



TRIBUNAL DE CUENTAS

TC

REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO

N.º 44

Vol. XV

Mayo 2013

N.º 44

REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO

• PRESENTACIÓN

Juan Velarde Fuertes

ARTÍCULOS

- LA ARMONIZACIÓN CONTABLE INTERNACIONAL: EL ROL DEL IPSASB Y EL ESTADO ACTUAL DE SU PROCESO DE REFORMAS
Andreas Bergmann
Leticia Labaronne
- EL PAPEL DEL TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO EN LA MODERNIZACIÓN DEL SISTEMA CONTABLE DE LAS INSTITUCIONES EUROPEAS
Eduardo Ruiz García
- LA REFORMA DEL SISTEMA DE CONTABILIDAD DE LAS INSTITUCIONES DE LA UE: EL PROYECTO, EL PAPEL DE LAS NICSP Y AVANCES RECIENTES
Manfred Kraff
Rosa Aldea Busquets
Martin Koehler
- HACIA LA ARMONIZACIÓN DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA EN EUROPA: LAS NORMAS EUROPEAS DE CONTABILIDAD PÚBLICA
Isabel Brusca Alijarde
Mauricio Gómez Villegas
- EL NUEVO MARCO NORMATIVO DE LA CONTABILIDAD NACIONAL Y SU INCIDENCIA EN LA REFORMA DE LAS NORMAS CONTABLES PÚBLICAS EUROPEAS
Rosa M.ª Dasí González
Amparo Gimeno Ruiz
- NUEVA GOBERNANZA ECONÓMICA EUROPEA, REGLAS FISCALES Y EVOLUCIÓN DEL PRESUPUESTO
Jaime Sánchez Mayoral
Beatriz Antolín Ruiz de la Cuesta
Laura Rodríguez Sánchez
- LA REFORMA CONTABLE EN LOS PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO
Carmen Gil-Ruiz Gil-Esparza
M.ª José Chica Bermúdez

• LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA

- PRIMER CUATRIMESTRE DEL AÑO 2013
Javier Medina Guijarro
José Antonio Pajares Giménez

DOCUMENTACIÓN, NOTAS Y COMUNICACIONES

- NOTA SOBRE LA OBRA «LA ECONOMÍA DE LAS AGENCIAS REGULADORAS» DE LUIS GAMIR CASARES Y PEDRO DURÁ JUEZ
Andrés Fernández Díaz

PUBLICACIONES

- MANUAL DE AUDITORÍA PÚBLICA
Mario Garcés Sanagustín
- REVISTA CRÓNICA PRESUPUESTARIA
José Pascual García



TRIBUNAL DE CUENTAS

REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO

VOL. XV

Mayo 2013

N.º 44

Tribunal de Cuentas
ISSN: 1.575-1333
Depósito Legal: M. 8.696-1999
Edita: Tribunal de Cuentas
Maquetación, impresión y encuadernación:
Imprenta Nacional. Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado



Índice

<i>Presentación</i> , Juan Velarde Fuertes.	5
Artículos	
• <i>La armonización contable internacional: El papel del IPSASB y el estado actual de su proceso de reformas</i> , Andreas Bergmann y Leticia Labaronne	19
• <i>El papel del Tribunal de Cuentas europeo en la modernización del sistema contable de las instituciones europeas</i> , Eduardo Ruiz García	31
• <i>La reforma del sistema de contabilidad de las instituciones de la UE: el proyecto, el papel de las NICSP y avances recientes</i> , Manfred Kraff, Rosa Aldea Busquets y Martín Koehler	49
• <i>Hacia la armonización de la Contabilidad Pública en Europa: las Normas Europeas de contabilidad pública</i> , Isabel Brusca Alijarde y Mauricio Gómez Villegas.	91
• <i>El nuevo marco normativo de la Contabilidad Nacional y su incidencia en la reforma de las normas contables públicas europeas</i> , Rosa M.ª Dasí González y Amparo Gimeno Ruiz	113
• <i>Nueva gobernanza económica europea, reglas fiscales y evolución del presupuesto</i> , Jaime Sánchez Mayoral, Beatriz Antolín Ruiz de la Cuesta y Laura Rodríguez Sánchez	147
• <i>La reforma contable en los Presupuestos Generales del Estado</i> , Carmen Gil-Ruiz Gil-Esparza y M.ª José Chica Bermúdez	171
Legislación y jurisprudencia	
• <i>Primer cuatrimestre del año 2013</i> , Javier Medina Guijarro y José Antonio Pajares Giménez	191
Documentación notas y comunicaciones	
• Nota sobre la obra <i>La Economía de las Agencias Reguladoras</i> , de Luis Gámir Casares y Pedro Durá Juez, por Andrés Fernández Díaz	253
Publicaciones	
• COORDINADORES: María Soledad Fuentes Escribano y Antonio Ramón Rodríguez Castaño. AUTORES: Jorge Castejón González, Carlos Cubillo Rodríguez, Javier Font Miret, María Soledad Fuentes Escribano, Santiago Fuentes Vega, Natalia Hernández López, Mercedes E. Lebrancón Cortés, Miguel Miaja Fol, Irene Torrijos Rodríguez, Luis Ignacio Ruiz Olmos, José Ignacio Valero Escribano, Antonio Ramón Rodríguez Castaño. <i>Manual de auditoría pública</i> 1.ª edición, septiembre de 2013. Thomson Reuters Lex Nova. Valladolid. 610 páginas. (Mario Garcés Sanagustín)	273
• Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. <i>Revista Crónica Presupuestaria</i> n.º 1/2013 (José Pascual García)	278

CONSEJO EDITORIAL

Ángel Antonio Algarra Paredes

Susana Casado Robledo

Carlos Cubillo Rodríguez

Gregorio Cuñado Ausín

Andrés Fernández Díaz

Dolores Genaro Moya

M.^a Luz Martín Sanz

Vicente Montesinos Julve

Carmen Moral Moral

José Pascual García

Pascual Sala Sánchez

José Manuel Suárez Robledano

Juan Velarde Fuertes (Director)

Antonio Ramón Rodríguez Castaño (Secretario)

La correspondencia puede dirigirse a:

REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO

Tribunal de Cuentas

Padre Damián, 19

28036 Madrid - Fax: 91 457 29 92

Los originales deberán ajustarse a las normas que figuran al final de la Revista.

Advertencia: Los originales recibidos en esta REVISTA son sometidos a la evaluación anónima de especialistas cualificados.

NOTA: *Ni el Consejo Editorial ni el Tribunal de Cuentas se hacen responsables de la opinión vertida por los autores de los artículos publicados en esta Revista.*

Presentación

Juan Velarde Fuertes

Director

Periódicamente, el Consejo Editorial de esta revista, decide preparar un número monográfico. Uno de sus miembros, por supuesto con la colaboración de todo el Consejo, es el ponente encargado de esta tarea. En esta ocasión ha sido ese encargado del número sobre el problema contable y, naturalmente, sobre su proyección respecto al sector público, el profesor Montesinos que es Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Valencia. Considero que el resultado ha sido brillante y que Vicente Montesinos debe sentirse satisfecho por el peso científico que ha pasado a tener este monográfico, precisamente por su enlace con una serie de especialistas extranjeros. No es posible olvidar que la economía española es muy abierta hacia la globalización, y que en esa apertura tiene un papel notable el sector público, y por consiguiente, lo posee asimismo el Tribunal de Cuentas. La lectura de las colaboraciones contenidas corrobora la importancia de esta realidad.

Se inician con el artículo de Andreass Bergmann y Leticia Labaronne, titulado «La armonización contable internacional: El papel del IPSASB y el estado actual de su proceso de reformas». Andreas Bergmann es catedrático de Finanzas Públicas en la Universidad de Ciencias Aplicadas de Zurich desde 2002. Había estudiado en el Reino Unido, en la Universidad de Lancaster y en Australia en la de Melbourne. El Doctorado lo obtuvo en la Universidad de Sankt Gallen. También ha sido profesor visitante en Nueva Zelanda, en la Universidad Victoria de Wellington, en 2010. Tiene experiencia en el ámbito de las reformas de las finanzas públicas, y en la implantación de la contabilidad con criterio de devengo en Europa,

Iberoamérica y Asia. Desde 2006 es miembro del Consejo NICSP –en inglés, IPSAS–, o sea de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público, que preside desde 2010. También ha sido miembro del GFS Advisory Committée del FMI, e igualmente, miembro del Advisory Panel of Budgeting and Public Expenditures de la OCDE.

Por su parte, Leticia Labaronne, máster en Ciencias, es directora de proyectos y del programa Master of Advanced Studies in Arts Management en la Universidad de Ciencias Aplicadas de Zurich. Tiene experiencia en proyectos en el ámbito financiero público en Suiza e Iberoamérica.

Del artículo de ambos se desprende, por una parte cómo, hasta la crisis financiera de los años noventa –recordemos su fuerte impacto en España– no se había planteado la necesidad de una armonización de las normas de contabilidad para el sector público en el ámbito internacional. Gracias a este artículo quedan claras las diferencias conceptuales, y evidentemente, para la economía, que existen entre el sector público y el privado. El sector público, con sus datos contables, evidencia la importancia de transacciones sin contraprestación; desde luego, como ahora mismo contemplamos en España. El papel del presupuesto es uno de los informes financieros más importantes dentro del panorama macroeconómico, de donde se deriva, concretamente, la posibilidad de orientación para la política económica de la estadística de las finanzas públicas.

