIC 11, en función del porcentaje de realización del proyecto. De acuerdo a lo dispuesto en esta norma, los ingresos ordinarios deben quedar valorados por el valor razonable de la contrapartida recibida o por recibir (NIC 11, párr. 12) del organismo concedente. Sin embargo, tal y como se especifica en el párrafo 30 de los fundamentos de las conclusiones de la IFRIC 12, la mejor forma de valorar los ingresos será tomar como referencia el valor razonable del propio servicio prestado.

Bajo este primer modelo, el reconocimiento de ingresos puede resultar complicado porque la mayor parte de los contratos de concesión que tienen asociados una serie de pagos fijos, no especifican las fases del proyecto (construcción, mantenimiento o explotación) a las que se asocia cada pago. Por este motivo, la empresa debe realizar una estimación de estos ingresos y tal y como señala KPMG (2009), distribuir la contraprestación total que se recibirá a lo largo de la concesión entre cada una de las fases del proyecto, para así determinar el valor razonable del servicio prestado y por lo tanto, los ingresos que deben reconocerse de acuerdo al contenido de la NIC 11 y NIC 18. Una forma de hacerlo es la recogida en el párrafo 11 del anexo 1 de la NIC 18 donde el valor razonable de la contraprestación entregada o por entregar en cada una de las fases del proyecto (concesión en este caso) y por lo tanto, el ingreso reconocido será igual a su coste más un margen razonable de beneficio.

⁽²⁾ Tal y como aclara la IFRIC 12 en su párrafo 19, la naturaleza de la contraprestación otorgada a la empresa concesionaria se determinará en base al contenido del contrato y la correspondiente legislación contractual.

⁽³⁾ El activo financiero asociado a este derecho incondicional se reconocerá incluso si el pago final depende del cumplimiento de una serie de condiciones de calidad y eficiencia en el servicio prestado (IFRIC 12, Fundamentos de las conclusiones, párrafo 44).



El tratamiento contable del activo financiero queda sujeto al contenido de las normas internacionales relativas a los instrumentos financieros (NIC 32, 39 y NIIF 7). Así, una vez reconocido inicialmente, el activo financiero deberá quedar valorado al cierre de cada ejercicio por su coste amortizado, calculado como su valor razonable inicialmente reconocido, más los intereses devengados en base al tipo de interés efectivo de la operación, menos los pagos realizados por el organismo concedente.

El reconocimiento de ingresos durante la fase de explotación de la infraestructura se realizará de forma similar a lo ya comentado para la fase de construcción. Los ingresos se reconocerán de acuerdo al contenido de la NIC 18 que según el grado de realización de la prestación, tomando como referencia para el reconocimiento de ingresos el valor razonable del propio servicio prestado, pudiendo una vez más utilizar como estimación el coste del servicio más un margen razonable de beneficio.

El tratamiento contable de la fase de construcción y explotación, es igualmente aplicable para las actividades de mejora de la infraestructura estipuladas contractualmente (IFRIC 12, párr. 14) y que, por lo tanto, puedan calificarse como generadoras de ingresos. Por el contrario, las obligaciones contractuales que la empresa concesionaria tenga respecto a mantener un nivel mínimo de operatividad de la infraestructura (mantenimiento), así como al restablecimiento de la infraestructura en unas condiciones mínimas al final de la vida de la concesión (reversión), deben registrarse contablemente de acuerdo al contenido de la NIC 37 (párr. 36), reconociendo la correspondiente provisión en base a la mejor estimación, en la fecha de balance, del desembolso futuro que será necesario para cancelar esta obligación. Tal y como señala KPMG (2000, párr 5.3.3) lo cierto es que en realidad puede resultar complicado determinar si un programa de mantenimiento o mejora determinado puede considerarse una obligación contractual o un servicio prestado y por lo tanto, aplicar la NIC 37 o NIC 11 de acuerdo al contenido de la IFRIC 12. Tal y como se señala en este mismo documento para estas actividades complementarias “*el tratamiento más adecuado dependerá de los datos y circunstancias de cada acuerdo de concesión*”.

Finalmente, es importante señalar que, en este primer modelo, los costes financieros asociados a la financiación del proyecto no son capitalizables. No obstante, el impacto en el resultado del ejercicio se ve compensado por los ingresos financieros registrados en base al tipo de interés efectivo, de acuerdo al tratamiento contable dispuesto para los activos financieros⁽⁴⁾.

Modelo 2: activo intangible

En el modelo de activo intangible, la empresa concesionaria presta un servicio de financiación, construcción y explotación de la infraestructura al órgano concedente, a cambio de un derecho de cobro derivado del uso de la misma a lo largo del período de concesión.

En este modelo, el activo recibido a cambio de la prestación del servicio de construcción es de naturaleza intangible, al tratarse de una licencia o derecho de cobro a los usuarios de la infraestructura. Por este motivo, el modelo contable a aplicar debe quedar enmarcado en el contenido de la NIC 38 sobre activos intangibles.

Tal y como recoge la IFRIC 12, la fase de construcción será la que dará lugar al reconocimiento del activo intangible (licencia) que posteriormente se explotará. De la misma forma que para el modelo de activo financiero, el reconocimiento de ingresos en esta fase se realizará de acuerdo al contenido de la NIC 11, reconociendo en este caso concreto los ingresos por el valor razonable del servicio de construcción prestado, al considerarse esta medición más fiable que la del valor razonable de la contraprestación entregada o por entregar a cambio del servicio. Además, en este segundo modelo, sí es factible la capitalización de los gastos financieros asociados a la financiación del proyecto ya que de acuerdo al contenido de la NIC 23 (párr. 8) la empresa debe realizar esta capitalización de intereses cuando éstos sean directamente atribuibles a la construcción del activo.

Una vez finalizado el reconocimiento del activo intangible, éste quedará sujeto al contenido de la NIC 38 y por lo tanto, deberá amortizarse a lo largo de su vida útil. Tal

⁽⁴⁾ Los autores este artículo recomiendan a sus lectores consultar la sección de ejemplos ilustrativos de la IFRIC 12, disponible a través de la página Web del LASB.





y como indica el párrafo 94 de la NIC 38, la vida útil no podrá superar el período de duración del contrato, salvo en los casos en los que hay evidencia que permita corroborar la renovación y por lo tanto, la extensión del contrato más allá del período inicial.

Durante la fase de explotación, el reconocimiento de ingresos se realizará en base al contenido de la NIC 18, en la medida en la que se preste el servicio a los usuarios y por lo tanto, se pueda valorar de forma fiable la contraprestación recibida o por recibir de cada uno de ellos.

Respecto a los servicios de mejora de la infraestructura estipulados contractualmente, registrarán los mismos principios y criterios de reconocimiento que para la fase de construcción. Las diferencias surgen, como ya hemos visto, en el tratamiento contable de las obligaciones contractuales de reversión, gran reparación y mantenimiento. En estos casos, la empresa concesionaria debe registrar una provisión en base al contenido de la NIC 37.

Una de las mayores críticas recibidas a este segundo modelo se centra en el “doble cómputo” de ingresos que se produce a lo largo de la concesión, haciendo que el importe total de ingresos reconocidos supere al de los flujos de caja que efectivamente se reciben. Este “doble cómputo” ocurre porque el reconocimiento de ingresos se produce tanto en la fase de construcción, en la que se reconoce el activo intangible como en la de explotación de la infraestructura. Si bien numerosos miembros del IFRIC expresaron su malestar respecto a esta fórmula contable, lo cierto es que reconocieron que el tratamiento se encuentra totalmente en línea con el contenido del párrafo 12 de la NIC 18, en el que se hace referencia a las operaciones de prestación de servicios a cambio de bienes o servicios de distinta naturaleza, donde se permite el reconocimiento de ingresos derivados de la operación de intercambio. No obstante, a pesar del doble cómputo de ingresos, el reconocimiento de la amortización del activo hace que al final del período de concesión, el beneficio generado por la operación sea igual a los flujos de caja que efectivamente obtiene la empresa concesionaria.

En caso de encontrarnos en la alternativa 3 y que por lo tanto, estemos ante un modelo mixto, donde la empresa concesio-

naria recibe tanto un derecho incondicional a recibir efectivo por parte del órgano concedente (activo financiero), como un derecho (licencia) de cobro a los usuarios de la infraestructura (activo intangible), deberán aplicarse de forma simultánea los dos modelos de reconocimiento contable recogidos en la IFRIC 12 a cada uno de los dos activos (intangible y financiero) que surgen en los modelos de concesión mixtos.

4. DIFERENCIAS CON EL PROYECTO DE NORMAS DE REGISTRO, VALORACIÓN E INFORMACIÓN SOBRE CONCESIÓN DE INFRAESTRUCTURAS PÚBLICAS

El Proyecto de normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria sobre los acuerdos de concesión de infraestructuras públicas, que en la actualidad se encuentra en proceso de desarrollo por parte del ICAC, adopta un tratamiento contable similar al de la IFRIC 12, aunque existen pequeñas diferencias que se señalarán más adelante y que son sin duda relevantes a efectos de análisis de la información financiera resultante de este tipo de operaciones.

Antes de analizar estas diferencias es importante destacar que nuestra futura adaptación sectorial tiene un contenido mucho más extenso al de la IFRIC 12 y por lo tanto se refiere de forma mucho más detallada al tratamiento contable de las concesiones de servicios públicos y en concreto al ámbito de aplicación o alcance de la adaptación, a los modelos de reconocimiento y su tratamiento contable, al tratamiento de los costes financieros del proyecto, así como a la nomenclatura y clasificación de las partidas patrimoniales y de resultados y a la información que debe revelarse en la memoria. La IFRIC 12 se limita a recoger los fundamentos básicos del tratamiento contable de las concesiones, remitiendo a las propias normas (NIC's) en las que se enmarca la interpretación para el tratamiento de los ingresos, activos y pasivos reconocidos a lo largo de las distintas fases de la concesión. Sin embargo, nuestra adaptación sectorial profundiza mucho más. Así por ejemplo:

- (i) el anexo de la adaptación, así como la norma primera hacen referencia a determinados acuerdos entre el sector público y privado que quedan fuera de la definición del acuerdo de concesión y por lo tanto del ámbito de aplicación de la adaptación;



- (ii) la norma segunda de valoración (punto 1.2) especifica la forma en que debe articularse el reconocimiento de ingresos. En concreto, indica que se reconocerán por el valor razonable del propio servicio prestado, por considerarse una medición más fiable que el valor razonable de la contrapartida recibida. Además se especifica que este valor razonable se considera equivalente al coste más el margen de cada uno de los servicios prestados (construcción y mejora, explotación);
- (iii) en esta misma norma se especifica que cuando nos encontremos ante acuerdos de concesión que incorporen un modelo mixto (activo financiero y activo intangible), si alguno de los dos componentes supone el 95% de la contraprestación total recibida, la operación se registrará de acuerdo a la naturaleza de la contraprestación significativa (punto 1.2 (d)).
- (iv) se detallan las pautas de aplicación del método de amortización basado en la “*demanda de utilización*” en el modelo de activo intangible.
- (v) se propone el tratamiento contable a seguir en cada una de las actuaciones que la empresa concesionaria realiza a lo largo del período de concesión (conservación, reposición, gran reparación, mejoras y actuaciones de reversión) de acuerdo al modelo (activo financiero vs activo intangible) en el que se enmarca la concesión.
- (vi) se hace referencia a la nomenclatura contable a seguir para el reconocimiento de las distintas partidas de activo, ingresos y gastos que surgen en la operación. Así por ejemplo, el activo intangible podrá reconocerse en la cuenta “*Activo intangible, acuerdo de concesión*” mientras que para el activo financiero se podrá utilizar la cuenta “*Derechos de cobro a largo plazo, acuerdo de concesión*”.
- (vii) se especifica la clasificación de los ingresos y gastos financieros resultantes de la aplicación del modelo de activo financiero que formarán parte de los resultados de explotación.
- (viii) se recoge el tratamiento contable de los gastos de licitación para los que se permite su capitalización siempre y cuando se cumplan los criterios de reconocimiento de activos recogidos en el marco conceptual y se trate de gastos que procedan de actividades técnicas directamente relacionadas con el acuerdo.

A pesar de la mayor extensión de nuestra futura adaptación sectorial, lo cierto es que no son muchas las diferencias que ésta presenta frente al contenido de la IFRIC 12. En concreto podemos señalar las siguientes: (a) el tratamiento contable de las actuaciones de conservación, reposición, mejora, gran reparación y reversión de la infraestructura, (b) el reconocimiento de la provisión por las actuaciones señaladas en el punto anterior en el marco del modelo de activo intangible y (c) la clasificación de los ingresos y gastos financieros procedentes del modelo de activo financiero como parte de los resultados de explotación. Respecto a este último punto, la IFRIC 12 no realiza ningún cambio en la clasificación de los ingresos y gastos de naturaleza financiera asociados a la operación de concesión. En lo que se refiere al tratamiento de los gastos financieros no existen diferencias entre ambas normativas si bien es importante señalar que en el marco de nuestro PGC 2007 sólo se permite la capitalización si el período de construcción de la infraestructura es superior al año.

De acuerdo al contenido de la nueva adaptación sectorial, en el modelo de activo financiero, todas las actuaciones (construcción, explotación, mejora, mantenimiento o conservación, reposición, gran reparación, reversión) que la empresa concesionaria realiza sobre la infraestructura le otorgan un derecho incondicional de cobro y por lo tanto, suponen el registro de un activo financiero con abono a un ingreso por prestación de servicios. Sin embargo, en el caso del modelo de activo intangible, sólo son generadoras de ingresos las actividades de construcción, mejora o ampliación de capacidad y explotación. Las actividades de mantenimiento se reconocerán como gasto en el ejercicio en el que tengan lugar, mientras que el resto (reposición, gran reparación o reversión⁽⁵⁾) darán lugar al reconocimiento de una provisión sistemática a lo largo del período en el que dure la concesión. La IFRIC 12 por su parte sólo considera como generadoras de ingresos las actividades de mejora de la infraestructura. El resto de las actividades complementarias (mantenimiento, reposición,

⁽⁵⁾ Si la obligación de reversión es asimilable a los gastos de desmantelamiento y retiro regulados en el PGC 2007, se tendrá en cuenta lo dispuesto en la norma de valoración y registro del inmovilizado material y por lo tanto, el valor actual de la obligación futura formará parte del valor del activo intangible reconocido. La IFRIC 12 (BC párr. 55) por su parte, considera que todos los gastos de reversión se registrarán de acuerdo al contenido de la NIC 37 ya que la infraestructura objeto de reversión no es de la empresa concesionaria y por lo tanto no es aplicable en este caso el contenido de la NIC 16.





gran reparación y reversión) se reconocen como obligaciones presentes de la empresa como resultado del contrato de concesión y por lo tanto su tratamiento contable queda enmarcado en la NIC 37, que a diferencia de la posición adoptada por el borrador de nuestra adaptación sectorial, obliga a reconocer la totalidad de la provisión de forma inmediata, por la mejor estimación al cierre del ejercicio de los desembolsos que tendría que realizar la empresa para cancelar las obligaciones asociadas a esas actividades.

5. IMPLICACIONES CONTABLES PARA LAS EMPRESAS CONCESIONARIAS: DIFERENCIAS CON LA NORMATIVA ESPAÑOLA ENMARCADA EN EL PGC DE 1990

La entrada en vigor de la IFRIC 12 así como la próxima aprobación de la adaptación sectorial va a suponer una serie de cambios relevantes en el tratamiento contable de las concesiones administrativas. Estos cambios afectan de forma especialmente significativa al reconocimiento de las cargas financieras asociadas a la financiación del proyecto durante la etapa de construcción y explotación del activo, así como en la valoración y clasificación los activos no corrientes que surgen como resultado de la operación y que dejan de tener una naturaleza tangible para ser de naturaleza intangible o financiera. Además, el reconocimiento de ingresos se realiza a lo largo de todo el período de vigencia de la concesión, desde el mismo momento en que comienza la construcción de la infraestructura, tomando como base el valor razonable de cada uno de los servicios prestados y desapareciendo el concepto de fondo de reversión y la necesidad de realizar las aportaciones anuales que permitiesen que su valor final, al término de la concesión, fuese igual a la inversión neta prevista al final del período concesional.