Todo ello tiene una proyección hacia el ámbito de la Unión Europea, tras el dictamen COM (2013) 114 de la Comisión Europea, que analiza la posibilidad de aplicar IPSAS a este ámbito, mediante normas europeas.

Finalmente, en este artículo queda claro que es evidente, por las características del sector público, la exigencia de una contabilidad con base en el devengo, pero esa es cuestión que, como se desprende de este artículo, plantea dudas importantes.

El Secretario General del Tribunal de Cuentas Europeo, Eduardo Ruiz García es el autor del siguiente artículo, «El papel del Tribunal de Cuentas europeo en la modernización del sistema contable de las instituciones europeas». Eduardo Ruiz García es licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales, y Máster en Auditoría Financiera por la Universidad de Valencia. Fue Jefe de Servicio en la Consejería de Hacienda de la Generalitat Valenciana, hasta septiembre de 1989, fecha en la que comienza a trabajar en el

Tribunal de Cuentas Europeo. En esta institución ha desempeñado puestos de auditor, de Jefe de Gabinete del Presidente, de Jefe de la Unidad de Metodología y Control de Calidad, y el de Director de Finanzas y Administración. Desde el año 2009 es su Secretario General.

Queda claro en su artículo –de fuerte carácter histórico– el porqué de que el Tribunal de Cuentas europeo emitiese una opinión sin reservas ni salvedades sobre la fiabilidad de las cuentas de la Unión Europea del ejercicio 2011. Era el fruto, como se desprende del artículo, de un proceso de modernización del sistema contable iniciado por la Comisión europea en el año 2002, y que aunque ideada su creación en 1978, se planteasen procesos de modernización. Como señala a lo largo de su aportación Ruiz García, sus observaciones y críticas pusieron de relieve las deficiencias existentes en el sistema y los procedimientos contables que se utilizaban. Se dejaba claro, así, la imposibilidad de asegurar con certeza que el balance presentaba de modo correcto la situación financiera de la Comunidad Europea. Por eso, el Tribunal de Cuentas de ésta mostró la urgencia de emprender una reforma de largo alcance, para lo que se deberían emplear normas internacionales a más de principios contables generalmente aceptados. A partir de la emisión en 1994 de la primera declaración de fiabilidad, se elaboró una doctrina contable, que se expone en el artículo, en la que se insiste en la necesidad de establecer un marco contable basado en la contabilidad de ejercicio –esto es, aceptación del principio de devengo–, y en una correcta consolidación de las cuentas de las diferentes instituciones y organismos. De este modo, el Tribunal de Cuentas Europeo pilotó la concepción y puesta en marcha del plan de modernización, formulando recomendaciones dirigidas a la mejora en la transparencia y la rendición de cuentas.

Como señala Ruiz García, este talante, que ya se inicia con el primer informe anual publicado en 1978, llevó a que el Tribunal señalase «las deficiencias en los procedimientos y en la organización contable», e identificase «las razones de dichas deficiencias y las reformas que se debían emprender. A pesar de la limitada reacción inicial a sus observaciones, el Tribunal continuó reiterando su posición, que se plasma en una «doctrina» contable a partir de 1994 con la elaboración de la declaración de fiabilidad de las cuentas. Finalmente, la «doctrina» del Tribunal fue una de las referencias parciales del plan de modernización lanzado por la Comisión en el 2002 y que culminaría en el 2005 con la presentación de las cuentas elaboradas conforme a un nuevo marco contable y a prin-

«cípios basados en normas internacionales». En el artículo se subraya, evidentemente, cómo el Tribunal de Cuentas Europeo «continúa cumpliendo con su misión mediante su declaración de fiabilidad y a través de sus observaciones y recomendaciones destinadas a mejorar el sistema y la organización contable. Así cumple su misión de fomentar la rendición de cuentas y la transparencia en la Unión Europea», algo fundamental en estos momentos en que es preciso plantear medidas para dejar definitivamente atrás lo que se va conociendo, por su magnitud, con el nombre de Gran Recesión. «La opinión favorable y limpia del Tribunal sobre la fiabilidad de las cuentas del ejercicio 2011 supone la culminación con éxito del proceso de modernización de la Contabilidad», que ya hemos indicado que, con fuerza, se inició en el año 2002.

El Dr. Manfred Kraff, Rosa Aldea Busquets y el Dr. Martin Koehler son los autores del artículo «La reforma del sistema de contabilidad de las instituciones de la UE: el proyecto, el papel de las NICSP y avances recientes». Manfred Kraff es doctor por la Universidad de Friburgo, con una tesis sobre el federalismo fiscal en la Unión Europea. Actualmente desempeña el cargo de Subdirector General de la Dirección General del Presupuesto de la Comisión Europea. Se inició su experiencia profesional en la administración federal alemana desde donde pasa, en 1983, a prestar sus servicios en la Comisión Europea, en las Direcciones Generales de Agricultura y Empleo. De 1988 a 2012 desempeñó diversos cargos en el Tribunal de Cuentas Europeo. En la actualidad es Subdirector General de la Dirección General del Presupuesto y Responsable de Contabilidad de la Comisión Europea.

Rosa Aldea Busquets ha desarrollado su carrera en la Comisión Europea, en la Dirección General del Presupuesto, donde actualmente desempeña el cargo de Directora de Ejecución del Presupuesto General y FED, en la Dirección General del Presupuesto de la Comisión Europea.

Por su parte, Martin Koehler, es administrador en la Dirección General del Presupuesto, sector Información financiera y marco contable.

Este artículo puede calificarse como exhaustivo en el tratamiento de la reforma de los sistemas contables de las instituciones de la Unión Europea, y del papel de las VICSP, o IPSAS –según el idioma empleado para estas siglas– en estas reformas, así como de los avances recientes en el ámbito de la Unión Europea en la aplica-

ción de la contabilidad de devengo en los Estados miembros. Y esto porque como dicen los autores, «la contabilidad basada en el principio de devengo para las entidades del sector público en general, y la información financiera de la Administración, en particular, se ha convertido en un tema ampliamente discutible en los dos últimos años de la Unión Europea. Aunque la Federación Internacional de Contadores (IFAC) ha estado promoviendo la información financiera moderna del sector público desde mediados de los años noventa, el hecho determinante de esta evolución en la Unión Europea fue la evaluación de la Comisión Europea sobre la idoneidad de las NICSP para los Estados miembros de la Unión Europea en el contexto de la Directiva sobre marcos presupuestarios».

Los puntos sucesivos de este artículo son: «La reforma de los sistemas contables en las instituciones de la Unión Europea»; «Las razones y el enfoque del proyecto»; «Marco contable»; «Estructura de gobierno»; «Entorno de Tecnologías de la información»; «Impacto en los gestores financieros y gestión del cambio»; «El papel de las NICSP y la experiencia de la CE»; «Desarrollos recientes»; «Evaluación en el plano de las instituciones de la UE», y finalmente «Evolución en el ámbito de los Estados miembros de la Unión Europea», porque «la crisis económica, financiera y de la deuda soberana, que viene afectando a los Estados miembros de la Unión Europea desde hace algunos años, ha dado lugar a una nueva dinámica en el mundo de la contabilidad del sector público... La nueva legislación asegurará que haya reglas claras, una mejor coordinación de las políticas nacionales a lo largo de todo el año, un seguimiento regular y sanciones rápidas para los Estados miembros que incumplan las normas».

Con este preámbulo adquiere mucho interés el artículo de Isabel Brusca Alijarde y Mauricio Gómez Villegas, «Hacia la armonización de la Contabilidad Pública en Europa: Las Normas Europeas de Contabilidad Pública». Isabel Brusca Alijarde es Profesora Titular de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Zaragoza. Sus áreas de investigación son, fundamentalmente, Contabilidad, Gestión y Auditoría de las Administraciones Públicas. Sobre estas materias ha publicado numerosos artículos en revistas nacionales e internacionales. Asimismo, ha participado en la elaboración de estudios sobre Contabilidad y Auditoría por encargo de entidades como la Comisión Europea, el Instituto de Estudios Fiscales y otras entidades públicas y empresariales, así como en el desarrollo de proyectos de investigación financiados en convocatorias públicas.

Mauricio Gómez Villegas es profesor de Contabilidad en la Escuela de Administración y Contaduría de la Universidad Nacional de Colombia desde 2005. Es Contador Público, Magister en Administración por la misma institución y Máster en Contabilidad, Control de Gestión y Auditoría por la Universidad de Valencia. Ha sido consultor y asesor de los organismos de regulación contable de los sectores público y privado en Colombia y Subcontador General de la Nación en ese país. Ha participado como conferenciante en diversos eventos internacionales.