Estos cambios suponen un fuerte impacto en los estados financieros de las empresas concesionarias si bien es cierto que, debido a su relevancia, algunas compañías cotizadas afectadas por esta interpretación comenzaron a adoptar el tratamiento contable recogido en la IFRIC 12 desde el ejercicio 2007⁽⁶⁾. Los efectos más importantes van a poder observarse en: (i) el tratamiento de las cargas financieras, donde

la capitalización sólo será posible en el modelo de activo intangible durante la fase de construcción, quedando reducidas de forma significativa las posibilidades de diferir las fuertes cargas asociadas a la financiación de este tipo de operaciones; (ii) la valoración de los activos reconocidos como resultado de la concesión que quedará limitada al valor razonable de los servicios prestados; (iii) la eliminación del fondo de reversión y la aparición de una serie de provisiones asociadas a las obligaciones relativas al mantenimiento, reparación y reversión de la infraestructura y (iv) el reconocimiento de ingresos, que se realizará en base al valor razonable asignado a cada una de las actividades prestadas por la empresa concesionaria.

6. TRATAMIENTO CONTABLE DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL ÓRGANO CONCEDENTE

Si bien el contenido de la IFRIC 12 se refiere al tratamiento contable de la concesión por parte de las compañías concesionarias, el control de la infraestructura objeto de dicha concesión se ejerce por parte del órgano concedente y por lo tanto éste debe considerarla como parte de su activo, aunque no sea de su propiedad. Tal y como clarificó el IFRIC a lo largo del proceso de debate de esta interpretación, el órgano concedente controla el activo porque: (a) regula y controla el servicio que la empresa concesionaria debe prestar; (b) tiene interés sobre la propiedad del activo al final de la concesión, siendo éste el interés residual y (c) el activo ha sido construido o adquirido específicamente para desarrollar el objeto de la concesión o bien se trata de un activo del propio órgano concedente que éste pone a disposición de la empresa concesionaria. Varias de las críticas recibidas apuntaban hacia la ausencia de directrices en torno al tratamiento contable que debía seguir el organismo concedente. No obstante, tal y como explicó el IFRIC en su reunión de septiembre de 2005, los órganos concedentes son, en la mayor parte de los casos, organismos públicos y, en este sentido, no es objeto del IFRIC ni del IASB, desarrollar normativa contable para el ámbito de la Administración pública.

A dicho respecto conviene señalar que, por lo que se refiere a España, el borrador de Nuevo Plan General de Contabilidad Pública (NPGCP), cuya entrada en vigor se encuentra prevista para 1º de enero de 2011,

⁽⁶⁾ Véase el caso de CINTRA.



se refiere al tratamiento contable de las concesiones de servicios públicos bajo la óptica de los entes concedentes. En efecto, en su segunda parte, relativa a 'Normas de reconocimiento y valoración' dedica la norma 20ª a los 'Acuerdos de colaboración para la gestión de servicios públicos', estableciendo como requisitos para la aplicación de dicha norma que: a) la administración pública controle o regule el servicio público a prestar por la entidad operadora, a quien se debe prestar y a qué precio, y b) la administración pública controla –mediante la propiedad, usufructo o de otra manera– cualquier participación residual significativa en la infraestructura y resto del inmovilizado material al final del acuerdo. Cuando se cumplan dichos requisitos, la administración pública correspondiente, inicialmente, registrará en su activo, como inmovilizado material, la infraestructura y restantes elementos materiales, valorando los mismos en la fecha de su reconocimiento por el valor actual de los pagos a su cargo (Modelo activo financiero) o, cuando no existieran tales pagos, por el valor razonable de las infraestructuras y demás elementos materiales (Modelo Activo intangible) reconociendo al propio tiempo la subvención recibida. Cuando se trate de un modelo mixto resultarán de aplicación los dos criterios anteriores en la proporción correspondiente. Para las valoraciones posteriores será de aplicación lo dispuesto en la normas de valoración 2ª y 3ª sobre Inmovilizado material, conteniendo esta última una referencia expresa sobre "Infraestructuras". Por otra parte, en las partes cuarta y quinta del NPGCP se habilita la correspondiente cuenta 212. "Infraestructuras", con su definición y relaciones contables.

7. CONCLUSIONES

El desarrollo de la IFRIC 12 puede considerarse hasta la fecha el proyecto más relevante y controvertido desarrollado por el comité de interpretaciones del IASB. Su complejidad e impacto económico en muchos países ha hecho que la elaboración de la interpretación definitiva haya supuesto un total de cinco años de numerosos debates de gran controversia respecto a su contenido final.

La IFRIC 12 considera los acuerdos de concesiones de servicios públicos como un mecanismo contractual donde la empresa concesionaria presta una serie de servicios (construcción, explotación, mantenimiento

y mejora de la infraestructura) al organismo concedente a cambio de una serie de derechos. La naturaleza de estos derechos son los que determinan la forma de registro contable de la concesión, de acuerdo a los dos modelos propuestos en la IFRIC 12: activo financiero vs activo intangible. EL ICAC ha seguido la misma línea de contenido del IFRIC y en su nueva adaptación sectorial encontramos muy pocas diferencias respecto al contenido de la IFRIC 12.

La nueva normativa internacional, como la que a corto plazo estará vigente en el ámbito nacional para las compañías no cotizadas, así como para la elaboración de las cuentas anuales individuales de todas las empresas españolas, van a traer consigo importantes cambios en la información financiera de las compañías afectadas por este tipo de acuerdos. Estos cambios afectarán de forma especialmente significativa al reconocimiento de las cargas financieras, así como al reconocimiento de ingresos y a la valoración y clasificación los activos no corrientes que surgen como resultado de la operación y que dejan de tener una naturaleza tangible para ser de naturaleza intangible o financiera.

Referencias

- Comisión Europea (2009): Reglamento 254/2009 de 25 de marzo de 2009 que modifica el Reglamento (CE) no 1126/2008, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo que respecta a la Interpretación nº 12 del Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF).
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (2009): Proyecto de Normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria sobre los acuerdos de concesión de infraestructuras públicas. Abril 2009.
- International Accounting Standards Board (2006): "IFRIC Interpretation 12: Service Concession Arrangements". IASB. London.
- KPMG (2009): "Primeras impresiones: CINIIF 12. Acuerdos de concesión de servicios. Normas Internacionales de Información Financiera". Junio 2009.
- Ministerio de Economía y Hacienda (2009): Orden Ministerial de 22 de julio de 2009 por la que se aprueba el nuevo Plan General de Contabilidad Pública. ■





El Plan Bolonia

1 La Modernización de la Universidad Española pasa por la incorporación y la adaptación responsable en el Espacio Europeo de Educación Superior

Màrius Rubiralta Alcañiz
Secretario General de Universidades

Nos encontramos ya muy cerca del horizonte temporal de 2010, año establecido para que se complete la adaptación al Espacio Europeo de Educación Superior (EEES), precisamente el año en que España asume la Presidencia de la Unión Europea (UE).

Se trata de un proceso dinámico que, lejos de concluir en el año 2010, deberá continuar más allá tal como se expone en la resolución de la Conferencia de Ministros de Lovaina "El Proceso de Bolonia 2020-El Espacio Europeo de Educación Superior en la nueva década". Esta reforma constituye una transformación que si bien no es la más profunda si es la más relevante en muchas décadas. Es imprescindible si queremos ajustar nuestro sistema universitario, al igual que el resto de Europa, a las exigencias de la sociedad basada en el conocimiento.

Se trata de un proceso que **se sustenta en los principios de la *Charta Magna Universitatum*: autonomía institucional, libertad académica, igualdad de oportunidades, principios democráticos y la rendición de cuentas a la sociedad.** Se enmarca en la universalización de la Educación Superior y la consideración de la Universidad como servicio público: En nuestro país se recoge en la Ley Orgánica 4/2007, de 12 de abril, Modificada de la Ley Orgánica 6/2001 de Universidades (LOMLOU).

España asistió a la Cumbre de Bolonia de 1999 y firmó la Declaración. Hoy con-

templamos con satisfacción como de los 29 países firmantes se ha pasado a 46 y sobre todo, los notables avances realizados en la construcción del EEES, aun siendo conscientes de que todavía quedan líneas de acción que requerirán un mayor esfuerzo y dedicación. Además, con la evaluación externa del Proceso de Bolonia, prevista para 2010, se tendrá una información más precisa y rigurosa acerca de los aspectos a los que nuestro país ha de prestar mayor atención.

Con posterioridad a la Declaración de Bolonia, en el Consejo Europeo de Lisboa, celebrado en 2000, fijaba el objetivo estratégico de que la UE se convirtiera en *la economía basada en el conocimiento más competitiva y dinámica del mundo, capaz de crecer económicamente de manera sostenible con más y mejores empleos y con mayor cohesión social.*

Para conseguir ese objetivo las universidades europeas debían jugar un papel fundamental y convertirse en los motores de un nuevo paradigma basado en la sociedad del conocimiento y ser competitivas en el contexto mundial tal y como nos proponía la Comunicación de la Comisión Europea *Movilizar el Capital intelectual de Europa: crear las condiciones necesarias para que las universidades puedan contribuir plenamente a la estrategia de Lisboa de 2005.*

Posteriormente, la comunicación de la Comisión Europea de 2006, *Cumpliendo la*



Agenda de Modernización de las Universidades: Educación, Investigación e Innovación, sugiere, a los países europeos, nueve medidas para superar las debilidades de las universidades europeas de modo que puedan contribuir en mejores condiciones a alcanzar los objetivos de la *Estrategia renovada de Lisboa*. Estas medidas son:

1. Romper las barreras entre las universidades Europeas.
2. Asegurar la autonomía y la rendición de cuentas de las universidades.
3. Ofrecer incentivos a las universidades por colaborar con el sector privado (y público).
4. Formar en competencias necesarias en el mercado laboral.
5. Mejorar la financiación de la formación e investigación.
6. Promover la interdisciplinariedad y la transversalidad.
7. Activar el conocimiento mediante la interacción con la sociedad.
8. Recompensar la excelencia al máximo nivel.
9. Hacer el EEES y de Investigación más visible y atractivo para el mundo.

Estas medidas están muy relacionadas, siendo algunas de ellas especialmente relevantes para la organización de las enseñanzas universitarias. En concreto, en el primer mensaje se pide a las universidades que rompan sus barreras aumentando la movilidad y que hagan un esfuerzo por lograr las reformas de Bolonia en 2010 en todos los países de la UE poniendo en marcha cualificaciones comparables (*bachelor*, máster y doctorado), con *curricula* flexibles y modernizados que respondan a las necesidades del mercado laboral.

Además, la Comisión invita a los gobiernos y a las universidades a realizar una oferta formativa acorde a los retos y oportunidades de la formación permanente o el aprendizaje a lo largo de la vida para estudiantes que no han accedido a la educación superior por las rutas “*tradicionales*” o que compatibilizan empleo y estudio.

Otra medida adicional que deben tomar los gobiernos y las universidades en el diseño de los planes de estudio es la formación en competencias y habilidades necesarias para adaptarse a los nuevos entornos productivos. Desde este mensaje se pide a las universidades que ofrezcan programas formativos y métodos de enseñanza innovadores que permitan un acercamiento al mundo laboral

(prácticas en la empresa, colaboración universidad-mundo laboral, etc.).

Por último, se recomienda que las universidades tengan mayor autonomía y responsabilidad de modo que puedan responder rápidamente al cambio. Es decir, se busca que los planes de estudio se diseñen de forma que sea posible adaptarse a las circunstancias cambiantes, que estén orientados hacia enfoques de investigación interdisciplinares y áreas punteras en el contexto nacional e internacional. Deben potenciarse los avances tecnológicos, y, de modo particular, los que se generen en los nuevos campos (como, por ejemplo, nanotecnología, biotecnología, biomedicina, máquinas inteligentes, energías renovables etc.). Además, deben revalorizarse las titulaciones de Humanidades, Ciencias Sociales, Derecho y Educación con el fin de equilibrar la oferta de conocimiento necesaria para el progreso socioeconómico de un territorio. Hay que potenciar las perspectivas supralocales ya que los profesionales han de desenvolverse en ámbitos cada vez más amplios y con realidades multiculturales.

En resumen, con posterioridad a la Declaración de Bolonia, la UE se propuso convertirse en una economía basada en el conocimiento competitiva y dinámica. Las universidades y su oferta formativa juegan un papel fundamental en la consecución de este objetivo ya que conforman junto con las administraciones y los sectores productivos la conocida Triple Hélice de una economía sostenible, responsable y basada en el conocimiento y la innovación.

La Comisión Europea ha realizado diversas comunicaciones en las que recomienda a las universidades que realicen cambios globales en el ejercicio de una mayor autonomía y responsabilidad. Respecto a la organización de las enseñanzas se pide a los gobiernos y a las universidades que no se limiten a adaptar los títulos existentes a la nueva estructura sino que realicen reformas comprensivas en el gobierno de las universidades (*gobernanza*), en sus mecanismos de financiación y de rendición de cuentas (*modelo de financiación de las universidades*), en su relación con la sociedad y el mercado laboral (*empleabilidad*), en su relación con otras instituciones (*agregaciones estratégicas en campus universitarios*), etc., con el fin de ofrecer unas enseñanzas comparables, flexibles, diversificadas, que fomenten la movilidad y el aprendizaje a lo largo de la vida, que impliquen a diversas disciplinas y que estén vinculadas a las necesidades de la





sociedad en general y del mercado laboral en particular, entre otros aspectos.

Por todo lo que antecede, es relevante, en primer lugar, que observemos el camino recorrido de la reforma hasta el momento en el sistema universitario español. En segundo lugar, detenernos en los elementos organizativos del Proceso de Bolonia para entender la lógica de los cambios en nuestras instituciones de educación superior. En tercer lugar, se identificarán los objetivos que persigue el EEES. Y, por último, nos centraremos muy brevemente en las ventajas que se derivarán del mismo para nuestros estudiantes, destinatarios últimos, junto con los profesores, de esta transformación de la universidad europea.

LA EVOLUCIÓN DE LA IMPLANTACIÓN EN ESPAÑA DEL EEES

Desde la firma de la Declaración de Bolonia España ha acometido importantes reformas en Educación Superior bajo la hipótesis de que no se trata de homogeneizar los sistemas de educación superior sino de aumentar su transparencia, compatibilidad y comparabilidad. Las reformas se abordan tanto sobre la base de los objetivos fijados en la Declaración de Bolonia como en la Agenda de Lisboa.

La Ley Orgánica de Universidades (2001) estableció los inicios del Proceso de Bolonia, en 2003 dos Reales Decretos establecieron la regulación de los ECTS y el procedimiento para la expedición del Suplemento al Diploma. Dos años más tarde, en enero de 2005, dos RD (55/2005 y 56/2005) regularon los estudios de grado y postgrado.

A partir de 2004 se inició un proceso de reforma de la LOU que culminó en abril de 2007 que incrementó notablemente la autonomía de las universidades y eliminó el catálogo oficial de Títulos pasando a un sistema de registro de Títulos oficiales.

El interés de España por la organización de las enseñanzas universitarias acordes al EEES se traduce en su colaboración con diversas instituciones europeas entre las que destaca la Comisión Europea. De hecho, España forma parte del programa de Modernización de la Educación Superior en Europa de la Dirección General de Educación y Cultura de la Comisión Europea. En este programa, España ha participado en actividades de aprendizaje sobre la Planificación e Implementación de la Reforma Curricular: Estructura, Conte-

nido e Incentivos, con el fin de adoptar buenas prácticas extraídas de la experiencia de otros países europeos en los que esta reforma curricular lleva algunos años funcionando. Algunas de las recomendaciones más relevantes se han extraído de estas actividades y de las comunicaciones de la Comisión Europea en relación a la reforma curricular.

La reforma de las enseñanzas conlleva necesariamente cambios en muchos aspectos de los sistemas de educación superior. En esta línea, las recomendaciones sobre reforma curricular afectan a áreas amplias y muy relacionadas. Se recomienda que las reformas sean comprensivas, es decir, que afecten a la organización en general de los sistemas de educación superior, se pide un cambio hacia la autonomía, el liderazgo de los equipos de gobierno y la implicación con la sociedad, se busca un sistema más efectivo de incentivos y financiación, se hacen recomendaciones sobre la relevancia de los nuevos títulos para el mercado laboral y la sociedad y sobre la acreditación de las enseñanzas.