Señalan estos expertos que el objetivo de su trabajo era el «poner de manifiesto la importancia de las IPSASs en la construcción de una arquitectura contable internacional, así como el proceso desarrollado en el seno de la Unión Europea con el objeto de alcanzar la comparabilidad de la información de los países miembros y que ha llevado a la Unión Europea a decidir la elaboración de unas normas europeas de contabilidad pública». Y el esquema de su interesante artículo es, tras una breve introducción, hacer «referencia al papel de las NICSP en la armonización de la Contabilidad Pública», pasando posteriormente a analizar el proceso que ha conducido a la propuesta de unas normas contables públicas en el ámbito de la Unión Europea». Esto es, los autores se cuestionan «cómo y por qué ha surgido la idea de unas normas europeas de contabilidad». En este sentido ofrecen «los principales argumentos que podrían explicar la estrategia de la Unión Europea para optar por las EPSAS –European Public Sector Accounting Standards– frente a las IPSAS, así como una crítica a los problemas que pueden derivarse o cuestiones aun pendientes». Advierten que «los problemas de déficit excesivo y de elevado endeudamiento de las administraciones públicas europeas, incrementadas por una crisis financiera global sin precedentes, han hecho cambiar de forma importante el panorama, haciendo surgir un proceso de armonización de la contabilidad pública en Europa. El origen se sitúa en los problemas de comparabilidad de las cifras de deuda y déficit de los países miembros de la Unión Europea para hacer efectivo el cumplimiento del Pacto de Estabilidad y Crecimiento. Esto ha llevado a la aprobación de un reglamento sobre normas presupuestarias, en el que se insta a la Comisión Europea a llevar a cabo procesos de consulta pública sobre la aplicabilidad de las IPSASs en los Estados miembros».

Tiene interés la puntualización final: «En España, el Plan General de Contabilidad Pública del año 2010 ha sido elaborado tomando como base las IPSASs, por lo que puede decirse que está adaptado a tales normas, al igual que las recientes normas de

consolidación del sector público. Asimismo, recientemente adaptadas al Plan General de Contabilidad Pública del año 2010, y por tanto, también a las IPSASs. En consecuencia, aunque las EPSASs abrirían paso a un nuevo proceso de reforma, parece que las modificaciones no requerirán cambios que impliquen traumatismos, sino algunas adaptaciones a estar normas europeas».

Por tanto pasa a tener especial interés el artículo de Rosa María Dasi González y Amparo Gimeno Ruiz, «El nuevo marco normativo de la Contabilidad Nacional y su incidencia en la reforma de las normas contables públicas europeas». Rosa M.^a Dasi González es Doctora en Ciencias Económicas y Empresariales con una tesis sobre «Información Contable y Estabilidad Presupuestaria en los países de la Unión Europea». Es Profesora Titular de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Valencia, y en la actualidad es Secretaria del Departamento de Contabilidad. También ha realizado trabajos de apoyo y coordinación para el desarrollo e implantación de los nuevos grados y postgrados ajustados a los requerimientos del Espacio Europeo de Enseñanza Superior. Por su parte, M.^a Amparo Gimeno Ruiz es licenciada en Ciencias Económicas y Empresariales y Profesora Titular de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Valencia. Desarrolla su actividad docente e investigadora en el ámbito de la Contabilidad y Gestión de Entidades Públicas. Ha participado en proyectos de investigación relacionados con la información financiera y de gestión de las entidades locales.

Es importante lo que dicen sobre el Nuevo Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales de la Unión Europea (Sistema Europeo de Cuentas 2010) que fue aprobado por Reglamento de la Unión Europea n.º 549/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo el 21 de mayo de 2013, y que se aplicará, por primera vez a los datos que deban transmitirse a Eurostat a partir del 1 de septiembre de 2015. Destaca cómo «en contraste con muchas otras regiones del mundo, las EFP/GFS (Estadísticas de Finanzas Públicas / Government Finance Statistics) tienen una gran repercusión pública en la Unión Europea, ya que se utilizan directamente en la toma de decisiones de la política europea y de control fiscal y, en ausencia de normas armonizadas de contabilidad pública, se han convertido, de hecho, en una norma de contabilidad pública común. De hecho, los Estados miembros tienen muy en cuenta las consideraciones estadísticas en el diseño y cumplimiento –el empleo del anglicismo «implementación» que emplean las autoras no tiene sentido (Nota de Juan Velarde Fuertes)– de la política presupuestaria y

en sus sistemas presupuestarios y contables públicos, y los usuarios están particularmente interesados en la conciliación entre los datos contables publicados a nivel nacional y los publicados en las estadísticas de las finanzas públicas, cuestionándose si las diferencias entre ambos sistemas afectan a la calidad de los datos a pesar que tales diferencias son puramente de naturaleza conceptual». Por eso, se ha insistido en este artículo, «resulta imprescindible avanzar en la armonización de las normas contables aplicadas por los Estados miembros, con el fin de hacer comparable la información que proporcionan y facilitar su agregación, reduciendo con ello la complejidad del proceso de elaboración de las cifras de contabilidad nacional y el número de ajustes a realizar por diferencias entre la contabilidad micro y macroeconómica...» Esta necesidad de armonización fue recogida por la Comisión Europea en marzo de 2013 en el Informe «Hacia la aplicación de las normas de contabilidad del sector público armonizadas en los Estados miembros», que «permitiría que los responsables políticos y otras partes interesadas fueran capaces de analizar la situación financiera y el buen hacer... del gobierno y de la sostenibilidad a largo plazo de las finanzas públicas». Por eso «el requisito previo fundamental para la elaboración de estadísticas de finanzas públicas de alta calidad es un robusto sistema de contabilidad pública basado en el criterio de devengo».

Todo lo señalado se completa con la aportación de Jaime Sánchez Mayoral, Beatriz Antolín Ruiz de la Cuesta y Laura Rodríguez Sánchez, de la Subdirección General de Política Presupuestaria de la Dirección General de Presupuestos, en el artículo «Nueva Gobernanza Económica Europea, reglas fiscales y evolución del presupuesto».

Se inicia con la afirmación de que es la vertiente correcta la vinculada al mandato de que el déficit debía detenerse en el umbral del 3%, y si se superaba se provocaba la apertura del Procedimiento de Déficit Excesivo, derivado del Pacto de Estabilidad y Crecimiento. Pero las circunstancias, como se expone en este artículo, cambiaron este planteamiento porque «la severa crisis económica y financiera que afecta a Europa desde el año 2008 puso de manifiesto las debilidades del Pacto de Estabilidad y Crecimiento, el cual, lejos de haber servido como un mecanismo capaz de asegurar unas finanzas públicas sólidas y saneadas en el medio plazo, no pudo constreñir suficientemente las políticas presupuestarias de los países miembros y, por tanto, tampoco evitar el consiguiente efecto contagio de las economías de la Zona euro».

Los sucesivos apartados de este artículo aclaran bien su importancia. Se inician con el titulado «Gobernanza Económica Europea: hacia una mayor coordinación de las políticas fiscales», dividido en una «Introducción» continuando con el paquete legislativo de noviembre de 2011, constituido por cinco reglamentos y una Directiva, que pasó a ser conocido como el Six Pack. Su título es «El Six Pack: el Semestre Europeo y la Directiva de marcos presupuestarios. El Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza de la Unión Económica y Monetaria». Va todo esto seguido del epígrafe «Nuevo marco fiscal en España», donde se describen de modo sucinto «las reglas presupuestarias que conforman el marco fiscal español que... están integradas por la normativa europea de estabilidad y la incorporación de esta normativa a nuestro ordenamiento jurídico, fundamentalmente a través de la reciente reforma del artículo 135 de la Constitución y de la aprobación de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera».

Se continúa esta aportación en el apartado «La función del presupuesto, un instrumento de gestión o de planificación y control: ¿hacia un presupuesto de devengo?», que aporta «las razones o corrientes actuales que cada vez nos empujan a contemplar el presupuesto público bajo esta óptica».

La conclusión del artículo es muy significativa: «Si bien es cierto que no existe en el momento actual una clara intención de modificar el sistema contable que rige el proceso de elaboración presupuestaria, sí lo es el hecho de que todas las decisiones de política presupuestaria que se adoptan en los procesos de elaboración de los presupuestos de cada ejercicio y que se instrumentan a través de él, se analizan por las distintas autoridades presupuestarias desde el prisma del criterio del devengo, valorando su impacto en el cumplimiento de las diversas reglas fiscales, expresadas en términos de contabilidad nacional, que en última instancia constituyen los elementos sobre los que se realizará la supervisión del Estado sobre las Administraciones territoriales y la coordinación de la política fiscal y económica de los países miembros en el marco del Pacto de Estabilidad y Crecimiento».

Concluye esta parte monográfica con el artículo «La reforma contable en los presupuestos Generales del Estado», del que son autores Carmen Gil-Ruiz Gil-Esparza y María José Chica Bermúdez, ambas Interventoras y Auditoras del Estado. Sus aportaciones sucesivas muestran su muy especial interés, de forma tal que cons-

tituye el que me atrevo a calificar de broche de oro de este magnífico planteamiento monográfico. Son éstas: 1. «Delimitación del Sector Público Estatal en los Presupuestos Generales del Estado»; 2. «Alcance subjetivo y contenido de los Presupuestos Generales del Estado»; 3. «Los presupuestos de explotación y capital y los programas de actuación plurianual»; 4. «Contabilidad de las Entidades integrantes del Sector Público Empresarial y Fundacional»; 5. «Presupuestos de las entidades integrantes del Sector Público Administrativo con presupuesto no limitativo y fondos carentes de personalidad jurídica»; y 6. «La aplicación (informática) financi@ como soporte informático para la transmisión de la información contable». Con todo eso se logra demostrar «que el objetivo principal en la regulación del formato de los Presupuestos de Explotación y Capital a incluir en los Presupuestos Generales del Estado es la adaptación a la normativa contable existente en cada momento, ajustándose lo máximo posible a los modelos de cuentas anuales que deben formular las entidades públicas, facilitándoles el trabajo de presupuestación para que se convierta en una herramienta útil para valorar las previsiones futuras de la entidad y que les permita trabajar en la consecución de sus fines y de esa manera, en la consecución de los fines de la Administración General del Estado en la que se integran».