En esta línea, se propuso un proceso de reforma curricular de las enseñanzas universitarias en España de acuerdo con los objetivos fijados tanto en el Proceso de Bolonia como en la Agenda de Lisboa. En el documento *La organización de las enseñanzas universitarias en España* de 26 de septiembre de 2006 del, entonces, Ministerio de Educación y Ciencia se definen las líneas generales de la nueva organización de las enseñanzas universitarias e introduce la sustitución del catálogo oficial de títulos por la inscripción de los títulos en el Registro de Universidades, Centros y Títulos. Posteriormente, en el documento de trabajo sobre la propuesta de *Directrices para la elaboración de los títulos universitarios de Grado y Máster* de 21 de diciembre de 2006, el Ministerio de Educación y Ciencia explicitó el procedimiento de inscripción de los títulos describiendo en detalle las directrices para la elaboración de una propuesta de título.

El RD 1393/2007 establece la ordenación de las enseñanzas universitarias, desarrolla la nueva estructura y articula el procedimiento para el diseño de los nuevos títulos.

El nuevo modelo que se plantea en España se basa en una mayor autonomía universitaria de modo que las universidades serán quienes propongan sus títulos y diseñen los planes de estudio. Se trata de un modelo flexible que facilita la conexión entre las ramas de conocimiento y que se adapta



las opciones de los estudiantes y a las necesidades profesionales.

Se flexibiliza la organización de las enseñanzas universitarias, promoviendo diversificación curricular y permitiendo que las universidades aprovechen su capacidad de innovación, sus fortalezas y oportunidades, lo que permitirá a las universidades estar mejor preparadas para las demandas sociales en un contexto abierto caracterizado por cambios rápidos y profundos.

Aumentar la empleabilidad de los titulados y tituladas es un objetivo de las reformas emprendidas, y para ello, los planes de estudio tendrán en el centro de sus objetivos la adquisición de competencias que permitan a los graduados y graduadas estar en mejores condiciones para su desarrollo profesional.

Ante los retos que suponen tanto la globalización como la sociedad del conocimiento, se impulsa un cambio metodológico que pone en el centro del proceso el aprendizaje del estudiante desde una perspectiva de aprendizaje a lo largo de la vida.

El fortalecimiento de la autonomía viene acompañado de una rigurosa rendición de cuentas, los títulos deberán superar un proceso de verificación y una acreditación periódica mediante sistemas de Garantía de Calidad que siguiendo los Criterios y Directrices adoptados en la Cumbre Ministerial de Bergen (2005) faciliten su reconocimiento internacional.

La especial relevancia que tiene en el EEES *el aseguramiento de la calidad* garantiza, más que ahora, que los nuevos planes de estudios (contemplados ahora como un contrato entre la sociedad y la universidad) que se ofrezcan en los próximos tres años académicos y en las próximas décadas, sean mejores que los actuales, lo que finalmente revertirá de forma muy positiva en la formación de los estudiantes. Esto es fundamental por que no debemos olvidar que la garantía de la calidad es un elemento esencial para crear la confianza mutua entre las instituciones de educación europeas de modo que el reconocimiento de títulos y periodos de estudio sea una realidad lo que a su vez es una condición indispensable para impulsar la movilidad en el EEES. España es miembro del Registro Europeo de Agencias de Calidad.

La movilidad de estudiantes y profesores es una de las líneas de acción prioritarias del Proceso de Bolonia y lo es también

en las reformas planteadas en España. Se potencia la apertura hacia estudiantes procedentes de otros países del Espacio Europeo y de otras áreas geográficas. En ese sentido, la nueva estructura planteada: Grado, Máster (entre 60 y 120 ECTS) y Doctorado, con un título de Grado de 240 créditos (4 años) se acomodan al Marco Europeo de Cualificaciones para la Educación Superior, respetan los acuerdos del proceso de Bolonia y se ajustan a otros sistemas muy competitivos y de interés para España en el contexto mundial, especialmente América Latina y Caribe. El Grado de 4 años puede tener consecuencias positivas en la empleabilidad y la movilidad.

Sin embargo, la movilidad y el acceso al estudio universitario son dos ejes fundamentales de la dimensión social de las universidades. Es por ello que deben introducirse mejoras en el sistema que permitan que las acciones de becas y ayudas al estudio estén adaptadas a la nueva situación del EEES y por ello del cambio metodológico. Las becas de estudio y especialmente las becas salario deben entenderse como un nuevo contrato social básico en esta nueva situación.

Hasta el momento se han verificado positivamente por el Consejo de Universidades un total de 1277 memorias de títulos de Grado, 1641 de títulos de Máster y 1230 de Doctorado. En el conjunto de las universidades públicas y privadas del sistema universitario español. En cuanto a la oferta de títulos de Grado se estima estar en este curso 2009-10 en el 50% de la oferta completa que se realizará en el curso 2010-11, constatando que los títulos que faltan se están sometiendo al proceso de verificación.

SOBRE LA ORGANIZACIÓN DEL PROCESO DE BOLONIA

No son pocos los malentendidos y confusiones en torno al Proceso de Bolonia derivados de un desconocimiento de sus peculiaridades organizativas. Desde un punto de vista organizativo, se debe tener en cuenta al menos lo siguiente:

En primer lugar, el proceso de Bolonia no es una actividad de la UE. La Conferencia Ministerial de Bolonia no fue promovida por la UE. Sin embargo, la UE ha apoyado siempre el proyecto con decisión y con recursos. Cuando se estableció el Grupo de Seguimiento de Bolonia (BFUG), la Comisión Europea se convirtió en un miembro más en igualdad de condiciones con los representantes de los países participantes. Además, el país que ejerce la Presidencia





de la UE preside el BFUG; así ocurrirá en el caso de España en el primer semestre de 2010. Por lo tanto, el Proceso de Bolonia no es una imposición de la UE sino un proyecto global de la educación superior.

En segundo lugar, el Proceso de Bolonia es un proceso voluntario sobre la base de acuerdos entre los países soberanos también en materia educativa. España participa en él de forma voluntaria desde 1999. Nada de lo dispuesto en el proceso es obligatorio para un país si este país no decide transformar el acuerdo en una norma interna. De hecho, los textos claves del Proceso de Bolonia emanados de las Conferencias Ministeriales de Praga (2001), Berlín (2003), Bergen (2005), Londres (2007) y Lovaina (2009) han sido también acordados de forma voluntaria, como fue la Declaración de Bolonia (1999), por las máximas autoridades educativas de los países del EEES.

En tercer lugar, el Proceso de Bolonia se ocupa básicamente de actividades de enseñanza y aprendizaje de las universidades. La necesaria mejora de la investigación académica, la tercera misión, la organización, la gestión, la financiación u otros aspectos importantes de la vida universitaria no son parte de los objetivos directos y prioritarios del proceso de Bolonia sino que forman parte de la estratégica modernización universitaria. Por consiguiente, no todos los problemas de la universidad española se van a resolver con el EEES. Es preciso recordar que en España se inició un proceso abierto de pensamiento sobre la nueva universidad en el horizonte 1015 y que aborda cambios y mejoras en diferentes ejes estratégicos entre ellos la importancia de desarrollar un Modelo de Financiación de las Universidades Españolas que por un lado permitan e incentiven la modernización universitaria y por otro faciliten la adaptación de nuestro sistema universitario al EEES. Este plan denominado ESTRATEGIA UNIVERSIDAD 2015 ha sido presentado y discutido ampliamente en 21 universidades públicas, así como a diferentes colectivos y agentes sociales y económicos, así como con los consejos sociales de las Universidades Privadas.

En cuarto lugar, a pesar de ser una iniciativa fundamentalmente ministerial el proceso está funcionando en cierta medida como un proceso de abajo a arriba. Se ha evitado la centralización en su seguimiento y las estructuras no se han burocratizado. También se han encontrado formas para atraer a diferentes miembros consultivos que han asumido sus responsabilidades muy activamente, como

por ejemplo la EUA (representando a las universidades), ESU (representando a los estudiantes) o la Internacional de la Educación. Por lo tanto, los estudiantes, y las universidades son parte muy activas en el proceso y colaboran en la elaboración de los correspondientes Comunicados acordados en las distintas Conferencias Ministeriales celebradas hasta ahora.

OBJETIVOS DEL EEES

Un análisis de los documentos y estudios que abordan la necesidad y conveniencia de crear un EEES y, en especial, los aparecidos en el marco de las preocupaciones de la UE, nos lleva a sintetizar la lógica del EEES en la consecución de los siguientes objetivos:

a) *El EEES pretende impulsar un cambio del paradigma educativo y de este modo facilitar el paso de la enseñanza al aprendizaje autónomo.*

Es indiscutible que el mercado laboral de la sociedad del conocimiento es diferente al de la era industrial. Para hacer frente a las necesidades que se derivan de una participación óptima en la sociedad del conocimiento hay que crear un entorno de aprendizaje continuo alrededor de los estudiantes que les capacite para seguir aprendiendo a lo largo de toda la vida y permanecer receptivos a todos los cambios conceptuales, científicos y tecnológicos que vayan apareciendo durante su vida activa. Hay que pasar de un modelo basado en la acumulación de conocimientos a otro modelo basado en una actitud permanente y activa de aprendizaje. Dado que la transmisión de los conocimientos no puede seguir siendo el único objetivo del proceso educativo, el modelo pedagógico basado en el profesor como transmisor de conocimientos debe ser sustituido por otro modelo en el que el alumno se convierte en el agente activo del proceso de aprendizaje que deberá seguir manteniendo durante toda la vida. La función del profesor debe ser la de dirigir y entrenar al estudiante en ese proceso de aprendizaje. Ello implica una atención mucho mayor de las administraciones y de las propias universidades para adaptar y modernizar los espacios y las infraestructuras docentes.

El nuevo modelo de créditos ECTS no es simplemente un nuevo sistema contable, representa un medio para definir los nuevos roles de profesores y alumnos. Por una parte, gracias a los créditos ECTS el estudiante tendrá por primera vez un instrumento transparente para medir su trabajo, incluyendo las enseñanzas teóricas y prácticas, y otras actividades académicas dirigidas (por ejemplo:



seminarios, tutorías, trabajo final de Grado), las horas de estudio y otras tareas que el estudiante debe realizar para alcanzar los objetivos formativos propios de cada una de las materias del correspondiente plan de estudios. Por otra parte, la vinculación de los créditos ECTS a los resultados de aprendizaje (lo que el estudiante debe conocer, entender y ser capaz de hacer tras la finalización de su proceso de formación) facilita que se dé un cambio no sólo en el objetivo del proceso de aprendizaje. Procede cambiar también, los objetos a ser aprendidos. En la universidad tradicional, los conocimientos, especialmente los teóricos, son el aspecto en el que mayor énfasis se ha puesto. Sin embargo, todo indica que las necesidades del nuevo contexto de la educación superior exigen que los estudiantes adquieran un conjunto amplio de competencias que incluyan, además de los conocimientos, las habilidades y las actitudes que son requeridas en el puesto de trabajo. El aprendizaje basado en competencias (conocimientos, habilidades y actitudes) es, por tanto, uno de los elementos centrales del Proceso de Bolonia, cuya consecución, somos conscientes, no será inmediata.

b) *El EEES tiene también como objetivo facilitar la eliminación de las barreras a la libre circulación de estudiantes y titulados en Europa.*

El EEES pretende, a corto plazo, que las titulaciones en la educación superior en Europa sean comparables, comprensibles, compatibles y de calidad. Simultáneamente, el Suplemento Europeo al Título (SET) pretende ayudar a facilitar la movilidad intraeuropea de los ya titulados.

c) *El EEES quiere hacer de Europa un lugar más atractivo para estudiar e investigar de lo que ha sido en las últimas décadas.*

Sabido es que una de las razones que impulsó la Declaración de la Sorbona en 1998, por parte de Francia, Alemania, Italia y Reino Unido, fue la constatación de que Europa había dejado de ser el lugar más atractivo del mundo para estudiar, como lo había sido hasta la década de los setenta. En palabras de la Comisión Europea: se ha de procurar que desde el resto del mundo, en especial desde los países emergentes, se perciba Europa como un lugar donde la educación superior cuenta con unas "reglas de juego" (el EEES) que lo hagan mucho más atractivo para estudiar o investigar que en el pasado reciente.

d) *El EEES busca incrementar el número de titulados superiores en Europa.*

Este incremento de los titulados que espera propiciar el EEES (como nos recuerda la OCDE, en porcentaje de población activa con

titulación superior, Europa se encuentra detrás de Estados Unidos, Japón y Corea del Sur) a largo plazo puede afectar positivamente a la productividad y a la empleabilidad de nuestros trabajadores, y, por lo tanto, a la renta por habitante. Si esto es finalmente así, el incremento de los titulados superiores en Europa puede facilitar que nos acerquemos en términos de PIB por habitante a los países más desarrollados de la OCDE.

Sin embargo, en España el número de titulados superiores es superior a la media europea produciéndose un efecto secundario en la baja cualificación de la demanda y la sobre cualificación de la oferta. Sin embargo, este punto debe ser analizado también desde la propia debilidad de nuestro sistema productivo.

Nada de ello será posible sin una complementaria y coordinada acción de modernización de nuestras universidades y de nuestros sistemas universitarios autonómicos, en especial en ámbitos de cohesión y acceso, dentro de la política de dimensión social y en el marco de un nuevo modelo de financiación de las universidades para hacer de nuestro sistema universitario un sistema sostenible más diversificado, más eficiente y eficaz sin perder la necesaria autonomía universitaria ni las tres misiones esenciales: la docencia, la investigación y la tercera misión. Ésta última en sus dos vertientes, la Responsabilidad Social Universitaria y la Transferencia de Conocimiento y Tecnología a la sociedad y a los sectores productivos

UN NUEVO ESCENARIO MÁS FAVORABLE PARA NUESTROS ESTUDIANTES

A pesar de encontrarnos en una etapa social y económica compleja como resultado de la crisis económica, del elevado nivel de desocupación de nuestros titulados y doctores, y de la incomprensible falta de reconocimiento social de la formación universitaria, la Universidad debe ser hoy, además del lugar donde se formen nuestros titulados, el corazón de las nuevas ideas que han de permitir repensar nuestro futuro sistema productivo, sostenible, responsable, que valore el conocimiento, la creatividad y el talento por encima de la especulación.

No cabe duda que el desarrollo de la normativa aprobada para hacer realidad el EEES en España genera en una parte del personal y de los estudiantes universitarios interrogantes cuya respuesta adecuada por parte de las administraciones y de las propias universidades es esencial para aumentar la confianza en el proceso. Además, deben explicarse un conjunto de ventajas para nuestros





estudiantes universitarios que de forma sintética se identifican a continuación.

- 1) Los nuevos estudiantes universitarios tendrán la posibilidad de elegir entre un mayor número de titulaciones que en el pasado. Los planes de estudio son ahora un contrato de calidad entre los estudiantes universitarios y la universidad.
- 2) El funcionamiento de los planes de estudios se evaluará continuamente y será más fácil que ahora corregir sus fallos y aumentar la calidad de la oferta formativa de cada universidad.
- 3) Estudiar en la universidad es más atractivo que en el pasado porque el estudiante es ahora, en gran medida, el protagonista de su propio aprendizaje.
- 4) Además, a diferencia de lo que ha ocurrido hasta ahora, en la universidad se aprenderá de muchas formas y en ella los estudiantes podrán aprovechar y desarrollar todas sus capacidades.
- 5) Cuando haya exámenes finales éstos tendrán menos importancia en la nota final, ya que los sistemas de evaluación tendrán mucho más en cuenta todo el trabajo realizado por el estudiante.
- 6) En el nuevo escenario, será mucho más fácil que se reconozca lo ya realizado en otro centro o universidad, será mucho más fácil también cambiar de estudios y de universidad, así como estudiar en el resto de Europa y volver, o no, a España y que se reconozca lo que se ha realizado en otra universidad europea.
- 7) Los planes de estudio deben ser más realistas en el nuevo escenario. Y lo deben ser porque ahora se tiene en cuenta que la unidad de medida del trabajo del estudiante es el crédito europeo (entre 25 y 30 horas de trabajo). Cada materia tendrá asignada un número determinado de créditos, no pudiendo superar la suma de todas las materias correspondientes a un año académico los 60 créditos europeos.
- 8) En el nuevo modelo si el estudiante decide estudiar y trabajar a la vez se respetará su ritmo de aprendizaje y su dedicación como estudiante a tiempo parcial.
- 9) Los estudiantes universitarios del futuro saldrán mejor preparados para trabajar como titulado universitario y además serán capaces de seguir aprendiendo a lo largo de toda la vida.
- 10) Si un estudiante quiere seguir estudiando después del Grado puede elegir, por primera vez en la historia de la universidad española, entre una gran oferta de másteres oficiales a precios asequibles.

Sin embargo, todo ello requiere de una mayor dedicación del estudiante universitario, lo que produciría desequilibrios sociales si no fuera acompañado de un mucho más potente y adecuado modelo de becas y ayudas, y de una adecuación de los umbrales con el fin de que un mayor número de estudiantes con bajos recursos económicos o con barreras geográficas o situaciones especiales tengan la oportunidad de dedicarse a tiempo completo en el estudio. La progresiva introducción de becas salario han de permitir no sólo la obtención de ayuda al pago del coste de las tasas de matrícula y de los costes básicos del estudio, sino que permita además un fondo de apoyo al mantenimiento familiar. Para ello, se requiere de un esfuerzo económico sostenido que en el horizonte del 2015 nos acerque a la media de países europeos en inversión en becas y ayudas en relación al PIB.

CON LA MIRADA PUESTA EN EL CURSO 2015-2016: ESTRATEGIA UNIVERSIDAD 2015

A partir de 2010 y tras los resultados de la evaluación externa del Proceso de Bolonia, habrá que establecer qué líneas de actuación propuestas en las distintas Cumbres debe ser objeto de especial atención por parte del sistema universitario español y definir con mayor impulso el papel del Proceso de Bolonia en el contexto global. Partimos de sistemas y culturas diversas que constituyen un valor a respetar, a pesar de las dificultades de un proceso tan complejo, sin duda, estamos más cerca del objetivo de hacer realidad el EEES abierto, en el que la movilidad sea una realidad y nos ayude a situar a Europa a competir en el contexto global.

Sin embargo, la modernización de las universidades españolas se producirá si además de avanzar en el desarrollo del Espacio Europeo de Educación Superior, avanzamos en la dimensión social de la universidad, en la sostenibilidad de la universidad, especialmente de la pública, mediante un modelo de financiación basado en la equidad y la corresponsabilidad entre administraciones y universidades, en las mejoras sobre el personal que favorezcan el reconocimiento social de la labor docente e investigadora, así como se avanza en la consolidación de los valores del esfuerzo, del talento, del carácter emprendedor, del apoyo frente al riesgo y de la solidaridad. Es necesario aprovechar este momento para avanzar en la construcción de una universidad que junto con los principios de la equidad y la igualdad de oportunidades avance hacia la consecución de grandes retos como la excelencia y la internacionalización. ■



2

¿Qué es y qué se hace al amparo de “Bolonia”?

Andrés Recalde Castells

Catedrático de Derecho Mercantil
de la Universitat Jaume I de Castellón

Germán Orón Moratal

Catedrático de Derecho Financiero
y Tributario de la Universitat Jaume I de Castellón

Si algo ha atraído la atención de los medios con ocasión de las reformas educativas que se están realizando en el marco del llamado Plan Bolonia es la oposición radical y a veces violenta de algunos grupos de estudiantes. Mucho menos relieve en la prensa, y prácticamente nulo entre los dirigentes de la política universitaria, han tenido las críticas de algunos de los más relevantes sectores de la academia. Nos tememos que esta falta de audiencia tenga ya difícil solución. Pero a los que venimos advirtiendo de los fallos y defectos de los cambios que se avecinan nos quedará, al menos, ese consuelo –vanidoso e inútil– de que “nosotros ya lo dijimos”.

Lo peor de todo esto de “Bolonia” es que nadie sabe lo que realmente hay detrás; o, mejor, que cuando uno apunta a algo que se dice que es una consecuencia del proceso de “Bolonia”, la respuesta más extendida es esa de que: “bueno, en eso quizá tengas razón, pero es que eso no es Bolonia”. Entonces ¿qué es Bolonia?

Habitualmente se nos anuncia que el nuevo proceso permitirá la creación de un “Espacio Europeo de Educación Superior” (EEES). O, si se quiere, que su objetivo es la convergencia en el ámbito europeo de la educación universitaria, con el fin puesto en la homologación de los métodos educativos y las titulaciones, facilitando, así, la movilidad de los estudiantes y profesionales. ¿Quién

va a estar en contra de una formulación tan genérica y, en sus desnudos términos, tan inatacablemente positiva? Otros dicen que en Derecho son “pro Bolonia”, porque esto consiste simplemente en intentar mejorar lo que no funciona bien ¿Quién no quiere “mejorar” o que nos quedemos “fuera” (como impudicamente se nos acusa a los críticos) de algo tan importante y lleno de buenas intenciones con los que toda Europa se habría implicada?

Pero hace tiempo advertimos que detrás de estas afirmaciones hay algo de propaganda que no admite un efectivo contraste con los hechos. Ante todo debe recordarse que en Europa no hay ningún tratado, directiva, reglamento o cualquier otro tipo de prescripción objetiva que se haya dictado en el marco del proceso racional de creación de las normas jurídicas. La “declaración” no fue más que eso: una mera “declaración” firmada por los ministros de educación, bajo el impulso de algunos asesores pedagógicos, que a nada obligaba ni obliga, por lo que es inexacto eso de que España “incumple” el plan de Bolonia. Y, lo que es más importante, tampoco es cierto que, si no nos subimos a ese carro, vayamos a quedar fuera de nada. Permítase-nos acudir al ámbito mejor conocido por nosotros, el de los estudios de Derecho. Quizá alguno se sorprenda de lo que vamos a decir, pues bien que se han cuidado nuestras autoridades académicas en no darle mucha publicidad. Los países con tradición más antigua y





los que mayor influencia han ejercido en el desarrollo de la “ciencia jurídica”, especialmente aquellos que más han contribuido al desarrollo de las leyes, doctrinas jurisprudenciales y a la obra escrita de los mejores juristas de nuestro país, han manifestado con claridad su rechazo al proceso. Es el caso de Alemania o de Italia que se han apartado con claridad de lo que supone el plan Bolonia. La referencia a Italia es más relevante, porque su rechazo es fruto de la experiencia, en concreto del fracaso que en ese país pudo constatarse después de una inicial opción por el modelo. ¡Cuidado, entonces, porque seguir a lo que se está realizando al amparo de “Bolonia”, podría suponer que nuestro país se desviara de aquellos con los que más motivos habría para que estuviésemos alineados!

Tampoco es cierto que el EEES vaya a traer más movilidad de los estudiantes, tanto si pensamos en la posibilidad de cursar parte de los estudios en otra universidad en el marco de programas de intercambio, como si consideramos el traslado de expediente de otras universidades. El estudiante español que se traslade a una nueva universidad (nacional o extranjera) verá cómo le son reconocidos los créditos cursados que sean básicos en la rama científica a que pertenezca la titulación, que en España se ha fijado en 60 créditos. Pero los que no reúnan esta condición deberán someterse a los criterios de reconocimiento que cada universidad adopte, y que dependerán entre otras circunstancias de la correspondiente rama del conocimiento de que se trate. Cabe pensar que dado el carácter nacional del Derecho (de las leyes positivas) y, lo que es más importante, dadas las profundas divergencias de modelos en la cultura jurídica (no se trata de decir cuál es mejor, pero lo que no cabe duda es de que el modelo continental es muy diferente del anglosajón, mientras esto no lo cambie quien está democráticamente habilitado para ello), el reconocimiento de créditos correspondientes a los estudios de Derecho cursados en otro país será muy reducido. Es cierto que los créditos que no se “reconozcan” se incorporarán al expediente académico («no se perderá un solo crédito» en la terminología ministerial); pero serán créditos que no servirán para obtener el título universitario. En consecuencia, los créditos cursados en otra universidad, española o de otro país que integre el EEES, no necesariamente podrán emplearse para completar los estudios en casos

de migración, aunque se podrá acreditar que fueron cursados. En esto no hay diferencias con lo que ahora sucede. La única radica en que el documento probatorio de estos créditos ad abundantiam será el mismo expediente académico.

En cuanto a la validez extraterritorial de las titulaciones, esto es, una vez finalizados los estudios de grado, la campaña publicitaria del ministerio afirma que aquellas serán “válidas” en toda Europa, pero nada se dice a qué efectos o, en términos jurídicos, si también serán “eficaces”. Aquí debe diferenciarse entre los miembros de la Unión Europea y los demás integrantes del EEES. En estos últimos si así lo aprueban, y en España para los graduados procedentes de esos otros países, la validez sólo es para acceder a un nivel o ciclo superior, por ejemplo para acceder a un máster. Si se trata de países miembros de la UE, el reconocimiento depende de lo establecido en la Directiva 2005/36/CE, de 7 de diciembre de 2005 (aún no traspuesta en su integridad en nuestro ordenamiento, y aplicable desde octubre de 2007), que establece diversos regímenes de reconocimiento de cualificaciones profesionales. Para las de ámbito universitario el reconocimiento automático sólo se establece para las profesiones del ámbito de ciencias de la salud y para los arquitectos que cumplan con los contenidos fijados en la propia directiva. El resto de las titulaciones universitarias deberá cumplir los requisitos de la directiva y los que en su caso cada Estado pudiera fijar de acuerdo con la misma. Dicho de otro modo y al igual que con los créditos cursados en otra universidad y no reconocidos, tal como ocurre hasta ahora. Esto es, sólo la homologación les dará eficacia. Así pues, fuera de los pocos supuestos de reconocimiento automático, seguirán siendo necesarios los trámites de homologación de títulos, debiendo superar las pruebas que en cada caso se establezcan y en los que se atenderá a la formación previa que se acredite. Nada permite concluir, por tanto, que el proceso de Bolonia suponga cambio alguno para el ejercicio de profesiones respecto de la situación actual.

Probablemente sería conveniente que desde las instituciones europeas se establecieran unos mínimos comunes para todos los Estados miembros en la formación de los estudiantes de cada titulación, homologables, válidos y eficaces en toda Europa, para así corregir al menos el desajustado de situa-



ciones como las de España en las que cada universidad elabora sus propios planes de estudio. Resulta sorprendente observar, en efecto, que la pretendida homologación europea de los estudios se realice en paralelo con un proceso que en el ámbito interno facilita (y a fuerza que lo consigue) la diferenciación de los estudios en cada universidad (con el agravante de que, aquí sí, el título de grado de cualquier universidad española “vale” y tiene efectos jurídicos).

En este punto, tampoco deja de sorprender que, junto a esa libertad de configuración de planes de estudio, elemento diferenciador entre una Universidad y otra, se haya mantenido la homogeneidad para la cuantificación de los precios públicos universitarios frente a la diversidad de contenidos (e incluso de metodologías). De momento, y como regla general, un alumno de grado satisfará los precios públicos correspondientes a los cuatro cursos en un importe equivalente al que hasta ahora satisface en la misma rama científica un estudiante de licenciatura en cinco cursos. Esto es, un estudiante seguirá pagando lo mismo sea cual sea el coste que para la Universidad de una misma Comunidad Autónoma represente la impartición del grado, algo que ya no resulta tan lógico al no estudiarse lo mismo en cada Universidad para un mismo grado y que además no parece adecuarse a las exigencias del art. 81 LOU, por no guardar la misma relación el precio con el coste del servicio en todas las Universidades.

Queda una última cuestión que invocan los defensores de Bolonia. La que afecta a los contenidos y a los métodos de enseñanza. En este ámbito la principal reforma se conecta estrechamente con la anterior. Es la que se refiere a la duración de los nuevos estudios. En efecto, los estudiantes que cursen los nuevos planes de estudio en todas (hemos dicho bien, TODAS) las carreras o titulaciones (perdón, ahora se dice “grados”) deben pasar el mismo número de años en la universidad (4) y cursar el mismo número de créditos (240), aunque con distinta medida según la Universidad. Da igual que estudien Economía, Filología clásica, Historia, Química o Matemáticas, o que cursen los estudios de turismo, relaciones públicas, gastronomía, diseño o comunicación (pues todos estos estudios superiores podrán ya cursarse en la universidad española). Esperamos que no se nos impute pecado de soberbia, si advertimos que tenemos alguna

duda de que la cantidad (en horas) de formación que debe recibir un estudiante de grado en los estudios de turismo deba coincidir con los de un estudiante de Física o de Derecho.

Conscientemente hemos cometido un error. En la elaboración del sistema de planes se ha reconocido que los estudios de Medicina, Arquitectura y —en algunos casos— Ingeniería eran demasiado importantes para aquellas restricciones de tiempo, por lo que se les ha permitido permanecer en los razonables plazos de antaño. En cambio, otras materias de una antiquísima tradición universitaria no han merecido ese rango de “importancia”.

Para las inmensas lagunas que cualquiera podrá encontrar en la formación de alguna de las materias que se imparten en la universidad la panacea serían los másteres. A pesar de todos los inconvenientes y defectos que pueden hallarse en los modernos planes de estudio de grado, los que firmamos aquí debemos advertir que los fallos de los másteres, tal como hoy en día se conocen en el mundo académico español, son manifiestamente superiores. La superposición de una especialización sobre un desarrollo generalista de la formación básica obtenida en el grado, la ausencia de un diseño razonable de las materias docentes que se imparten, o la falta de controles efectivos de los conocimientos adquiridos por los estudiantes permiten ser escépticos sobre su calidad y valor formativo. Basta con advertir que la proliferación inmensa de másteres en nuestro país no ha conseguido “corregir” una característica absolutamente extendida de estos: quién paga y, al menos, firma la lista de asistencia es raro que no obtenga el título de máster.

Lo grave es que nos tememos que este fenómeno de “facilitación” del título, que antes sólo era propio de los másteres, tiende a extenderse entre los estudios de licenciatura o ahora de grado. Es normal. En los medios de prensa uno de los principales problemas que con carácter general se achaca al sistema educativo español y, en particular, a la universidad sería el “fracaso escolar”. Un fracaso que se entiende generalmente como la falta de consecución por los estudiantes de los títulos correspondientes a los estudios que cursan. Los suspensos serían en definitiva una derrota no ya del alumno, sino del conjunto del sistema educativo y, ¡cómo no!, de su instrumento: el profesor.





Tal planteamiento es el que parece estar en la base del “Plan Docente”, que la Agencia Nacional de Evaluación de la Calidad y Acreditación (ANECA) ha elaborado y que muchas universidades ya están incorporando. En ese “plan” se prevé que uno de los criterios que habrán de utilizarse para evaluar la calidad de la docencia que imparten los profesores españoles (e, incluso, para determinar sus emolumentos) es el “éxito” que sus estudiantes alcanzan, éxito que se determina en función de los resultados (calificaciones) obtenidos. Probablemente este sería, con carácter general, un buen criterio, si los examinadores fuesen externos. Pero cuando el mismo profesor es el que debe determinar la calificación del estudiante al que ha impartido la materia se está creando un excelente incentivo para que los profesores “inflen” las calificaciones. En nuestra universidad bastantes profesores se han planteado ya la gran pregunta: ¿cuál es el nivel de aprobados, notables y sobresalientes que tenemos que alcanzar para obtener la “excelencia” docente? El progresista principio de igualdad de acceso a la formación universitaria parece haberse trastocado en un derecho igual a obtener el título, que sólo favorece a los que, además de los estudios, disponen de otros instrumentos y contactos para el progreso profesional. Si nos queremos homologar con los países de más prestigio y con una universidad “excelente”, ¿no debería pensarse en la posibilidad de un examen único –con un número muy reducido de convocatorias– **al final de los estudios, como el que tienen en Alemania?**

Pero, entrando en los métodos, también hay algo que decir sobre la cuestión que centra y ocupa preferentemente a los promotores de los nuevos estudios (pedagogos y administradores de la organización docente). Conviene advertir, ante todo, que aquí nada venía exigido por la Declaración de Bolonia. Y, sin embargo, se reduce el tiempo de duración de los grados, se modifican los criterios de cálculo de esos períodos, se pretende cambiar la forma de impartir la docencia.

No es sólo que en las materias de mayor complejidad el número de horas que se dedicarán a la docencia sean muchas menos, que lo son, es que los mismos “créditos” se calculan en función de criterios que no atiende sólo al número de horas que imparte el profesor. El método de cálculo se basa en el

tiempo que el estudiante ocupa en la adquisición de las competencias y habilidades que se buscan. En la inmensa cantidad de cuartillas y fichas que los profesores universitarios tenemos que rellenar con prolijidad para la correcta (formal) ejecución de los nuevos procesos, tenemos que describir las habilidades a alcanzar, o las competencias genéricas y específicas que los estudiantes obtendrán en los estudios de cada materia. Y allí tenemos que indicar con extremo detalle el número de horas de clases teóricas, el de prácticas, seminarios, talleres, tutorías, trabajos personales e incluso el tiempo de dedicación al examen que nuestra asignatura exigirá al alumno. Lo que no puede dejar de sorprender es que la unidad de tiempo/esfuerzo que se tiene que determinar sea casi la misma para todos los estudiantes, ya sea éste Einstein o... (omitimos nombres alternativos).