Además de todas las importantes aportaciones citadas, también como en números anteriores, y con esfuerzo intelectual que nunca se valorará suficientemente, Javier Medina Guijarro y José Antonio Pajares Giménez ofrecen en el apartado de «Legislación y Jurisprudencia», «una información de carácter general sobre la legislación y la jurisprudencia más relevante producida en el primer cuatrimestre del año (2013), en relación con las materias que directa o indirectamente afectan a la actividad económica-financiera del sector público, así como sobre las fiscalizaciones aprobadas por el Pleno del Tribunal y publicadas en el «Boletín Oficial del Estado». Número tras número, Medina y Pajares nos ofrecen –y esto puede comprobarse en este caso una vez más– un análisis científicamente perfecto y que merece los honores de los que hablaba Eugenio D’Ors, de la obra-bien-hecha.

A continuación, el profesor Andrés Fernández Díaz publica una larga y valiosa aportación titulada «Nota sobre la obra “La Economía de las Agencias Reguladoras”, de Luis Gámir Casares y Pedro Durá Juez», editada por el Instituto de Estudios Económicos, 2013. Se hace así un estudio crítico completísimo de que Gámir y Durá «tras una introducción clara e ilustrativa, plantean el contenido del

texto, estructurándolo en seis grandes apartados o cuestiones claves que, sucesivamente, tratan de unas Notas sobre la Teoría de la Regulación, de la Agrupación de agencias independientes según su función principal, con una referencia a su papel en la desregulación de sectores en el caso español, de las Justificaciones de las agencias independientes, considerando sus coste y sus ventajas o beneficios, del Diseño de agencias independientes y el análisis de la reforma española de 2012 y finalmente, «last but not least», de la Teoría de los organismos reguladores y el Consejo de Seguridad Nuclear como experiencia pionera en nuestro país. Va a ser difícil, en adelante, para quienes trabajen la obra de Luis Gámir y Pedro Durá, «La economía de las agencias reguladoras, con especial referencia a España», no consultar esta nota del profesor Fernández Díaz.

Añadamos a este brillante número dos notas bibliográficas muy interesantes. Una de Mario Garcés Sanagustín, del «Manual de Auditoría Pública», coordinado por María Soledad Fuentes Escribano y Antonio Ramón Rodríguez Castaño y elaborado por Jorge Castejón González *et al.* Otra de José Pascual García, del n.º 1 de la revista «Crónica Presupuestaria», editada por el Ministerio de Hacienda. Subraya José Pascual una cosa que me ha llamado siempre la atención: la falta de equilibrio de «los estudios de los dos ámbitos del Derecho financiero, el del ingreso y el del gasto público, tan inexplicablemente preterido este último en el pasado, en perjuicio del principio inescindible de justicia financiera». Confieso que ahí radica mi decepción ante el reciente, en parte espléndido, libro de James Mirrlees «Diseño de un sistema tributario óptimo» (Editorial Universitaria Ramón Areces, 2013).



ARTÍCULOS



La armonización contable internacional: El papel del IPSASB y el estado actual de su proceso de reformas

Andreas Bergmann¹

Leticia Labaronne²

RESUMEN

Español

El presente artículo trata sobre la armonización de las normas internacionales de contabilidad, centrandose particularmente su análisis sobre el rol del IPSAS-Board en las normas del sector público.

El desarrollo de normas internacionales de contabilidad para el sector público (NICSP; en inglés IPSAS) se inició en el 1997 por el Public Sector Committee (PSC) de la International Federation of Accountants (IFAC), que luego se convirtió en el IPSASB. Anteriormente, hasta la crisis financiera de los 90, que incluyó a entidades públicas, la armonización de las normas internacionales de contabilidad prácticamente no tenían importancia para el sector público.

¹ Andreas Bergmann, Dr. oec., es catedrático de Finanzas Públicas en la Universidad de Ciencias Aplicadas de Zurich y Presidente del Comité NICSP. Tiene experiencia en implementar sistemas integrados de gerencia de finanzas públicas en Suiza, países de Asia y Latino América y organizaciones internacionales.

² Leticia Labaronne, MSc, es directora de proyectos del programa Master of Advanced Studies in Arts Management en la misma universidad.

El artículo remarca las diferencias conceptuales y/o económicas entre el sector público y privado. La importancia de transacciones sin contraprestación, el rol del presupuesto como uno de los informes financieros más relevantes y la estadística de finanzas públicas (EFP), constituyen características inmanentes al sector público que exigen normas específicas para contabilizar las transacciones típicas.

El reporte COM(2013)114 de la Comisión Europea analizó la posibilidad de aplicar las NICSP a los países miembros y concluye, que las NICSP deben ser la «referencia indiscutible», aunque la implementación con el método directo no sea posible, y propone la implementación indirecta, mediante normas europeas (NECSP), o en Inglés las EPSAS. No quedan dudas que la proposición exige un sistema integrado que requiere la integración del sistema presupuestario, la contabilidad, la auditoría y las estadísticas de finanzas públicas (EFP). La definición de objetivos fiscales comunes exige una definición conjunta de esos objetivos. También es evidente que las características del sector público exigen una contabilidad con base en el devengo, siguiendo normas que responden a esas características. Sin embargo continúan habiendo importantes dudas. Sobre todo, la independencia del «standard setter» con respecto a los principales usuarios de la normativa en los gobiernos de los países miembros no está garantizada.

English

This article discusses the international harmonization of accounting standards and, in particular, the role of the IPSASB in the area of public sector accounting.

The development of International Public Sector Accounting Standards was initiated in 1997 by the Public Sector Committee of the International Federation of Accountants (IFAC), which evolved to become IPSASB later on. This development began in the late 90s as a result of another financial crisis, in which governments were involved.

The article identifies the characteristics of the public sector which influence public sector accounting, such as the existence of non-exchange transactions, the importance of the budget or the Government Financial Statistics (GFS).

The report COM(2013)114 of the European Commission analysed the possibility of the IPSAS to be implemented by the member states. It comes to the conclusion that the IPSAS are an «indis-

putable reference» but not feasible for direct adoption. They should rather become the basis for European Public Sector Accounting Standards (EPSAS). The system should become an integrated one, including budgeting, accounting and GFS, as this is a precondition for an integrated fiscal policy of the Union. It's also clear that this can only be achieved with accrual accounting. However, there are still some doubts, the main one questioning the independence of such a European standard setter from the preparers of financial statements.

1. NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD

El desarrollo de normas internacionales de contabilidad se corresponde con el desarrollo internacional de los mercados financieros y constituye un proceso gradual denominado «international accounting harmonization» (IAH)³ y más tarde referido como «international accounting convergence» (IAC)⁴. La globalización, como «megatrend», implica sobre todo la globalización económica, cuyos pilares son el intercambio internacional de bienes, servicios, personas y capital⁵. Los catalizadores de este desarrollo son contratos estatales, como los acuerdos de libre intercambio y las uniones aduaneras surgidas a finales del siglo XX y en el inicio del siglo XXI. Particularmente, el desarrollo de mercados financieros internacionales acarreó consecuencias para la contabilidad, ya que los inversores internacionales requerían estados financieros comprensibles y comparables para decidir sus inversiones⁶.

Esta exigencia de los actores de los mercados financieros contrastaba con la situación de la contabilidad vigente en la mayoría de los países. Aunque existían normas nacionales de contabilidad en algunos países, sobre todo los anglosajones, la mayoría de las empresas se basaban en las normas impuestas por la ley. La normativa

³ BAKER, RICHARD C. & BARBU, ELENA M. (2007). «Evolution of research on international accounting harmonization: a historical and institutional perspective». *Socio-economic Review*, Vol. 5, 603-632.

⁴ BARBU, ELENA M. & BAKER, RICHARD C. (2011) «An historical and neo-institutional analysis of institutions involved in international accounting convergence». *International Journal of Accounting and Information Management*, Vol. 19:2, 1-23.

⁵ International Monetary Fund (2000) *Globalization: Threats or Opportunity*. 12th April 2000: IMF Publications.

⁶ FASB (2013) *International Convergence of Accounting Standards. A brief history*. <http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176156304264> (recuperado 14.8.2013).

legal fue bastante limitada en comparación con las normas profesionales de la contabilidad y además, muchas normas legales fueron mucho más prudentes que justas. Con esta situación poco equilibrada, fue necesario el desarrollo de un sistema más robusto para satisfacer las exigencias de los mercados financieros, o para ser más preciso, de los inversionistas.

Con este fin se inició el desarrollo de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) en el año 1973⁷. Junto con las normas estadounidenses, las normas FRS (más común las US-GAAP⁸) fueron catalizadoras del desarrollo de los mercados financieros a nivel global. Evidentemente, la aplicación de las NIC y las FRS fue limitada a las empresas que participaban en los mercados internacionales y tal vez más globalizados⁹.