Ya ha aparecido, así, el otro elemento que caracteriza los nuevos métodos. Al amparo del argumento de que la “clase magistral” es un instrumento obsoleto, ésta se pretende sustituir por nuevas formas de estudio más “participativas” o comunicativas, en las que la formación de los estudiantes debe ser el fruto de un diálogo dirigido a facilitar al estudiante el desarrollo de “destrezas” que le habilitarán en la búsqueda de la información y en la precisión de los criterios de selección y gestión del conocimiento. Dicho así, ¿quién, otra vez, va a estar en contra? Pero este “autoaprendizaje” requiere unos rudimentos, que nuestros estudiantes universitarios no han obtenido en la enseñanza media. Es, además, una formación que sólo sería posible si los profesores pudieran prestar una dedicación individualizada al alumno o, al menos, a pequeños grupos de estudiantes, algo incompatible con la matrícula de 125 personas por clase que tenemos de media en Derecho, o incluso con los 30 estudiantes que aproximadamente suelen asistir de manera habitual. Ello requeriría un importante incremento de la financiación universitaria que no parece que se piense realizar. Si no es así, ¿alguien piensa que los profesores españoles podremos leer todas las semanas con la atención que merecen, decenas de trabajos que cada uno de sus estudiantes le presente? ¿alguien piensa que los estudiantes españoles están en disposición de escribir todas las semanas, con el rigor exigible, varios trabajos en materias complejas de las que nunca antes habían oído hablar?



Por otro lado, el repetido reproche al carácter caduco de la “clase magistral” y la imputación a los que la imparten de ser unos retrogrados que no saben adaptarse a los nuevos tiempos, se basa en el fondo en otro presupuesto cuestionable. La idea es la de que lo importante no es lo que el docente tenga que enseñar, sino lo que el estudiante aprenda. La figura del profesor queda difuminada como mero “facilitador del conocimiento y cada alumno es gestor de su propio aprendizaje”. Pero las habilidades que se propone que obtengan en la nueva universidad son las de una destreza práctica, privada de fundamento teórico, con la vista únicamente puesta en llegar a ser un buen profesional. En este modelo está claro que la enseñanza del profesor es irrelevante y, por qué no decirlo, casi superflua; “todo es igual, nada es mejor, lo mismo un burro que un gran profesor”, como nos decía el viejo tango Cambalache y como nos demuestran algunos “rankings” en los que cuantitativamente se evalúan las universidades españolas con sorprendentes resultados para los que nos encontramos en el asunto desde hace tiempo.

La experiencia práctica de los procesos de adoctrinamiento y adaptación a los nuevos métodos que las universidades españolas están emprendiendo demuestran cuánto de ello hay: los que se han asomado por esos “cursos” proyectados por las “unidades” de mejora o apoyo educativo, se encuentran con jóvenes docentes (por ejemplo de ingeniería) enseñando a profesores con años de dedicación docente universitaria (por ejemplo de Derecho) la manera en que deben preparar e impartir una clase práctica “adaptada a Bolonia”. ¡Cómo si el contenido no determinara el continente o la forma de la “clase práctica”! Nadie duda de que hay magníficos profesores jóvenes; pero la universidad siempre se basó en el presupuesto (que, al parecer, ahora se habría demostrado erróneo) de que el conocimiento se acumula con los años. Pero, claro, no son conocimientos lo que deben adquirir los estudiantes, sino habilidades y destrezas profesionales.

Y, una vez más, todo esto no se prevé para que libre y voluntariamente se alcancen los objetivos que se dicen buscar, pues los profesores que no se adaptan deberán soportar, de una u otra forma (y la económica no es irrelevante) las consecuencias ¿Dónde quedó la “plena capacidad docente” que a esos profes-

sores se les reconoció cuándo obtuvieron sus plazas de catedráticos o de profesores titulares de universidad? ¿Qué hay de la libertad de cátedra, cuando con el nuevo sistema se niega la “competencia” para ordenar la docencia y la forma de las clases, cuando se prescribe a los profesores que las clases necesariamente deben dirigirse a la obtención de habilidades y de competencias (pero no de conocimientos)? Es aquí donde debería cobrar todo su sentido la autonomía universitaria, como libertad de investigar, expresar e impartir conocimientos, y no como instrumento para el mantenimiento de los poderes de los grupos que controlan algunas universidades.

En el caso del Derecho las críticas al método y al proceso que se han realizado desde sectores muy autorizados han resultado especialmente relevantes. Ya advertimos que los países más significativos de nuestra cultura simplemente se han apartado de un proceso, que (como ha dicho el decano de la Facultad de Derecho de Heidelberg) termina por reducirse a un mero planteamiento burocrático de producción de mejores profesionales. En España, un escrito elaborado por algunos de los juristas más prestigiosos de la universidad, que ha obtenido ya la adhesión de más de 1200 profesores de Derecho (y, entre ellos, de algunos de los más importantes universitarios que nuestro país ha conocido en los últimos cincuenta años), ha denunciado los riesgos que pueden traer consigo las reformas que se introducen al amparo del proceso de Bolonia. Se advierte fundamentalmente del peligro de que los nuevos métodos creen “un jurista menor, liviano y acrítico, con tendencia al pragmatismo de vía estrecha y a la docilidad, incapaz de elevarse por encima de las pequeñas y eventuales regulaciones del día para proyectar una verdadera mirada profesional al mundo del derecho”.

La escasa repercusión de este documento en la prensa y su nula consideración por parte de las autoridades políticas, de los rectores o de los ministerios de educación o de justicia, nos hacen ser, como ya señalábamos al principio, muy pesimistas.

Alguno habrá podido percibir en estas páginas cierta acritud. Probablemente se deba a la desesperanza que nos invade sobre el futuro de nuestra Universidad y, en especial, el de los estudios de Derecho. ¡Cuánto nos gustaría equivocarnos! ■





La Intervención en el Consejo General del Poder Judicial

Begoña de Hoyos Maroto
Interventora en el Consejo General del Poder Judicial

Para poder entender mejor las características de un órgano como la Intervención del Consejo General del Poder Judicial, vamos a comenzar por aproximarnos a la naturaleza del propio Consejo, ya que es de esta naturaleza de la que se derivan sus singularidades.

El Consejo General del Poder Judicial se configura como uno de los denominados «Órganos Constitucionales», atribuyéndole la vigente Constitución Española en su artículo 122.2 el «gobierno del Poder Judicial» y remitiéndose, en lo que respecta a su estatuto y sus funciones, a la Ley Orgánica del Poder Judicial.

La singularidad del Consejo General del Poder Judicial comienza por su propia composición. Así, aunque no vamos a entrar en este punto en más desarrollo por apartarse del núcleo hacia el que se dirige esta exposición, baste con que recordemos que está integrado por veinte vocales, nombrados por las Cortes Generales por un período de cinco años, y por su Presidente, que es elegido en la primera sesión constitutiva de cada nuevo Consejo por los vocales entrantes y que es además el Presidente del Tribunal Supremo, por lo que en cierto modo aúna en su figura la doble condición de miembro del gobierno del Poder Judicial y parte integrante de ese Poder Judicial. Precisamente esta doble condición de su Presidente hace que en el día a día de la gestión del Consejo en ocasiones surjan algunos problemas de delimitación de unas funciones que, en principio, deberían quedar claramente separadas, por cuanto afectan a esferas competenciales diferentes, las del Tri-

bunal Supremo, dependientes del Ministerio de Justicia, y las del Poder Judicial, dependientes del Consejo.

La estructura del Consejo General del Poder judicial, de acuerdo con el artículo 122 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, se articula en los siguientes órganos:

- Presidente.
- Vicepresidente.
- Pleno.
- Comisión Permanente.
- Comisión Disciplinaria.
- Comisión de Calificación.
- Y las restantes Comisiones fijadas reglamentariamente.

De estos órganos, los que tienen atribuidas competencias en materia de gestión económica son el Pleno y la Comisión Permanente, debiendo añadirse a tales efectos, dentro de los órganos técnicos del Consejo, el Secretario General, a quien corresponden las funciones de gestión, tramitación y documentación de los actos del Consejo, así como la dirección y coordinación de los restantes órganos técnicos.

Pues bien, partiendo de la peculiar naturaleza y de la estructura del Consejo, lo primero que debemos tener presente es que, **al encontrarnos ante un órgano constitucional, el régimen de control del Consejo General del Poder Judicial está sometido a sus normas especiales.**

En tal sentido, la propia Ley General Presupuestaria, cuando regula en el capí-



tulo I su ámbito de aplicación, dispone en su artículo 2.3 que *“los órganos con dotación diferenciada en los Presupuestos Generales del Estado que, careciendo de personalidad jurídica, no están integrados en la Administración General del Estado, forman parte del sector público estatal, regulándose su régimen económico-financiero por esta Ley, sin perjuicio de las especialidades que se establezcan en sus normas de creación, organización y funcionamiento. No obstante, su régimen de contabilidad y de control quedará sometido en todo caso a lo establecido en dichas normas, sin que les sea aplicable en dichas materias lo establecido en esta Ley”*.

Por su parte, la Ley Orgánica del Poder judicial establece (artículo 107.8), que el Consejo tendrá, entre otras competencias, la de elaborar, dirigir la ejecución y controlar el cumplimiento de su Presupuesto, presupuesto que como acabamos de ver se integra en una sección independiente de los Presupuestos Generales del Estado.

En este contexto, a la hora de analizar las funciones de la Intervención en el Consejo General del Poder Judicial como órgano de control del mismo, hay que partir de su propia normativa, y más concretamente del Reglamento de Organización y Funcionamiento del Consejo aprobado por Acuerdo del Pleno de 22 de abril de 1986, Reglamento que dedica a la Intervención su capítulo V (artículos 114 a 116).

El primero de estos preceptos, sin perjuicio de que su comprensión, como luego veremos, nos obliga a situarnos en el contexto del momento en que fue aprobado el Reglamento (año 1986), nos fija una primera nota característica del sistema de control interno establecido en el Consejo, el de la *“fiscalización previa de los actos, documentos y expedientes susceptibles de producir obligaciones o derechos de contenido económico”*.

Así, el régimen de control interno elegido para el Consejo es el de **un control previo de legalidad en la ejecución de su presupuesto**, estableciéndose en el artículo 116 del Reglamento de Organización y Funcionamiento, que el ejercicio de esta función será realizado por un *“Interventor al servicio del Consejo cuya designación se efectuará por el Pleno, y deberá recaer en persona que posea la adecuada calificación profesional”*.

En desarrollo de lo previsto en el Reglamento de Organización, el Pleno del Consejo, en su reunión de 23 de abril de 1997, creó la estructura organizativa de la Intervención siguiendo las características de organización del personal al servicio del Consejo e incorporando dicho órgano técnico en la Relación de Puestos de Trabajo. En la actualidad existe en la Intervención un puesto de Interventor del Consejo, un puesto de Jefe de Unidad de Fiscalización, un puesto de Jefe de Unidad y un puesto de Administrativo.

La designación del Interventor corresponde realizarla al Pleno del Consejo mediante concurso de méritos entre quienes posean la adecuada calificación profesional, y su nombramiento se realiza, como el del resto de órganos técnicos de nivel superior del Consejo, por un período de dos años, prorrogable por períodos anuales con un máximo de diez años, quedando la persona designada en situación de servicios especiales en su Administración de origen (artículo 146 de la Ley Orgánica del Poder Judicial).

La designación del resto de puestos de la Intervención del Consejo se realiza por la Comisión Permanente, igualmente mediante concurso de méritos, pero quedando los funcionarios que lo desempeñen en situación de servicio activo en sus cuerpos de origen.

La primera diferencia, por tanto, de acuerdo con lo que acabamos de exponer, respecto del control ejercido en el ámbito de la Administración General del Estado, es que se trata de un órgano de control interno con dependencia orgánica y funcional del propio Consejo, ya que la oficina de la Intervención se configura como un «órgano técnico» dentro del Consejo, y las personas que lo integran son designadas directamente por el propio Consejo, siendo éste el que fija su estructura.

Dicho esto, dentro de la estructura organizativa del Consejo, la Intervención sí goza de autonomía en el ejercicio de sus funciones, no estando sus decisiones sometidas a otros órganos dentro del mismo. Corresponde eso sí, al Pleno del Consejo, de manera análoga a lo que ocurre en el ámbito de la Administración General del Estado con el Consejo de Ministros, la resolución de las posibles discrepancias que pudieran derivarse de la formulación de reparos por parte de la Intervención en los expedientes de gasto.



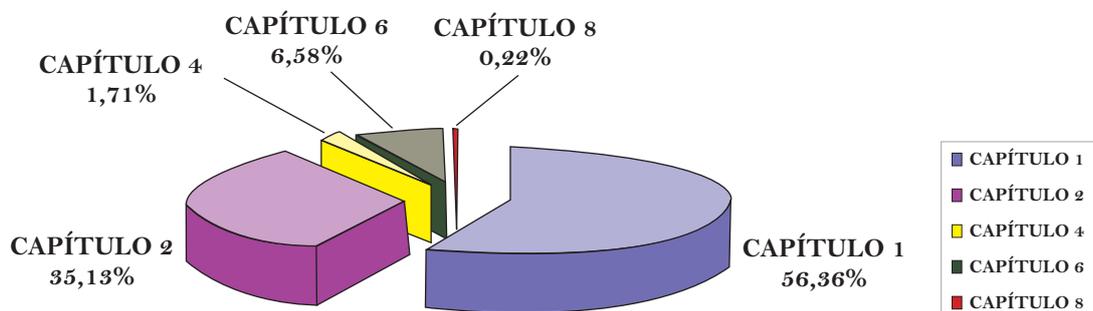


La segunda diferencia respecto de la Intervención en el ámbito de la Administración General del Estado, es la relativa a la **forma en que se ejercen las funciones de control dentro del Consejo**. Como antes veíamos, el artículo 114 del Reglamento de Organización y Funcionamiento habla de «fiscalización previa», término que en el momento de aprobarse el Reglamento era sinónimo de función interventora (actualmente la nueva Ley General Presupuestaria utiliza el término fiscalización previa para referirse al ejercicio de la función interventora o control previo de legalidad en las fases de aprobación y compromiso del gasto e intervención para las restantes fases).

Pues bien dentro del Consejo se realiza **una fiscalización o intervención «plena» de los actos de contenido económico**, esto es, de todos los requisitos del procedimiento de gestión que corresponda, **frente a la denominada comprobación de «requisitos básicos»** –también conocida

como fiscalización limitada previa– prevista por el artículo 152 Ley General Presupuestaria y característica de la función interventora en el ámbito de la Administración General del Estado, no estando prevista sin embargo la realización de la auditoría pública.

En términos numéricos, durante 2008, la Intervención del Consejo ha ejercido la fiscalización previa sobre un total de 4.587 expedientes de gasto y expedientes de reconocimiento de obligaciones que han supuesto una cifra global de pagos con cargo al Presupuesto del Consejo de 59.343.879,11 euros. Ello refleja que, aunque el Consejo parte de un Presupuesto relativamente pequeño (72.863.890 euros) por el tipo de competencias que tiene atribuidas –Gobierno del Poder Judicial, formación inicial y continua de la Carrera Judicial y documentación y publicaciones judiciales–, los expedientes de gasto son muy numerosos, siendo la distribución por capítulos del Presupuesto de gastos ejecutado en el 2008, la reflejada en el siguiente cuadro:



El hecho de realizarse una fiscalización o intervención plena de los actos de contenido económico, hace sin duda que algunos procedimientos, que en el ámbito de la Administración General del Estado están exentos de fiscalización previa, como el de anticipos de caja fija, presente ciertas singularidades, pues son objeto de control previo en cada una de sus fases; pero en lo demás, los procedimientos de gestión son análogos a los que rigen en la Administración General del Estado.

Así, el artículo 163 del Reglamento de Organización y Funcionamiento establece que, en materia de contratación y económico-financiera regirán, en lo que sea de aplicación, las normas generales sobre contratación y finanzas del Estado.

En materia de contratación, el Reglamento de Organización habla de la existencia de una «Junta Económica», pero nuevamente hay que partir del contexto del momento en que fue aprobado el Reglamento (año 1986), y así actualmente ya no existe una Junta Económica como tal, sino que lo que existe es, por una parte una Comisión, denominada Comisión Presupuestaria, con competencias específicas para el conocimiento de cuestiones de naturaleza económico presupuestaria, a la que asiste con voz pero sin voto el Interventor del Consejo, y por otra una Mesa de Contratación, constituida de conformidad con la legislación de contratación pública, de la que forma parte el Interventor como Vocal.