Para mercados comunes, como la Unión Europea (UE), este desarrollo se efectuó de forma más rápida y consecuente. La creación de una moneda común, el Euro, fue la base de la integración más rápida de los mercados, incluso de los mercados financieros, aunque no se limitó a ellos. Por lo tanto no fue una coincidencia que la UE en 2005 decidiera exigir a las empresas que participaban de ese mercado de capital común que siguieran las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC). Poco antes, en 2001, las NIC se convirtieron en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). También Australia, Nueva Zelanda, Canadá y muchas economías emergentes como los países del sureste de Asia, Brasil, Sudáfrica, Perú, Colombia, Chile y China adoptaron las NIC, pero de forma voluntaria¹⁰. La adopción de reportes financieros de alta calidad se asocia con la capacidad para atraer capital extranjero, sobre todo en los países de Asia, África y Latinoamérica¹¹. Se considera que así empieza la etapa culminante de este gradual proceso

⁷ www.ifrs.org (recuperado 14.8.2013).

⁸ Aunque el término US-GAAP se utilice habitualmente para las normas de contabilidad para empresas privadas (FRS), se refiere igualmente a las normas contables aplicables al gobierno federal (FASAB statements) y las referentes a los gobiernos estatales y municipales (GASB statements).

⁹ FOSBRE, ANNE B., KRAFT, ELLEN M. and FOSBRE, PAUL B. (2009), The Globalization of Accounting Standards: IFRS vs. US GAAP (2009). *Global Journal of Business Research*, Vol. 3, No. 1, pp. 61-71.

¹⁰ Para una lista de la adopción de las NIC acuerdo a los países y continentes vea «PricewaterhouseCoopers (2013) FRS adopción by country. <http://www.pwc.com/us/en/issues/ifrs-reporting/publications/ifrs-status-country.jhtml> (recuperado 01.09.2013).

¹¹ AKSIK, ORHAN & PFEIFFER, RAY (2009). Globalization, US foreign investments and accounting standards. In: *Review of Accounting and Finance*, Vol 8, 5-37.

de armonización y convergencia contable de más de cinco décadas, en el que instituciones estadounidenses como europeas coordinaron esfuerzos¹².

Queda en evidencia que la internacionalización de las normas de contabilidad se explica tanto por la regulación política como por la presión de los mercados financieros¹³. Otros factores que también han ayudado a la convergencia contable son las presiones de carácter normativo, como la contribución de las universidades y asociaciones profesionales y los procesos de imitación a las prácticas desarrolladas por compañías líderes¹⁴. Como Carmona y Trombetta han demostrado, fue la integración económica, así como la característica basada en principios los factores que ayudaron a la aceptación de las NIIF¹⁵. Afortunadamente, hay evidencias de que el uso de las normas para dirigir con eficacia otorga una mayor calidad de la información financiera de las empresas¹⁶. Incluso existen pruebas de que las empresas que aplican estos altos estándares de calidad superan a las demás¹⁷.

2. EL SECTOR PÚBLICO

El sector público se define en el sistema de contabilidad nacional (SNA) como el sector del gobierno, la seguridad social y las empresas públicas financieras y no financieras. La base común de estas entidades muy diversas es el control de los gobiernos a todos los niveles¹⁸.

¹² BARBU, ELENA M. & BAKER, RICHARD C. (2011). An historical and neo-institutional analysis of institutions involved in international accounting convergence. *International Journal of Accounting and Information Management*, Vol. 19:2. 1-23

¹³ BALL, RAY (1995) Making Accounting more international: Why, how, and how far will it go? In: *Journal of Applied Corporate Finance*, Vol. 8, Nr. 3. 19-29.

¹⁴ GRANLUND, M. and LUKKA, K. (1998) It's a small world of management accounting practices. *Journal of Management Accounting Research* (10): 153-179.

¹⁵ CARMONA, SALVADOR, TROMBETTA, MARCO (2008) On the global acceptance of IAS/IFRS accounting standards. In: *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 27, 455-461.

¹⁶ BARTH, M.; LANDSMAN, W.; LANG, M. (2008) International Accounting Standards and accounting quality. In: *Journal of Accounting Research*, Vol. 46, 467-498.

¹⁷ KOSE, AYHAN; PRASAD, ESWAR; ROGOFF, KENNETH; WIE SHANG-JIN (2009) Financial Globalization: A Reappraisal. *IMF Staff Papers*, Vol. 56, No. 1. 8-62. 37.

¹⁸ Eurostat (1996) Europäisches System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen – ESVG/ESA 1995. Luxembourg. 31

Otro elemento en común es que la globalización de los mercados financieros, y como consecuencia de las normas internacionales de contabilidad, en su día prácticamente no tenía implicaciones para el sector público. Algunas empresas cotizadas en bolsa tenían que seguir las NIIF, pero los gobiernos y las empresas no cotizadas en bolsa seguían normas nacionales, en muchas instancias presupuestarias y no tanto contables.

De hecho, algunas crisis financieras también incluyeron entidades del sector público, por ejemplo en el sur-este de Asia o en Latinoamérica en los años noventa. Los deudores fueron controlados por los gobiernos y también los gobiernos mismos fueron deudores en mora. Estos motivos dieron inicio al desarrollo de normas internacionales de contabilidad del sector público, las NICSP en el año 1997¹⁹.

3. EL IPSASB Y SUS NORMAS, LAS NICSP

Las normas NICSP fueron inicialmente desarrolladas por el Public Sector Committee (PSC) de la International Federation of Accountants (IFAC). Este comité desarrolló las primeras normas NICSP. En virtud de una reforma del IFAC, el PSC se convirtió en el IPSAS-Board, con la misión más precisa de dedicarse al desarrollo de normas. Al mismo tiempo, entidades internacionales, como la OCDE y la OTAN, así como también gobiernos nacionales, como África del Sur, Suiza y algunos gobiernos de Asia central, empezaron la implementación de las NICSP. Esto sobre todo en Asia, África y más tarde Latinoamérica, con importante apoyo de las organizaciones financieras internacionales, como el Fondo Monetario Internacional (FMI), el Banco Mundial (BM) y los bancos regionales de desarrollo. Sobre todo el BM y los bancos regionales invirtieron en el desarrollo de las normas tras la iniciativa de la IFAC.

No obstante, la verdadera relevancia económica del sector público no fue contemplada hasta la crisis financiera de 2008 y los años siguientes. Esta crisis, inicialmente una crisis de bancos comerciales, se extendió rápidamente a los gobiernos. Las intervenciones no solamente fueron costosas, también acarrearón implicaciones macroeconómicas mucho más significativas que las intervenciones in-

¹⁹ <http://www.ifac.org/public-sector/about-ipsasb> (recuperado 25.8.2013).

mediatas. La deuda de los gobiernos, considerada «sin riesgo»²⁰, en definitiva si tenía un substancial riesgo asociado.

4. CARACTERÍSTICAS DEL SECTOR PÚBLICO Y SUS IMPLICACIONES PARA LA CONTABILIDAD

Para discutir las normas contables del sector público, hay que cuestionarse sobre la necesidad de normas diferentes y sobre el porqué no se pueden usar las normas del sector privado, como las Normas Internacionales de la Información Financiera (NIIF), más conocidas y habituales en el currículo de las universidades. Efectivamente, muchas de las NICSP se basan en las NIIF, sobre todo cuando se refieren a transacciones sin diferencia entre los sectores, como muchos de los instrumentos financieros o de los contratos de arrendamiento.

Sin embargo hay diferencias conceptuales y/o económicas entre los sectores que no se pueden ignorar. El IPSASB identificó y discutió esas diferencias en detalle, como características del sector público con relevancia para la contabilidad²¹. De la lista del IPSASB, las características más importantes son las siguientes. En primer lugar, las entidades públicas, claramente los gobiernos, no tienen fin de lucro. Aunque una parte de las transacciones se efectúan en mercados, las transacciones más importantes no son comerciales, es decir, no tienen contraprestación directa. Ejemplos incluyen ingresos de impuestos, de multas o transferencias entre las diferentes instancias del gobierno. Otra diferencia con implicaciones importantes es el rol del presupuesto, que es un documento estratégico y confidencial para las empresas privadas, pero uno de los informes financieros más relevantes en el sector público. El presupuesto público fue introducido durante la revolución francesa como elemento democrático en la gestión financiera del estado²². Otras características incluyen las propiedades y objetivos específicos de los bienes de uso en el sector público, la longevidad de entidades y programas públicos, el rol regulatorio de entidades públicas y la interdependencia con la estadística de finanzas públicas (EFP).

²⁰ BREALEY, RICHARD; MYERS, STEWARD (1991) Principles of corporate finance. McGrawHill. 129-149.

²¹ IPSASB (2013) Preliminary Board View: The Preface to the Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities. Toronto.

²² <http://www.assemblee-nationale.fr/histoire/7da.asp>
<http://www.assemblee-nationale.fr/histoire/7da.asp> (recuperado 25.8.2013).

Las implicaciones de estas diferencias tienen un doble carácter. Por un lado, requieren la adaptación de las normas con origen en las NIIF, y por otro lado exigen el desarrollo de normas específicas distintas para esas transacciones típicas del sector público. También es evidente, que las características del sector público exigen normas con base en el criterio del devengo, porque las transacciones del gobierno incluyen normalmente bienes y deudas. A causa de ello, también las estadísticas de finanzas públicas (EFP), otra característica del sector público, exigen la base de devengo. Además, es sorprendente que la contabilidad en muchos países, incluido algunos de los más desarrollados como Alemania, todavía use la base de efectivo.