Como reflejo de la periodicidad de las sesiones, sirvan los datos de 2008 en los



que, como Vocal de la Mesa de Contratación del Consejo, la Interventora asistió a 42 reuniones de la misma; habiendo asimismo asistido a 15 reuniones de la Comisión Presupuestaria.

En materia de personal, el artículo 131 del Reglamento de Organización y Funcionamiento establece que será de aplicación supletoria al personal al servicio del Consejo, la legislación sobre la Función Pública y las normas de personal de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

De acuerdo con esta previsión, el Consejo parte en esta materia de la legislación común al resto de la Administración del Estado, sin perjuicio de que la misma tenga una serie de especialidades como consecuencia de la capacidad autoreglamentaria que tiene reconocida el Consejo.

En términos nuevamente numéricos, en el conjunto de nóminas mensuales, la comprobación de la adecuación a la legalidad por parte de la Intervención del Consejo alcanzó durante 2008 a las 717 variaciones y modificaciones contenidas en las mismas. La media de perceptores de la nómina durante dicho ejercicio fue de 715 perceptores y el importe global de las nóminas ascendió a 31.521.103,92 euros.

Corresponde asimismo a la Intervención del Consejo la elaboración de los informes de legalidad sobre los expedientes de modificaciones presupuestarias, modificaciones que, de conformidad con lo previsto en la Ley General Presupuestaria, en función de su naturaleza, corresponde aprobar, bien

al Presidente del Consejo, bien al Ministro de Economía y Hacienda, en cuyo caso de acuerdo con el Reglamento de Organización y Funcionamiento deben ser propuestas por el Pleno del Consejo.

Por lo que respecta a su régimen de contabilidad, la contabilidad del mismo se realiza, como en el caso de otros órganos constitucionales, por la Oficina de Contabilidad de la Intervención Delegada en el Ministerio de Economía y Hacienda (artículo 4 del Real Decreto 578/2001, de 1 de junio), aplicándose el régimen de contabilidad de la Administración del Estado y siendo dentro del Consejo la Gerencia el órgano encargado de su tramitación e impulso, con la supervisión de la Intervención del Consejo.

Como otras actuaciones de la Intervención en el Consejo General del Poder Judicial, cabría añadir las relativas a la fiscalización de los expedientes de reconocimiento de servicios previos a los miembros de la Carrera Judicial y en general de aquellos expedientes que impliquen el reconocimiento de derechos que hayan de producir efectos económicos a favor de los miembros de la Carrera Judicial, de acuerdo con lo previsto en el artículo 117.2 del Reglamento 1/1995, de 7 de junio, de la Carrera Judicial (durante 2008 las actuaciones derivadas de este mandato reglamentario, han dado lugar a la comprobación y fiscalización de un total de 140 expedientes de reconocimiento de servicios previos).

Finalmente señalar, que como órgano técnico del Consejo, lógicamente participa en la actividad diaria del mismo, atendiendo las posibles consultas que puedan afectar a la actividad económica-financiera del Consejo. En este sentido, como ocurre probablemente en la Intervenciones de Órganos relativamente pequeños, la proximidad hace que la Intervención esté muy presente en el día a día de la gestión y, si bien, la tradición administrativa siempre manda culpar a la Intervención de la ralentización de los procedimientos y de las trabas a la gestión, máxime en el caso de una «intervención plena», en nuestra defensa hay que decir que se trata siempre de hacer cumplir las exigencias normativas, pero buscando soluciones a los problemas concretos que puedan ir produciéndose. ■

La Intervención
en el CGPJ
es un órgano de
control interno
con dependencia
orgánica y funcional
del propio Consejo





1. Presupuestos

Orden EHA/994/2009, de 16 de abril, por la que se dictan las normas para la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado para 2010.

La presente Orden Ministerial dicta las normas para la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado para 2010. En la misma se establecen los criterios generales a los que se ha de ajustar la asignación de recursos públicos del Estado, el ámbito institucional de los presupuestos, y la composición y funciones de los órganos participantes en su proceso de elaboración. Asimismo, regula la tramitación del anteproyecto de presupuestos, estableciendo los plazos y documentación para la elaboración, y detalla el contenido de las estructuras presupuestarias.

Orden EHA/981/2009, de 16 de abril, por la que se dictan las nor-

mas para la elaboración de los escenarios presupuestarios para el periodo 2010-2012.

Esta Orden se dicta para dar cumplimiento a la Ley General Presupuestaria, donde se dispone que los escenarios presupuestarios plurianuales se ajustarán al objetivo de estabilidad presupuestaria correspondiente al Estado y a la Seguridad Social referido a los tres ejercicios siguientes. Así, la formulación de los escenarios presupuestarios asegura que todas las decisiones de gasto queden enmarcadas de un modo coherente en el objetivo global de estabilidad, y se determina los límites que la acción del gobierno debe respetar en los casos en que sus decisiones tengan incidencia presupuestaria, permitiendo con ello una mejor asignación de los recursos presupuestarios a corto y medio plazo.

2. Contabilidad

Orden EHA/1681/2009, de 12 de junio, por la que se modifica la Orden del Ministerio de Hacienda de 12 de diciembre de 2000, por la que se regula la elaboración de la Cuenta General del Estado.

Con la presente Orden se modifica la de 12 de diciembre de 2000, introduciendo como cambios más significativos, los siguientes:

- Modificación del contenido de la Memoria de la Cuenta General del Sector Público Administrativo para incorporar en ella cierta información agregada relativa a las entidades que la integran.
- Adaptar la estructura de la Cuenta General del Sector Público Empresarial al nuevo Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. También se regula su elaboración mediante la agregación de las cuentas anuales consolidadas de los grupos empresariales y de las cuentas in-

dividuales de las entidades que no forman parte de ningún grupo consolidado y que en la Memoria se incluyan unos estados parcialmente consolidados así como la liquidación agregada de los presupuestos de explotación y capital de las entidades cuyos presupuestos figuren incluidos en la Ley de Presupuestos Generales del Estado de cada ejercicio.

- Adaptar la estructura de la Cuenta agregada de entidades de seguros que se presenta en la Memoria, para adaptarla al nuevo Plan de Contabilidad para las entidades aseguradoras, aprobado por Real Decreto 1317/2008, de 24 de julio.
- La Cuenta agregada de las entidades de crédito pasa a ser una cuenta consolidada cuya estructura se adapta a los modelos previstos en la Circular del Banco de España 6/2008, de 26 de noviembre.
- Modificación de la estructura de la Cuenta General del Sector Público Fundacional para adecuar su contenido a los mode-



los del nuevo Plan General de Contabilidad.

- A partir del ejercicio 2009 se incorpora, en la Memoria de la Cuenta General del Estado, una cuenta única comprensiva de todas las entidades del sector público estatal integrando, de forma paulatina, las entidades de los sectores públicos empresarial y fundacional en la Cuenta General del Sector Público Administrativo consolidada por el procedimiento de puesta en equivalencia modificado.
- Se incorpora en la Memoria de la Cuenta General información en términos de Contabilidad Nacional.

Orden EHA/818/2009, de 27 de marzo, por la que se modifica la Orden de 1 de febrero de 1996, que aprueba los documentos contables a utilizar por la Administración General del Estado.

Mediante la presente orden se modifica la normativa de desarrollo contable de la Administración General del Estado debido a la implantación de una nueva versión del Sistema de Información Contable de la Administración General del Estado (SIC), y se introducen modificaciones como las siguientes: La necesidad de incluir nuevos campos en los documentos contables, que amplían la información que se va a explotar en el nuevo Sistema; añadir un nuevo documento contable «Anexo información adicional» para recoger nuevos datos; La eliminación del campo «Caja Pagadora», la inclusión de la clasificación orgánica en los descuentos y en las aplicaciones de presupuesto de ingresos y no presupuestarias, y la ampliación a seis dígitos el campo «Cta. PGCP»; Cambiar la denominación del campo «FUNCIONAL» por «PROGRAMA», de acuerdo con la clasificación establecida en la Ley General Presupuestaria; eliminar los tres ejemplares del modelo 012 para liquidaciones de contraído previo, al haber sido sustituido por el modelo 069; crear el documento contable «Resumen Contable de Rectificación»; y habilitar para los documentos RC de ejercicio corriente y de ejercicios posteriores las claves de operación 108 y 109.

Resolución de 14 de septiembre de 2009, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se determina el contenido mínimo de la información a publicar en el “Boletín Oficial del

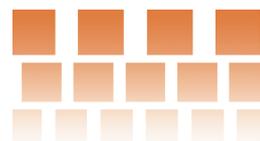
Estado” por las entidades del sector público estatal empresarial y fundacional que no tengan obligación de publicar sus cuentas anuales en el registro mercantil.

La presente Resolución viene a sustituir a la de 23 de diciembre de 2005, dadas las novedades que se han producido en los últimos años que aconsejan su adaptación. Estas son: la aprobación del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, que aprueba el Plan General de Contabilidad; el Real Decreto 1515/2007, que aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios específicos para microempresas; el Real Decreto 1317/2008, de 24 de julio, por el que se aprueba el Plan de Contabilidad de la Entidades Aseguradoras; la Circular 6/2008, de 26 de noviembre, del Banco de España, a entidades de crédito, de modificación de la Circular 4/2004, de 22 de diciembre, sobre normas de información financiera pública y reservada, y modelos de estados financieros.

Resolución de 10 de julio de 2009, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se modifican la de 20 de marzo de 1998, que establece las normas para contabilizar las operaciones de intercambio financiero de divisas y de intereses y realiza otras modificaciones en la adaptación del Plan de Contabilidad Pública a la Administración General del Estado y la Resolución de 30 de julio de 2003 por la que se aprueba la adaptación del Plan General de Contabilidad Pública a la Administración General del Estado.

La presente Resolución, que modifica las establecidas en el título, es debida a la modificación establecida en la Ley 2/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2009, que ha modificado la letra b) del artículo 96 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, en el sentido de considerar operaciones no presupuestarias los intercambios inicial y final de principales, así como los intercambios de intereses y demás gastos e ingresos financieros, de las operaciones de permuta financiera, imputándose únicamente al presupuesto de la Administración General del Estado los respectivos importes netos producidos durante el ejercicio.

En consecuencia, es preciso modificar, por una parte, la operatoria contable de





dichas operaciones recogida en el anexo III de la Resolución de 20 de marzo de 1998 de la Intervención General de la Administración del Estado, y, por otra, las relaciones contables de la mayoría de las cuentas de la

adaptación del Plan General de Contabilidad Pública a la Administración General del Estado, aprobada por Resolución de 30 de julio de 2003, de la Intervención General de la Administración del Estado.

3. Función Interventora

Resolución de 29 de julio de 2009, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se modifica la de 5 de junio de 2006, por la que se aprueba el modelo normalizado para la solicitud y se regula la participación por vía telemática en el procedimiento de solicitud de representante de la IGAE para los actos de comprobación material de la inversión.

La modificación aquí regulada, es consecuencia de la entrada en vigor del Real Decreto 817/2009, de 8 de mayo, por el que se desarrolla parcialmente la Ley de Contratos del Sector Público, y que en sus

disposiciones finales quinta y sexta modifica, respectivamente, el artículo 179.1 del Reglamento General de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas y el artículo 28.4 del Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, por el que se desarrolla el régimen de control interno ejercido por la IGAE, en la medida en que dicha modificación eleva el importe a partir del cual resulta preceptiva la solicitud de designación de representante de este Centro a 50.000 euros, IVA excluido. Además, atendiendo a nueva terminología empleada por la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público, se procede a alterar ciertos campos empleados en el modelo de solicitud.

4. Control financiero

Circular 1/2009, de 16 de septiembre, de la Intervención General de la Administración del Estado, sobre control financiero permanente.

Circular 2/2009, de 16 de septiembre, de la Intervención General de la Administración del Estado, sobre auditoría pública.

Estas Circulares tiene por objeto regular la aplicación del Control Financiero y la Auditoría Pública, en relación con los distintos sujetos integrantes del Sector Público Estatal y vienen a sustituir a la Circular 1/1999, de 26 de marzo, a partir del análisis y examen de la experiencia de su aplicación, de la evolución normativa del control interno y de los cambios de organización en el sector público que se están produciendo en los últimos años, sobre todo, tras la entrada en vigor de la Ley General Presupuestaria, así como la aprobación del

Real Decreto 1127/2008, de 4 de julio, por el que se actualizan las funciones que en materia de control financiero corresponden a las distintas unidades y dependencias en las que se estructura la Intervención General de la Administración del Estado.

En la primera de ellas, referida a la modalidad de control financiero permanente, determinadas novedades legislativas han hecho indispensable actualizar sus normas reguladoras internas, con el fin de optimizar su ejercicio, tanto en la fase de planificación como en las fases de ejecución y seguimiento. De hecho, en la nueva Ley General Presupuestaria se amplía el marco regulador del control financiero permanente teniendo en cuenta que la anterior Ley sólo regulaba su ámbito de aplicación, en tanto que la nueva Ley establece su definición, su contenido, el régimen jurídico de los informes y su sometimiento a un plan anual de control financiero permanente.



Por su parte, la Circular 2/2009, se refiere a la Auditoría Pública. La Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria posibilitó la introducción por la Intervención General de la Administración del Estado de la auditoría pública en el control del sector público estatal. La incorporación de las normas y procedimientos de auditoría ha supuesto un avance fundamental en el control de gestión pública contribuyendo de forma notable a una mejora de la transparencia, la legalidad y la economía de dicha gestión. Ésta se lleva a cabo con carácter posterior respecto

de la actividad sobre la que recae, adoptando tres formas esenciales de ejercicio: la auditoría de regularidad contable, la auditoría de cumplimiento y la auditoría operativa. A su vez, el legislador ha optado por diferenciar en dos secciones de la Ley General Presupuestaria, en atención a las especialidades propias de cada modalidad de auditoría, la regulación, por un lado, de la auditoría de cuentas anuales y, de otra parte, de las auditorías específicas, poniendo de relieve, de este modo, la proyección e importancia que esta modalidad de control tiene sobre el sector público.

5. Contratación

Real Decreto 817/2009, de 8 de mayo, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público.

La promulgación de la nueva Ley 30/2007, así como las modificaciones de la legislación vigente, determinan la necesidad de adaptar las normas reglamentarias en vigor al nuevo régimen legal.

Junto a estas reformas, la Ley 30/2007, de 30 de octubre, contiene algunos preceptos cuya regulación reglamentaria es conveniente efectuar también con la máxima celeridad posible, habida cuenta de la inmediatez de su aplicación en las licitaciones a convocar, así como de

las dudas que puede ésta plantear en razón de la novedad que su aplicación supone para la práctica contractual de los organismos públicos.

Como consecuencia de todo ello, el Real Decreto regula determinados aspectos de la clasificación de las empresas contratistas, el Registro Oficial de Licitadores y Empresas Clasificadas, la valoración de los criterios de apreciación subjetiva, especialmente cuando deba hacerse a través del comité de expertos u organismo independiente a que se refiere el artículo 134.2 de la Ley de Contratos del Sector Público, las Mesas de Contratación a constituir en el ámbito de las Administraciones Públicas y las comunicaciones al Registro Oficial de Contratos.

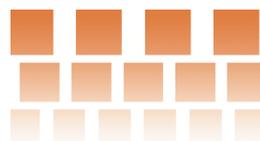
6. Patrimonio

Real Decreto 1373/2009, de 28 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento General de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas.

Tras la promulgación de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas, que vino a establecer un nuevo régimen jurídico en la gestión del patrimonio público después de casi cuarenta años de vigencia de la anterior normativa, se hace necesario responder a la habilitación contenida en su disposición final

quinta, en cuya virtud corresponde al Consejo de Ministros dictar las normas reglamentarias y disposiciones de carácter general necesarias para el desarrollo y aplicación de dicha Ley.

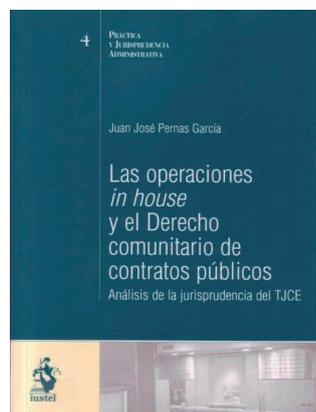
El presente Reglamento tiene por objeto, por tanto, desarrollar la Ley 33/2003, atendiendo tanto a aquellos aspectos cuya regulación se refiere en la Ley expresamente al desarrollo reglamentario, como a todas aquellas materias que, gozando de un contenido determinado, requieren una más amplia regulación sustantiva y procedimental.





Título: Pluralismo territorial y articulación del control externo de las cuentas públicas.
Directores: Paloma Biglino Campos y Juan Fernando Durán Alba.
Editorial: Lex Nova.

Esta obra trata de ofrecer una visión de las distintas cuestiones que se han ido suscitando en este ámbito con el paulatino desarrollo de nuestro Estado de las Autonomías. Así, por un lado, aborda aspectos más generales, que tienen que ver con la posición institucional de los órganos autonómicos de fiscalización y su relación con el Tribunal de Cuentas del Estado, pues la especial configuración constitucional del órgano nacional convierte el control externo de las cuentas públicas en el ámbito de concurrencia funcional. Pero, por otro lado, y desde un punto de vista más concreto, encuentran tratamiento las cuestiones que se derivan del control de legalidad que ejercen los distintos órganos de fiscalización, la necesaria complementariedad que deben tener los distintos enfoques existentes para evaluar la gestión pública y la articulación de la función de enjuiciamiento contable que, aunque reservada al Tribunal de cuentas por su naturaleza jurisdiccional, no impide la participación de los órganos autonómicos en la fase instructora previa delegación.



Título: Las operaciones in house y el Derecho comunitario de contratos públicos. Análisis de la jurisprudencia del TJCE.
Autor: Juan José Pernas García.
Editorial: Iustel

Los denominados en la jerga comunitaria como contratos in house providing no se encuentran bajo la aplicación de las Directivas comunitarias, en la actualidad la Directiva 2007/18/CE del Parlamento y del Consejo. El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha aportado una serie de criterios, indicios y circunstancias que han permitido identificar, de forma cada vez más precisa, cuando la Administración realiza una encomienda a un medio propio. Esta doctrina jurisprudencial ha sido recogida por la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público.

Este libro analiza la evolución y el estado actual de la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas sobre las operaciones in house, sin dejar de tomar en consideración los estudios doctrinales europeos más relevantes sobre esta cuestión. Se trata, en definitiva, de un estudio exhaustivo, práctico y sistemático de la doctrina jurisprudencial sobre las operaciones in house.



Título: Fundamentos jurídicos del control ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado.
Autor: Juan José Herrera Campa.
Editorial: Ministerio de Economía y Hacienda. Centro de Publicaciones.

En esta obra se analiza en profundidad la normativa que resulta aplicable al control interno que se ejerce sobre el Sector público estatal, tanto por parte de la Intervención General de la Administración del Estado, como por la Intervención General de la Defensa y la Intervención General de la Seguridad Social, Centros funcionalmente dependientes, a estos efectos, de aquélla.

Así, y siguiendo el orden expositivo del Título VI de la Ley General Presupuestaria, se analizan de forma separada, en primer lugar, las normas que resultan de aplicación a todas las modalidades de control interno y, posteriormente, las específicas de cada una de las mismas: Función interventora; control financiero permanente; auditoría pública, en cada una de sus formas; y control financiero de subvenciones, sean éstas financiadas por los Presupuestos Generales del Estado, o por fondos de la Unión Europea.

El citado análisis comprende la normativa de rango legal o reglamentario, así como las circulares, instrucciones y normas técnicas emitidas por la Intervención General de la Administración del Estado. Igualmente, se incluye la doctrina del Centro directivo manifestada mediante escritos e informes.

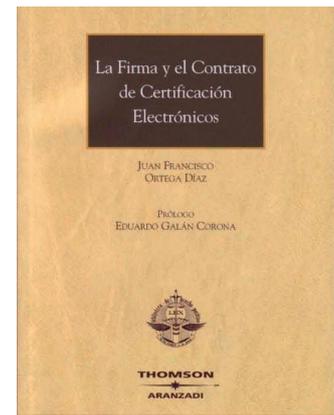


Título: La Firma y el Contrato de Certificación Electrónicos.

Autor: Juan Francisco Ortega Díaz.

Editorial: Thomson-Aranzadi

La firma electrónica es un instrumento tecnológico que, con plena seguridad, permite a los sujetos identificarse y manifestar su consentimiento en las relaciones articuladas a través de redes telemáticas. No obstante, esta solución técnica ha suscitado significativas incógnitas tales como el valor jurídico de este tipo de firma, el régimen legal de los prestadores de servicios de certificación que hacen posible este instrumento, o el contrato que vincula al firmante y al emisor de la firma. Dar respuesta tanto a las citadas incógnitas iniciales como a las derivadas del análisis del mencionado contrato es la finalidad de esta obra, que se articula en cinco capítulos. Los dos primeros se ocupan, respectivamente, de la firma electrónica y de los prestadores de servicios de certificación, exponiendo de modo separado, y a la luz de los diferentes textos legales, la evolución y los rasgos caracterizadores de la firma electrónica y el régimen jurídico de los prestadores de este tipo de servicios. Los tres capítulos restantes abordan, por su parte, la temática del contrato de certificación.

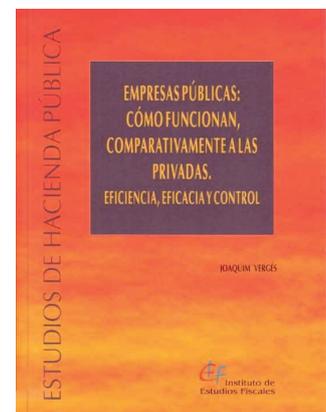


Título: Empresas públicas: cómo funcionan, comparativamente a las privadas. Eficiencia, eficacia y control.

Autor: Joaquim Vergés.

Editorial: Instituto de Estudios Fiscales.

El presente libro se dedica a describir el panorama actual de la empresa pública en economías de mercado y, especialmente, su funcionamiento en comparación con el de las empresas privadas. El texto ofrece una especial atención al hecho de la frecuente utilización de las empresas públicas por parte de los gobiernos, para conseguir objetivos sociales o políticos, simultáneos a los estrictamente productivos. También analiza el tipo de relaciones que se tienden a dar en el sector público empresarial entre «directivos» y «propietarios» que, lógicamente, difieren del ámbito privado. Todo ello se complementa con una síntesis sobre los elementos o condiciones que puede deducirse que dificultan el que ciertas empresas públicas funcionen con el mismo grado de eficiencia que una privada similar. Finaliza el libro con un capítulo dedicado a las privatizaciones de las empresas públicas, el cual gira alrededor de cuestiones como: la relación entre privatizar y liberalizar; por qué gobiernos de diferentes países han llevado a cabo esta opción de política económica; y, qué han significado las privatizaciones en esas economías, con especial atención al caso de España.



Título: El precedente administrativo: fundamentos y eficacia administrativa.

Autor: Silvia Díez Sastre.

Editorial: Marcial Pons, Ediciones jurídicas y sociales, S.A.

La práctica cotidiana de los tribunales pone de manifiesto cómo cada vez con más frecuencia los particulares invocan los precedentes de la Administración para apoyar sus pretensiones. Así sucede en prácticamente todo tipo de actuaciones administrativas, como el otorgamiento de subvenciones, la concesión de licencias, la inscripción de marcas o la imposición de sanciones. Frente a estos planteamientos los tribunales se muestran, en general, poco receptivos. El presente estudio analiza la verdadera naturaleza jurídica del precedente administrativo con el fin de determinar sus efectos jurídicos en cada caso concreto. El precedente se muestra, así, no como fuente de Derecho, sino como un hecho de la realidad capaz de condicionar la actividad de la Administración de forma más o menos intensa en función de sus características; un elemento que permite canalizar los efectos jurídicos de los principios de igualdad o de protección de la confianza, que quedan garantizados en última instancia por las exigencias del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva.





Portal de la Administración Presupuestaria: Catálogo de sistemas de información (4)

En este número de la revista vamos a continuar con el análisis del catálogo de sistemas de información de la Oficina Virtual que comenzamos en números anteriores, centrándonos en la aplicación **COREnet**.

COREnet es una herramienta orientada a los servicios gestores públicos (Centros Gestores de la AGE y Organismos Autónomos) que permite efectuar, desde una estación de trabajo, la solicitud de designación de Interventor en los actos de comprobación material de la inversión, dirigida a la IGAE, a través de Internet, acreditando la identidad del solicitante, mediante la utilización de tecnología de certificado y firma electrónica. Asimismo el Centro Gestor podrá consultar el estado de designación de la correspondiente recepción. Esta solicitud, que de conformidad con lo establecido en el artículo 28 del Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre,

será preceptiva cuando la cuantía de la inversión supere los 50.000 €, IVA excluido.

Con la finalidad de unificar en un solo modelo la solicitud de representante de la Intervención General de la Administración del Estado para acudir al acto de recepción, en la Resolución de 5 de junio de 2006 de la IGAE se establece un modelo normalizado que será de utilización preceptiva en todos los contratos administrativos cualquiera que sea el régimen jurídico al que estén sometidos. Recientemente la Resolución citada ha sido modificada por la de 29 de julio de 2009, para adaptarse tanto a la Ley de Contratos del Sector Público como al Real Decreto 817/2009, de 8 de mayo, por el que se desarrolla parcialmente, resultando el modelo que se muestra (Figura 1).

Por otro lado, dada la progresiva incorporación de medios telemáticos a la actividad y el ejercicio de las funciones y competencias de la Intervención General y en virtud de lo dispuesto en el artículo 45 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común que posibilita a las Administraciones para que promuevan la incorporación de técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas en el desarrollo de su actividad, la solicitud de representante de este Centro Fiscal para acudir al acto de recepción, podrá ser realizada a elección del órgano de contratación, bien en soporte papel o bien a través de medios telemáticos, reuniendo los requisitos de seguridad que garantizan su autenticidad, la integridad del documento (su no alteración), la confidencialidad o no interceptación del mismo y la fecha de la comunicación. A estos efectos, el medio elegido por la IGAE para otorgar al procedimiento la seguridad requerida, es la firma electrónica avanzada, basada en la utiliza-

DATOS SOLICITUD REPRESENTANTE			
1. Tipo de Recepción		3. Referencia	
2. Ambito		4. Fecha Solicitud	
CENTRO INVERSOR			
5. Ministerio		6. Provincia	
7. Direc. Gral./Direc. Provincial/Org.Autonomo			
8. Dirección Postal del solicitante			
CONTRATISTA			
9. Denominación Social			
10. Núm. Identificación Fiscal			
11. DESCRIPCION Y LOCALIZACION DE LA INVERSION			
12. Expdte.Clave			
13. Lugar de la Comprobación			
14. Importe			
15. Entregas Parciales			
16. Calificación			
17. Procedimiento de Adjudicación			
SOLO SOLICITUDES DEFINITIVAS			
18. Referencia			
19. Fecha Acta			

Figura 1.



COREnet - Control de Recepciones de Inversión

Gestión Solicitudes

- Alta solicitud
 - Listado solicitudes pdtes firma
 - Eliminar solicitudes pdtes firma
 - Firma de solicitudes
- ### Comunicaciones
- Visor comunicaciones
 - Consultas masivas



ción del certificado de usuario X.509.V3, clase 2, expedido por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre-Real Casa de la Moneda (FNMT-RCM), que permite establecer los mecanismos para asegurar tanto la identidad de quienes intervienen en la comunicación, como su integridad, detectando cualquier manipulación o modificación de la misma. A ello se ha añadido la transmisión cifrada del documento para lograr el requisito de la confidencialidad.

Las solicitudes de alta de nuevos usuarios externos para esta aplicación deberán tramitarse de acuerdo con el procedimiento descrito en la página de Control de accesos, a la que se accede a través del apartado Oficina virtual del Portal de Administración Presupuestaria.

La aplicación informática contempla dos tipos de usuarios: usuario competente para la firma de la solicitud de designación de representante de la IGAE y usuario tramitador de dicha solicitud. La solicitud consta de dos fases: en la primera, el usuario tramitador efectúa la grabación de la solicitud a través de la propia aplicación. En la segunda fase, el usuario competente realiza la firma electrónica de la solicitud o de la relación de solicitudes pendientes de firma del correspon-

diente Centro gestor de la AGE u Organismo Autónomo, tomando efecto la solicitud a partir de dicho momento.

La comunicación de la designación o no de representante de la IGAE, que deba efectuarse al órgano gestor y al Interventor, se realizará por medios telemáticos a través de la aplicación COREnet. En los casos en que la solicitud de representante de la IGAE sea preceptiva, el Órgano Gestor, cuando haya utilizado el procedimiento de solicitud telemática, deberá comunicar el número de solicitud asignado por COREnet al Interventor competente para la intervención previa del reconocimiento de la obligación en el momento de la remisión del expediente a tales efectos, con el fin de que el órgano de control pueda acceder a las comunicaciones cursadas por la IGAE en relación con dicha solicitud. Los funcionarios autorizados de la Intervención Delegada podrán acceder a la aplicación para la verificación de estas comunicaciones, identificadas a través del mencionado número de solicitud.

En los próximos números de la revista, seguiremos comentando las mejoras o nuevos cambios en el diseño del Portal, así como las aplicaciones que no hayan sido objeto de estudio en números anteriores.





En el número 22 de Cuenta con IGAE (abril de 2009), la sección A Debate abordó el tema de la revisión del marco conceptual contable con las opiniones de D. Ángel Muñoz Merchante, Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad de la UNED y D. José Antonio Gonzalo Angulo, Catedrático de Contabilidad de la Universidad de Alcalá. Por motivos ajenos a esta publicación el artículo de D. Ángel Muñoz Merchante titulado “El valor razonable: cautelas y desafíos” se publicó de manera incompleta, por lo que a continuación se reproduce en su totalidad. Rogamos disculpas al autor y a los lectores.

El valor razonable: cautelas y desafíos

Ángel Muñoz Merchante
Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad
Universidad de Educación a Distancia

«La existencia de incertidumbre, y la necesidad de objetividad y verificabilidad, pueden hacer más confiables los precios de cambio pasados que los precios actuales».
HENDRIKSEN, E.S. *Teoría de la Contabilidad*, p. 129.

La vigente crisis económica, que ha afectado de manera destacable a la actividad y liquidez de los mercados, está poniendo en tela de juicio algunos de los mecanismos y actuaciones que, con desigual fortuna, se han generalizado en los últimos años. Entre éstos pueden mencionarse los sistemas de regulación y supervisión de los agentes empresariales privados —en particular las entidades financieras y los mercados de valores—, los planes de incentivos utilizados para fijar la retribución variable de gestores y directivos o, en el campo de la Contabilidad, la paulatina erosión de los principios del coste histórico y de la prudencia valorativa en favor de la valoración de algunos elementos del balance por su precio actual de mercado o “valor razonable”. De este último aspecto tratan las siguientes líneas.

ORÍGENES Y ÁMBITO DE APLICACIÓN

Valor razonable es la traducción española de la expresión inglesa *fair market value* o simplemente *fair value*, tal como se utiliza en la actualidad. La aplicación de este criterio de valoración va a permitir el registro contable de meros beneficios de tenencia o re-

sultados no realizados —en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio o directamente en el patrimonio neto—, práctica radicalmente opuesta a lo requerido por el casi venerado conservadurismo contable. Tradicionalmente, como es bien sabido, las valoraciones de mercado por encima del coste sólo encontraban acomodo, en su caso, en las cuentas de orden o en las notas anexas a los estados financieros, por considerarse que su registro en la cuenta de resultados o en el balance sólo podía originar, en el mejor de los casos, un pernicioso espejismo denominado “efecto riqueza”, con consecuencias indeseables (nociva influencia sobre la cotización del valor, asunción de riesgos excesivos, incremento desmedido del endeudamiento, etc.).

A pesar del protagonismo ganado en los últimos lustros por el *fair value*, el debate sobre la aplicación de este procedimiento de valoración cuenta con un largo recorrido, encontrando ya pronunciamientos doctrinales muy elaborados en los años veinte y treinta del siglo pasado. Así, en la edición en lengua española del célebre Diccionario para Contadores de Kohler (1974), se recogían ya con total nitidez las dos acepciones del criterio del valor razonable hoy vigentes —previstas en las normativas tanto de ámbito internacional (US GAAP y NIC/NIIF) como nacional (Circular 4/2004 del Banco de España y Plan General de Contabilidad de 2007)—, con el siguiente enunciado:



Valor razonable de mercado (*fair market value*)

1. Valor determinado por las negociaciones de buena fe entre compradores y vendedores bien informados, por lo general durante un período de tiempo.
2. Una estimación de dicho valor cuando no se puede disponer de cotizaciones o cuando no hay ventas.