5. LA APLICACIÓN E IMPLEMENTACIÓN DE LAS NICSP

Para implementar normas internacionales, existen principalmente dos opciones: el método directo o el indirecto²³. Con el método directo, una ley u otra normativa, requiere el uso de las normas internacionales contables. Con el método indirecto, la ley requiere el uso de normas nacionales, que se basen en las normas internacionales. Las normas nacionales generalmente eliminan opciones, que existen a nivel internacional, pero que impiden la comparación al nivel nacional. Si los cambios se limitan a la eliminación de opciones y no cambian los principios, no hay un conflicto con la normativa internacional. Prácticamente existen los dos modelos, aunque el método indirecto es más prevalente, ya que respeta la tradición y la cultura de un país. Pero con el método indirecto, no hay garantía que se adopten todas las normas y por lo tanto habrá diferencias en la adopción o implementación que pueden impedir la comparación de los EE. FF. entre países. También el método indirecto exige una organización, un «standard setter», a nivel nacional. Las exigencias requeridas para un comité de normas de este tipo no son triviales, ya que la independencia de los preparadores de los EE. FF., que normalmente son los Ministerios de Hacienda, es indispensable. Además, se necesitan procesos con alta credibilidad, que incluyen la nominación de miembros y la consulta pública para nuevas normas.

En España, con la implementación de las NICSP, se utiliza el método indirecto, con la Ley General Presupuestaria 47/2003 que

²³ BERGMANN, ANDREAS (2009) *Public Sector Financial Management*. London: FT Prentice Hall. 108.

incluye los principios y la base legal para las normas. En este caso, el Ministerio de Hacienda, que también prepara los EE. FF. al nivel nacional, es el «standard setter» y las normas son resoluciones de la Intervención General de la Administración del Estado. Aunque no hay muchas diferencias entre esas normas y las NICSP, esta estructura puede dar la impresión de falta de independencia. La ventaja es que las normas nacionales, con una estructura simplificada y muy adaptada a la situación específica del país son más fáciles de implementar.

Las organizaciones internacionales, y también otros países como Suiza o Estonia, siguen el método directo. En Suiza, evitar las exigencias para crear un «standard setter» creíble fue la razón principal de la decisión de adoptar el método directo, con referencia directa a la ley y las ordenanzas al texto de las NICSP. La desventaja es que adaptaciones específicas para este país son casi imposibles.

6. LA PROPOSICIÓN DE LAS EPSAS

Con el reporte COM(2013)114, la Comisión Europea analizó la posibilidad de aplicar las NICSP en los países miembros²⁴. Eso después de aplicar las NICSP a los EE. FF. de la comisión misma, después de 2005. El reporte fue redactado en el contexto de la crisis financiera de los gobiernos y la decisión de la Unión de implementar una política fiscal común para responder a la crisis. El estudio, publicado en ese reporte, concluye que las NICSP deben ser la «referencia indiscutible», aunque no sea posible implementar las NICSP directamente. Por eso propone una implementación indirecta, mediante normas Europeas. Estas son las European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) o en español las NECSP. Para desarrollar las NECSP, la Comisión propone hacer tres grupos de las NICSP²⁵. El primer grupo constituyen las normas internacionales que se pueden implementar sin cambios substanciales. El segundo grupo incluye normas que necesitan algunos cambios, sobre todo la eliminación de opciones alternativas, por ejemplo para fomentar la convergencia con las normas estadísticas (ESA y MEFP). En el

²⁴ European Commission (2013a) Towards implementing harmonised public sector accounting standards in Member States. The suitability of IPSAS for the Member States. Brussels.

²⁵ European Commission (2013b) Commission Staff Working Document. The suitability of IPSAS for the Member States. Brussels.

tercer grupo las normas son discutidas. No se conocen muchos más detalles del proyecto EPSAS. Sobre todo no se conoce la gobernanza, que es una necesidad para cada «standards setter». Un «standard setter» necesita principalmente independencia de los que preparen EE. FF. según su normas. Por eso en el caso de las EPSAS la exigencia más importante es la independencia de los gobiernos de los países miembros.

Es lamentable que el reporte no se limite a estas proposiciones, sino que incluye informaciones falsas, como la que se refiere a que las NICSP no son completas en el área de ingresos de impuesto (existe la norma NICSP 23 Ingresos sin Contraprestación-Transferencias e Impuestos)²⁶. El reporte también alude a la falta de influencia europea en el comité NICSP. Cabe destacar, que de los 18 miembros del comité, 6 son provenientes de Europa, proporción que supera claramente el peso de Europa en el mundo.

Como parte de la respuesta de la Comisión a la crisis financiera, no cabe duda de que la proposición exige un sistema integrado²⁷. Un sistema integrado requiere la integración del sistema presupuestario, la contabilidad, la auditoría y las estadísticas de finanzas públicas (EFP). Efectivamente, la política fiscal de la U. E. se define mediante la estadística, cuyos objetivos principales son el déficit y la deuda, ambos en relación con el PIB, en los términos definidos en las normas estadísticas (ESA95 y MEFP2001). Este sistema integrado exige la eliminación de opciones no compatibles con las normas estadísticas. Surge la duda porque ello exige un cambio de normas, como para los instrumentos financieros, para que sean compatibles con la estadística. Da la impresión de que, en este tercer grupo de normas, se escoge selectivamente. Como hemos visto, hay evidencia empírica de que el uso de estándares de alta calidad, basados en principios y establecidos por un organismo de normalización independiente, mejora la calidad de la información financiera²⁸. Es probable que el exceso de interferencia de los preparadores en el proceso de normalización, está poniendo en peligro este efecto favorable. Se presenta también el riesgo para los países que ya implementaron las NICSP como España, de reiniciar el proceso.

²⁶ European Commission (2013a) 9.

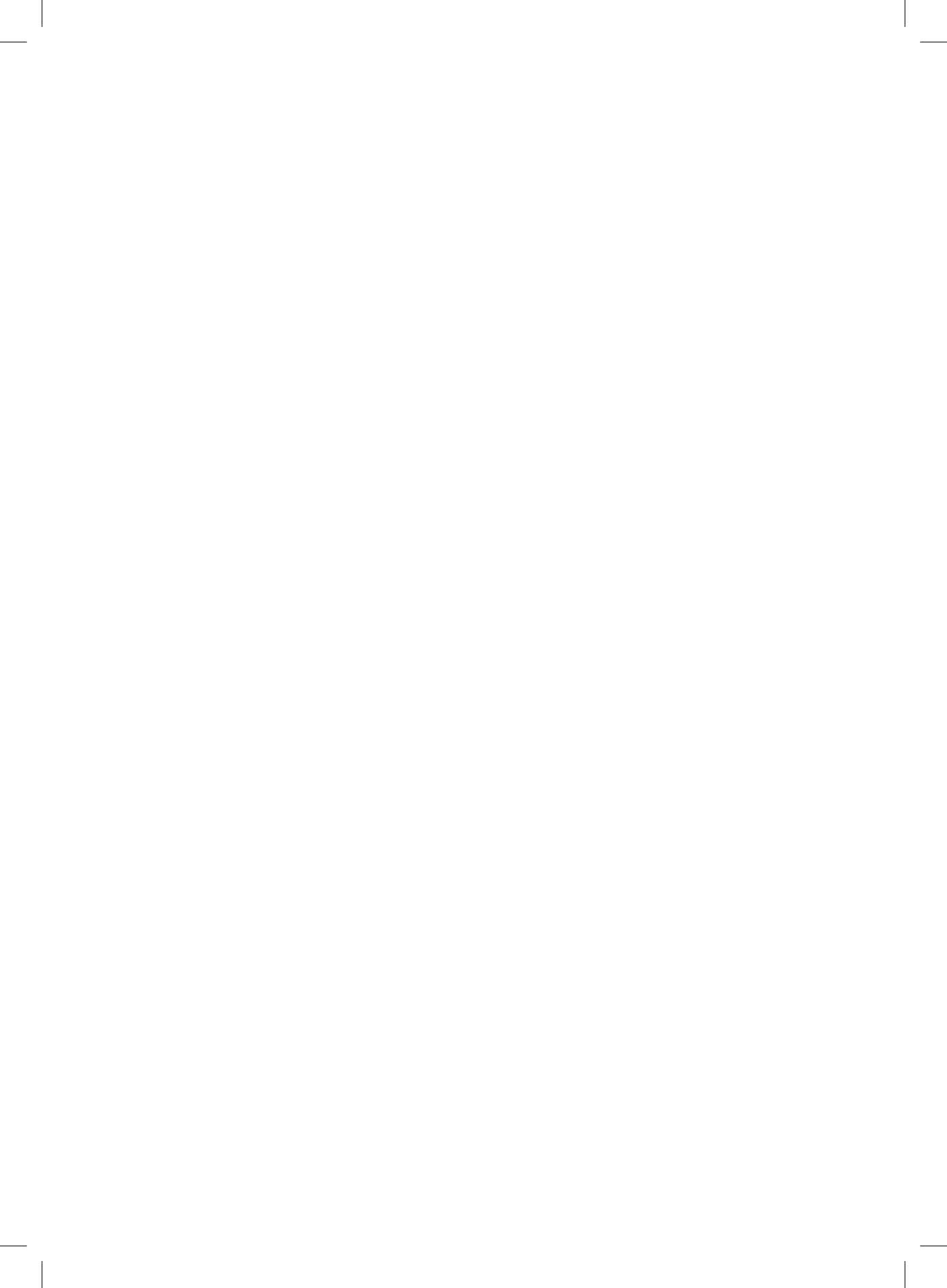
²⁷ European Commission (2013a).