Sin embargo, el valor razonable –paradigma de la valoración a precios de mercado– no figura en el Marco Conceptual del IASB publicado en 1989, aunque juegue un papel importante en algunas de las NIC y NIIF elaboradas posteriormente por este organismo. En el Plan General de Contabilidad

la expresión valor razonable se utiliza con un doble alcance: como criterio de valoración de determinados instrumentos financieros y para referirse al procedimiento requerido para valorar la contraprestación –recibida o entregada– en determinadas transacciones especiales, tal como se muestra en el Cuadro n.º 1.

Cuadro 1: Ámbito de aplicación del valor razonable según el PGC

Aplicación del valor razonable según el PGC	INSTRUMENTOS FINANCIEROS	<ul style="list-style-type: none"> • Activos financieros designados para negociar, derivados y disponibles para la venta. • Pasivos financieros designados para negociar y derivados.
	OPERACIONES ESPECIALES	<ul style="list-style-type: none"> • Permutas comerciales. • Combinaciones de negocio. • Operaciones con partes vinculadas. • Para calcular el deterioro de algunos activos.

A causa de la ruptura conceptual que el criterio de valoración del valor razonable representa respecto al tradicional y todavía hoy predominante modelo del coste histórico, el regulador español ha optado, acertadamente a mi entender, por requerir su aplicación sólo en aquellos supuestos en los que es el único criterio de medición previsto por las NIC/NIIF adoptadas por la Unión Europea.

En consecuencia, debido a su limitado ámbito de aplicación, y aunque por el momento se carezca de evidencia empírica al respecto, es previsible que la incidencia del valor razonable en la información financiera de la gran mayoría de empresas españolas no sea significativa, si exceptuamos algunos grupos cotizados, por su importante uso de instrumentos financieros más o menos sofisticados, así como las entidades financieras –bancos y compañías de seguros–, en este caso por su actividad genuina.

De acuerdo con los datos recientemente publicados por el Banco de España (2009), referidos al 31 de diciembre de 2007, el porcentaje del total de los activos de las entidades de depósito valorados a valor razonable ascendía en aquella fecha al 17,7%, mientras que este criterio sólo afectaba en la

misma fecha al 7,3% del pasivo total. El desglose de estos porcentajes, que se destaca en negrita, se muestra en el Cuadro n.º 2.

FIABILIDAD Y RELEVANCIA

Los criterios de valoración se enjuician en función de su adecuación con los requisitos o características cualitativas exigidos a la información financiera. A este respecto, suele reconocerse mayor *fiabilidad* al coste histórico que al valor razonable, por entenderse que aquél proporciona mediciones más objetivas y verificables. Pero esta generalizada apreciación no es concluyente, pues son muchas las ocasiones en las cuales la fijación del coste histórico es un proceso no exento de subjetividad, en especial en las correcciones al mismo vía amortizaciones y deterioros. Y, por el contrario, el valor razonable puede alcanzar altas cotas de objetividad y verificabilidad, a pesar de la subjetividad que a menudo se le achaca, cuando es fiel reflejo de cotizaciones obtenidas de mercados profundos y activos.

En cambio, suele admitirse la supremacía del valor razonable frente al coste histórico cuando se evalúa la *relevancia* de los datos producidos por ambos criterios, por





**Cuadro 2: Balance Público Consolidado de las entidades de Depósito.
Datos de diciembre de 2007**

ACTIVO	%	PASIVO	%
1. Caja y depósitos en Bancos Centrales	2,8	1. Cartera de negociación	5,4
2. Cartera de negociación	8,0	2. Otros pasivos financieros a valor razonable con cambios en p. y g.	1,2
3. Otros activos financieros a valor razonable con cambios en p. y g.	1,0	3. Pasivos financieros a valor razonable con cambios en patrimonio neto	0,0
4. Activos financieros disponibles venta	8,3	4. Pasivos financieros a coste amortizado	87,8
5. Inversiones crediticias	73,3	10. Ajustes a pasivos financieros por macro-coberturas	- 0,1
6. Cartera de inversión a vencimiento	0,9	11. Derivados de coberturas	0,7
9. Ajustes a activos financieros por macro-coberturas	0,0	12. Pasivos asociados con activos no corrientes en venta	0,0
10. Derivados de coberturas	0,4	13. Pasivos por contratos de seguros	2,1
11. Activos no corrientes en venta	0,4	14. Provisiones	1,2
12. Participaciones	1,1	15. Pasivos fiscales	0,7
13. Contratos de seguros vinculados a pensiones	0,1	16. Periodificaciones	0,3
14. Activos por reaseguros	0,0	17. Otros pasivos	0,3
15. Activo material	1,4	18. Capital con naturaleza de pasivo financiero	0,3
16. Activo intangible	0,9	Total Pasivo	100,0
17. Activos fiscales	0,9		
18. Periodificaciones	0,1		
19. Otros activos	0,3		
Total Activo	100,0	Promemoria: Total a Valor Razonable	7,3
Promemoria: Total a Valor Razonable	17,7		

considerarse que las mediciones a valor razonable son más útiles, esencialmente por su mayor proximidad a los precios actuales de mercado. Pero, ¿son las valoraciones de mercado más relevantes y útiles con carácter general, esto es, cualquiera que sea el tipo de empresa (cotizada o no, financiera o no financiera, etc.) e independientemente de quienes sean los usuarios prioritarios de las mismas (inversores actuales y potenciales, acreedores comerciales o financieros, etc.)? A mi juicio, la respuesta a este interrogante es negativa.

En efecto, las valoraciones de mercado son probablemente más relevantes para la mayoría de los usuarios si se alude a empresas cotizadas, debido a la gran importancia de los inversores, y en particular cuando la entidad para financiarse precisa competir con otras empresas que utilizan el valor razonable como base de medición. Sin embargo, esas mismas valoraciones pierden gran parte de su interés y relevancia en el caso de empresas de propiedad cerrada, en las cuales la contabilidad se concibe esencialmente como un instrumento de control y rendición de cuentas, pues en este caso el objetivo de su in-

formación financiera no es otro que velar por la solvencia y continuidad del negocio.

En resumen, la medición en contabilidad no puede dissociarse de la finalidad perseguida. Si ésta es el control, entonces debe primar la sencillez y objetividad; en cambio, si lo que se necesita prioritariamente es información relevante y útil, entonces resulta ineludible acudir a cotizaciones de mercado o al uso de modelos valorativos. Un amplio abanico de éstos puede verse en el pionero manual de Vilariño, Pérez y García (2008), en donde se estudian los instrumentos financieros que han de cuantificarse a valor razonable, los modelos de valoración más extendidos así como su tratamiento contable.

Sea por éstas u otras razones, en contabilidad cohabitan desde siempre distintas bases de medición. Las rúbricas del balance se valoran utilizando distintos criterios (coste histórico, valor neto realizable, valor razonable, etc.) e incluso para valorar un único elemento patrimonial pueden aplicarse varios criterios; por ejemplo, para la valoración de los instrumentos financieros se aplica un modelo mixto en el que concurren el coste amortizado, el valor razonable y el coste histórico.



En esta tesitura, los esfuerzos de todos los colectivos que tienen relación con la información financiera –pero preferentemente los organismos reguladores– debieran perseguir la mejora y puesta al día de los diferentes criterios de valoración utilizados, sin rechazar ninguno de ellos, en su dos vertientes: los procedimientos de medición y los requisitos de divulgación o informaciones complementarias requeridas. Las actuaciones en este ámbito del FASB y el IASB en los últimos años son notables, pero también los desafíos pendientes, como señala Gonzalo Angulo (2009) en un extenso y documentado artículo.

Considero, igualmente, que la aplicación del valor razonable debería ser muy restrictiva para las pequeñas y medianas empresas no cotizadas, y ajenas a la actividad de intermediación financiera, además de por lo apuntado antes, por estrictas consideraciones de coste-beneficio. Una buena piedra de toque en esta dirección podría materializarse en el texto definitivo de la Norma Internacional para Pymes, cuyo primer borrador fue publicado por el IASB en 2007, así como en los proyectos en curso de reforma de las Directivas contables europeas.

CRISIS FINANCIERA Y VALOR RAZONABLE

La actual crisis de crédito y liquidez, que arranca en el verano de 2007, ha puesto en la picota al valor razonable o contabilidad a precios de mercado (*mark-to-market accounting*) culpándole de estar intensificando la tendencia bajista de los mercados (Manso y Rodríguez, 2008: 74) o, en otras palabras, considerando que este criterio de valoración incorpora un cierto elemento de prociclicidad (Banco de España, 2008: 53-57).

Se constata, en definitiva, que lo que en épocas de bonanza se destacaba como la mayor virtud del *fair value* –esto es, su capacidad para reflejar fielmente los atributos y valores de mercado de numerosas partidas del balance–, se ha convertido con la llegada de la recesión en su rasgo más denostado.

¿Cómo interpretar un giro tan radical en tan corto espacio de tiempo? Esta (¿interesada?) paradoja sólo puede significar que el modelo de valoración del valor razonable carece por el momento de la necesaria robustez, conceptual y operativa, para que pueda considerarse incluido dentro del conjunto de

usos y normas “generalmente aceptadas” en contabilidad, por utilizar una clásica pero muy arraigada expresión. La plena incorporación del valor razonable sólo acontecerá cuando se acepte su aplicación, con carácter general, cualquiera que sea la fase del ciclo económico y los efectos que puedan producirse.

En cuanto a la relación del valor razonable con la actual crisis financiera y de crédito, contamos ya con evidencia empírica relevante. Se trata de un amplio y bien documentado informe, elaborado por la SEC a petición del Congreso de los Estados Unidos (US SEC, 2009), en el que se estudia conceptual y empíricamente el papel de la contabilidad a valor de mercado y su incidencia en el reciente período de turbulencias. El análisis abarca una muestra de entidades financieras norteamericanas cotizadas, que incluye empresas de distinto tamaño y tipo de negocio, y en el que se consideran también las opiniones de muchos participantes en los mercados obtenidas a través de entrevistas, encuestas y mesas redondas celebradas a lo largo del cuarto trimestre de 2008.

Contrariamente al clamor de algunas voces, las recomendaciones de este estudio no abogan por la supresión del *fair value* sino que propone distintas actuaciones en pro de su mejora, tales como:

- El desarrollo de nuevas guías para el cálculo del valor razonable en mercados ilíquidos e inactivos.
- La mejora de los requisitos de revelación de informaciones adicionales.
- La revisión de los modelos actuales de determinación del deterioro y la evaluación de la conveniencia de reducir el número de modelos admitidos.

CONSIDERACIONES FINALES

El auge y caída en la aceptación del valor razonable coincidiendo con la fase alcista y bajista del ciclo contable, respectivamente, además de ser seguramente una interpretación interesada, es también síntoma de la falta de robustez teórica y operativa del modelo de valoración a precios de mercado, modelo que no puede considerarse incluido de pleno derecho entre los “principios de contabilidad generalmente aceptados”.

Esta circunstancia ha propiciado la implantación de modificaciones normati-





vas de enorme calado –conceptual y práctico–, tales como los cambios introducidos en la NIC 39 y en la NIIF 7, convalidados en tiempo récord por la Unión Europea (Reglamento n.º 1004/2008 de la Comisión, de 15 de octubre), lo que cabe interpretar como un fracaso de la regulación, aun admitiendo su conveniencia por razones evidentes de excepcionalidad.

A mi entender el recorrido hacia la aceptación generalizada del valor razonable exige dar respuesta convincente a los siguientes desafíos:

- Culminar con éxito la investigación sobre los procedimientos de cálculo y divulgación del valor razonable, incluso en mercados inactivos o ilíquidos, siguiendo el camino ya iniciado por el IASB (2008).
- Mejorar los modelos internos de cálculo del valor razonable, cuando no existan cotizaciones de mercado, explorando medidas que incrementen su objetividad, verificabilidad y aceptación generalizada. En este ámbito, debería promoverse la participación de agencias de tasación independientes, altamente profesionalizadas y sometidas a algún tipo de tutela pública.
- Limitar el ámbito de aplicación del valor razonable, esencialmente por razones de coste-beneficio, en el caso de empresas no cotizadas y siempre que no desempeñen actividades financieras.
- Otorgar mayor importancia a los datos comunicados vía notas, tanto si éstas se utilizan como vehículo de explicación de las cifras ofrecidas en el cuerpo de los estados formales como cuando se utilicen como complemento de las cifras publicadas si se aplica el modelo del coste histórico. En todo caso, las notas no deberían nunca sobrecargar innecesariamente la información pública obligatoria ni repetir ni contradecir los datos ofrecidos en los estados contables.

En conclusión, el creciente protagonismo adquirido en los últimos meses por la contabilidad a valores de mercado, por su aparente vinculación con la crisis crediticia, y

las debilidades antes apuntadas de este modelo de valoración, pone de manifiesto que han mantenerse las cautelas en su aplicación y buscar respuestas eficaces a los desafíos que el valor razonable sigue planteando a todos los colectivos relacionados con la contabilidad y la información financiera empresarial y, de manera muy destacada, a los organismos reguladores y supervisores.

No obstante, parece exagerado situar al valor razonable en un lugar destacado, entre los ‘culpables’ de algunas situaciones empresariales fraudulentas, mientras se silencian y mantienen mecanismos claramente perversos –como ciertos sistemas de retribución del personal directivo– o se ponen en marcha millonarios planes de rescate con financiación pública poco transparentes.

Referencias bibliográficas

- Banco de España (2008): Informe de Estabilidad Financiera. Abril 2008. Disponible en: www.bde.es
- Banco de España (2009): La generalización del valor razonable a los instrumentos financieros: un análisis de impacto y algunas implicaciones. Disponible en: www.bde.es
- Gonzalo Angulo, José Antonio (2009): “Contabilidad y crisis: la fiabilidad del valor razonable”. Revista de Derecho del Mercado de Valores n.º 4, 2009, pp. 41-80.
- Hendriksen, Eldon S. (1974): Teoría de la Contabilidad. UTEHA, México.
- IASB (2008): Measuring and disclosing the fair value of financial of financial instruments in markets that are no longer active. October 2008. Disponible en: www.iasb.org
- Kohler, Eric L. (1974): Diccionario para Contadores. UTEHA, México.
- Manso, Eduardo y Víctor Rodríguez (2008): “La crisis financiera y el valor razonable. Debate en torno a su impacto y evaluación de las medidas adoptadas”, CNMV. Boletín Trimestral IV/2008. Disponible en: www.cnmv.es
- United States Securities and Exchange Commission [US SEC] (2009): Report and Recommendations Pursuant to Section 133 of the Emergency Economic Stabilization Act of 2008: Study on Mark-To-Market Accounting. Disponible en: www.sec.gov
- Vilariño Sanz, Ángel; Jorge Pérez Ramírez y Fernando García Martínez (2008): Derivados. Valor razonable y contabilidad. Teoría y casos prácticos. Pearson Educación, Madrid. ■

Vol. XI

Enero 2009

N.º 31

REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO

ARTÍCULOS

- DE LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA AL TRATADO DE LISBOA: TREINTA AÑOS DEL TRIBUNAL DE CUENTAS Manuel Núñez Pérez
- ALGUNAS REFLEXIONES SOBRE LA POSIBLE MODERNIZACIÓN DE NUESTROS PROCEDIMIENTOS DE FISCALIZACIÓN Javier Medina Guijarro
- REFLEXIONES SOBRE LOS RETOS QUE AFRONTAMOS LOS EUROPEOS Y LA UNIÓN EN EL FUTURO MÁS PRÓXIMO Juan Ramallo Massanet
- ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES, BUEN GOBIERNO Y COOPERACIÓN ESPAÑOLA EN IBEROAMÉRICA Enrique Álvarez Tolcheff
- EVOLUCIÓN DE LA DESCENTRALIZACIÓN Y EL GASTO PÚBLICO EN ESPAÑA Ixone Alonso Sanz

DOCUMENTACIÓN, NOTAS Y COMUNICACIONES

- INFORME DE FISCALIZACIÓN DEL PROCESO DE REORDENACIÓN DE LAS EMPRESAS ESTATALES DEL SECTOR DE LA CONSTRUCCIÓN NAVAL PRODUCIDO DURANTE EL PERIODO 2000-2006

LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA

- TERCER CUATRIMESTRE DEL AÑO 2008 Javier Medina Guijarro
José Antonio Pajares Giménez

PUBLICACIONES



TRIBUNAL DE CUENTAS

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