²⁸ Barth/Landsman/Lang (2008), Carmona/Trombetta (2008).

7. CONCLUSIÓN

Las exigencias de un sistema integrado quedan claras. Muchos países con éxito fiscal, como Australia, Chile o Suiza, tienen un sistema de este tipo y también siguen las NICSP (o las NIIF adaptado para el sector público en el caso de Australia). La definición de objetivos fiscales comunes exige una definición conjunta de esos objetivos. También es evidente que las características del sector público exigen una contabilidad con base de devengo, siguiendo normas que responden a esas características. Por lo tanto la proposición de la C.E. es justa y necesaria.

De todas formas continúan habiendo importantes dudas. Sobre todo, la independencia del «standard setter» con respecto a los usuarios principales de la normativa en los gobiernos de los países miembros no está garantizada. Además, surge la duda porque hay necesidad de cambiar normas que son compatibles con las exigencias de la estadística financiera de gobiernos. Estas dos cuestiones constituyen un gran peligro para este significativo proyecto cuyos fundamentos resultan, sin embargo, muy sencillos y claros.



El papel del Tribunal de Cuentas europeo en la modernización del sistema contable de las instituciones europeas.

Eduardo Ruiz García

Secretario General del Tribunal de Cuentas europeo

Septiembre 2013.

Este artículo refleja únicamente la opinión personal de su autor.

RESUMEN

El Tribunal de Cuentas europeo emitió una opinión sin reservas ni salvedades sobre la fiabilidad de la cuentas de la Unión Europea del ejercicio 2011. Esta opinión positiva es el resultado de un proceso de modernización del sistema contable iniciado por la Comisión europea en el año 2002.

El Tribunal de Cuentas europeo ha contribuido a este proceso de modernización desde su creación en 1978. Sus observaciones y críticas pusieron en evidencia las deficiencias del sistema y de los procedimientos contables utilizados, subrayando la imposibilidad de asegurar con certeza que el balance presentaba correctamente la situación financiera de la Comunidad europea. El Tribunal señaló la urgencia de emprender una reforma de largo alcance con el objetivo de aplicar normas internacionales y principios contables generalmente aceptados. A partir de la primera declaración de fiabilidad, emitida en 1994, elaboró una doctrina contable insistiendo en la necesidad de establecer un marco contable basado en la contabilidad de ejercicio (principio de devengo) y en una correcta con-

solidación de las cuentas de las diferentes instituciones y organismos. El Tribunal pilotó la concepción y puesta en marcha del plan de modernización, formulando recomendaciones encaminadas a mejorar la transparencia y la rendición de cuentas.

ABSTRACT

The European Court of Auditors issued an opinion on the reliability of the European Union accounts for the 2011 exercise, free of any reserve or adverse remark. This positive opinion was the result of a modernization process of the accounting system launched by the European Commission in 2002.

Since its establishment in 1978, the European Court of Auditors has contributed to this modernization process. The Court's reports revealed the deficiencies of the accounting system and procedures in place; in particular, it highlighted the lack of assurance on the financial position of the European Community presented by the annual accounts. The Court underlined the need to launch an in-depth reform aimed at applying international standards and generally accepted accounting principles. From the first statement of assurance issued in 1994, the Court developed its accounting «doctrine», stressing the urgency to put in place an accounting framework based on the accrual principle and establishing adequate consolidation procedures for all the EU institutions and bodies. The Court monitored the designing and implementation of the modernization plan and issued several recommendations aimed at improving transparency and accountability.

INTRODUCCIÓN

El 12 de noviembre del año 2012, el Tribunal de Cuentas europeo publicó su Informe Anual sobre la ejecución presupuestaria relativo al ejercicio 2011¹. Su capítulo 1 contenía la declaración de fiabilidad relativa a las cuentas del ejercicio, en el apartado VII se decía:

«En opinión del Tribunal, las cuentas consolidadas de la Unión Europea presentan fielmente, en todos sus aspectos significativos, la situación financiera de la Unión a 31 de diciembre de 2011, así como los resultados de sus operaciones y los flujos de tesorería del ejercicio finalizado a dicha fecha, de conformidad con las disposiciones del Reglamento financiero y las normas contables adoptadas por el contable de la Comisión.»

¹ *Diario Oficial de la Unión Europea* (DO) C 344, de 12.11.2012.

Esta opinión favorable sobre la fiabilidad de las cuentas, sin reserva, salvedad ni objeción alguna, refleja la calidad del sistema y de los procedimientos contables de la Unión Europea. Esta opinión contrasta con la primera emitida por el Tribunal en su declaración relativa al ejercicio 1994 que, si bien favorable, contenía numerosas reservas y excepciones. Contrasta también con la opinión desfavorable del Tribunal sobre la legalidad y regularidad de los pagos subyacentes a las cuentas.

El cambio de opinión del Tribunal sobre la fiabilidad de las cuentas es fruto de la profunda reforma y modernización del sistema contable emprendida por la Comisión. La modernización se esbozó en el año 2000, se concretó en el 2002 con la adopción de un plan de acción y se culminó en el año 2005 presentando por primera vez las cuentas del ejercicio conforme al nuevo marco contable y a los nuevos principios.

El Tribunal de Cuentas europeo ha tenido un papel destacado en esta evolución. Sus observaciones y críticas pusieron en evidencia las deficiencias del sistema y de los procedimientos contables utilizados; subrayaron también la urgencia de emprender una reforma de largo alcance. Sus recomendaciones y consejos durante la concepción y puesta en práctica de la reforma contribuyeron al éxito de la misma.

Este artículo expone el papel del Tribunal en este proceso de reforma y modernización contable. Para ello se han considerado las siguientes fases: (1) «Primeras observaciones sobre la contabilidad (1977-1993)»; (2) «El Tribunal define su “doctrina” (1994-1999)»; (3) «Hacia una contabilidad de devengo (2000-2002)»; (4) «Hacia una opinión sin reservas ni salvedades (2002-2011)».

1. PRIMERAS OBSERVACIONES SOBRE LA CONTABILIDAD (1977-1993)

El Tribunal de Cuentas europeo fue creado por el Tratado de Bruselas en 1975 y comenzó a funcionar en 1977, tras la ratificación de dicho Tratado. En 1992, el Tratado de Maastrich amplió las competencias del Tribunal, disponiendo que debía presentar anualmente una declaración sobre la fiabilidad y regularidad de las cuentas.

El primer informe del Tribunal se refiere al ejercicio presupuestario 1977², la primera declaración de fiabilidad se emite sobre las cuentas de 1994³. En este periodo inicial, en el que se consolida como institución y perfila su doctrina, el Tribunal muestra inmediatamente su vocación de control y su interés en la contabilidad comunitaria. Ya en su primer Informe Anual relativo al ejercicio 1977, en el capítulo titulado «Contabilidad general»⁴, el Tribunal expresa su posición de partida y observa que las cuentas presentadas no permiten asegurar la situación financiera (activo y pasivo) de las instituciones y que no existe ninguna documentación descriptiva de los sistemas y prácticas contables.

Entre 1977 y 1993, todos los Informes Anuales contienen un capítulo o sección dedicados a la contabilidad y a la teneduría de cuentas. En este periodo el Tribunal no formula una «opinión de auditoría» en el sentido que prescriben las normas de auditoría (no lo hará hasta la emisión de la declaración de fiabilidad en 1994), no obstante expresa numerosas observaciones negativas y manifiesta un punto de vista crítico sobre las cuentas presentadas y sobre el sistema contable utilizado. Pone así sobre la mesa las deficiencias que deberán ser corregidas y que conformarán en gran medida la futura reforma contable que emprenderá la Comisión a principios del siglo XXI. Repasemos los principales problemas constatados.

En primer lugar, el Tribunal alerta sobre la imposibilidad de asegurar con certeza que el balance presenta correctamente la situación financiera de la Comunidad europea. No se contabilizan de una manera exhaustiva ni correcta numerosas operaciones de activo y pasivo. Uno de los problemas señalados –que será persistente– es el de contabilizar ingresos como «pagos negativos».

Los informes critican la mala calidad de la información contable. Algunas partidas provienen de información externa al sistema de contabilidad y se incorporan al balance sin las debidas verificaciones. Falta información sobre numerosas partidas, en particular sobre el inmovilizado y sobre las cuentas bancarias. Además las notas explicativas de los estados financieros son insuficientes.

El Tribunal subraya igualmente la ausencia de documentación sobre los principios y procedimientos contables y su organización.

² DO C 313 de 30.12.1978.

³ DO C 352 de 30.12.1995.

⁴ DO C 313 de 30.12.1978 (párrafo 11.3).

En el Informe Anual relativo al ejercicio 1989, se critica que «la organización de la contabilidad se basa en gran parte en la memoria de cada uno de los funcionarios que trabajan en ese departamento»⁵.

Dos deficiencias esenciales serán constatadas: los procedimientos incorrectos de consolidación de las cuentas de las instituciones y el tratamiento erróneo de las operaciones relativas a pagos a cuenta y anticipos. Ambas cuestiones serán centrales en la futura reforma.

Como causa principal de la incorrecta consolidación de las cuentas de gestión y balance de las instituciones, el Tribunal identifica la ausencia de metodología y de procedimientos comunes, los diferentes calendarios de cierre de contabilidad, el ajuste parcial de las cuentas recíprocas entre instituciones y los insuficientes controles de verosimilitud y reconciliaciones.

En relación a la contabilización errónea de pagos a cuenta y anticipos, el Tribunal señala la imposibilidad de identificar qué pagos y gastos son definitivos, y cuáles están pendientes de regulación. Estas carencias ponían de manifiesto las dificultades del sistema contable para imputar las operaciones al ejercicio correcto y conforme a principios contables generalmente aceptados. Problemas similares se observaban en el tratamiento de derechos e impuestos a recuperar, de atrasos y de ingresos a cobrar o a imputar. Se vislumbra así uno de los ejes centrales de la reforma, la introducción de la contabilidad patrimonial y la aplicación del principio de devengo. En el informe del año 1988, el Tribunal menciona un estudio realizado por un experto independiente en el que se confirmaban las deficiencias del sistema contable identificadas por el Tribunal y se subrayaba «*la ausencia de un concepto de base claro en la reglamentación comunitaria (el actual no es más que un compromiso entre la contabilidad de caja y la patrimonial)*»⁶. Este estudio ponía también el acento en la falta de publicación oficial de las cuentas, en la no inclusión en las cuentas consolidadas de todas las operaciones extrapresupuestarias y en la insuficiencia de notas explicativas en anexo a las cuentas anuales.

En 1990 entró en funcionamiento un nuevo sistema de contabilidad informático, llamado SINCOM. El Tribunal consideró que

⁵ DO C 313 de 12.12.1990 (párrafos 1.118-1.119).

⁶ DO C 312 de 12.12.1989 (párrafos 2.57-2.58). Ver también el Dictamen del Tribunal de Cuentas 1/89 DO C 72 de 20.3.1989.

no era un sistema integrado y carecía de fiabilidad ya que la recogida de datos se basaba en numerosas verificaciones manuales e informáticas⁷. Otros defectos importantes afectaban a los procedimientos de control: registro de terceros, interfaces con los sistemas auxiliares locales de las direcciones generales de la Comisión, validación de operaciones contrarias a las normas, etc. El Tribunal concluía que los reglamentos y las prácticas financieras y contables eran muy complejos y que existían demasiadas excepciones, Todo ello constituía un obstáculo para la informatización de la gestión presupuestaria y contable. Estas observaciones contribuyeron también en gran medida a perfilar la futura reforma contable, destacando la necesidad de revisar procedimientos y construir simultáneamente un sistema informático de gestión realmente integrado.

Podemos concluir que durante este periodo (1977-1993) el Tribunal de Cuentas formuló importantes observaciones acerca del sistema y de la organización contable comunitaria. Estas observaciones, sin embargo, no suscitaron ninguna reacción decisiva por parte de la Comisión europea o del legislador (Parlamento europeo o Consejo). Ninguna de las numerosas modificaciones de los reglamentos financieros realizadas subsanó las deficiencias importantes. La única novedad legislativa significativa, que tendría con los años una incidencia, fue la introducción por el Tratado de Maastrich de la declaración de fiabilidad sobre las cuentas. No obstante, en estos años el Tribunal perfiló su «doctrina» contable que se definiría más claramente gracias a la declaración de fiabilidad y a la formulación de una opinión conforme a normas de auditoría. La «doctrina» puso sobre la mesa las principales cuestiones relativas a la contabilidad que debían resolverse.

2. EL TRIBUNAL DEFINE SU «DOCTRINA» (1994-1999)

En 1995, el Tribunal de Cuentas Europeo publicó su primera declaración sobre la fiabilidad de las cuentas, referida al ejercicio 1994⁸. El Tribunal opinó que las cuentas reflejaban fielmente los ingresos y los gastos, así como la situación financiera de la Unión. No obstante, formuló varias reservas y salvedades y subrayó que el valor informativo de las cuentas debía mejorarse en varios aspectos importantes. Este tipo de opinión favorable con reservas sería una

⁷ Informe Anual relativo al ejercicio 1991. DO C 330 de 15.12.1992 (párrafos 16.115-16.116).

⁸ DO C 352 de 30.12.1995.

constante hasta el ejercicio 2007. A partir de ese año el Tribunal expresó algunas salvedades y excepciones que desaparecerían totalmente en la opinión sobre las cuentas del ejercicio 2011.

Las reservas relativas a la cuenta de gestión de 1994 incluían las principales deficiencias señaladas anteriormente por el Tribunal: contabilización de ingresos y gastos en forma de operaciones negativas, anticipos y pagos a cuenta presentados como operaciones definitivas, no aplicación del principio de anualidad y compromisos contables que habían dejado de corresponder a obligaciones jurídicas.

Las reservas al balance financiero consolidado de ese mismo año insistían sobre la falta de uniformidad de los datos, fruto de la deficiente armonización de los métodos contables y de las normas aplicadas por las diferentes instituciones.

En los siguientes ejercicios el Tribunal explicitó otras reservas debidas al deficiente registro del inmovilizado, a la falta de exhaustividad en la contabilización de títulos de crédito y créditos potenciales, a la identificación incompleta de intermediarios financieros que gestionaban fondos comunitarios, a la dependencia de los inventarios extracontables y a la mala información generada por los mismos, a la imposibilidad de distinguir entre gastos de funcionamiento y gastos de inversión, y al incompleto perímetro de consolidación de las cuentas (que no incluían todas las agencias y organismos europeos).

La declaración sobre el ejercicio de 1996⁹ supuso un punto de inflexión. El Tribunal no se limitó a criticar las cuentas en sí mismas, sino que extendió su análisis a las normas, políticas y procedimientos contables. En una sección del informe dedicada a este análisis, el Tribunal subrayó la necesidad de que la Comisión preparase un documento enunciando con claridad los principios y políticas contables. Consideró que se deberían indicar los principios fundamentales de la cuenta de gestión (contabilidad de caja o contabilidad de devengo), definir los principios aplicables a la evaluación de las partidas del balance (previendo la depreciación de los activos inmovilizados) y establecer un marco para la conciliación adecuada entre ambas cuentas. Más significativo aún fue la exigencia de que la Comisión se basara en las directivas aplicadas a las empresas y las normas difundidas por los organismos internacionales encargados de establecer normas contables, en particular las aplicables a las

⁹ DO C 348 de 18.11.1997.

cuentas públicas. Igualmente, el Tribunal precisó lo que debería ser el objetivo del sistema contable: proporcionar un marco básico de información financiera que responda a las necesidades de los usuarios (principalmente de las autoridades presupuestarias), que aumente la transparencia de las operaciones y que indique con mayor claridad la situación financiera.

El Tribunal dio así un salto cualitativo, no sólo presentó las deficiencias que imponían reservas a su opinión sobre las cuentas, sino que formuló cuál debía ser el objetivo y la base conceptual en la que debería apoyarse el sistema contable: normas y procedimientos documentados y basados en principios internacionales generalmente aceptados.

La Comisión presentó una propuesta de modificación del Reglamento financiero a finales de 1997. En su dictamen preceptivo¹⁰, el Tribunal de Cuentas realizó una severa crítica del estado de la gestión financiera y contable de la Unión y del alcance limitado de las propuestas de reforma realizadas por la Comisión. El dictamen enumeraba de nuevo las deficiencias de la organización contable de la Unión: ingresos y gastos negativos, excesivo régimen de excepciones, ausencia de principios contables en la legislación, falta de definición de objetivos, ausencia de métodos contables comunes a las instituciones, confusión entre los conceptos de pagos a cuenta y anticipos, información insuficiente en las notas anexas a los estados financieros, etc. La conclusión del Tribunal fue categórica: «la propuesta de modificación del Reglamento Financiero presentada por la Comisión no es adecuada para resolver los problemas...»¹¹. El dictamen denunciaba la «situación absurda en la que la propia institución encargada de elaborar el marco reglamentario de la profesión contable privada en Europa no ha sido capaz de atenerse a los principios contables generalmente aceptados»¹².

El Tribunal insistía en la necesidad de emprender una reforma de más calado. En primer lugar, se debería definir un marco contable de base adecuado para el sector público y conforme a las normas publicadas por INTOSAI¹³. En segundo lugar, se tendrían que adoptar los principios contables con arreglo a los cuales debían elaborarse los estados financieros, la referencia a seguir sería la Cuar-

¹⁰ Dictamen 4/97 DO C 57 de 23.2.1998.

¹¹ Dictamen 4/97 DO C 57 de 23.2.1998 (párrafo 16).

¹² Dictamen 4/97 DO C 57 de 23.2.1998 (párrafo 1.48).

¹³ Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores.

ta Directiva del Consejo. Finalmente, habría que establecer normas detalladas y métodos contables para el registro de las operaciones conforme al marco contable y a los principios contables. El Tribunal consideró imprescindible codificar estas disposiciones de una manera adecuada y coherente en el Reglamento financiero y en sus normas de desarrollo.

Uno de los obstáculos principales identificados era que el sistema funcionaba sobre una base mixta entre contabilidad de caja y de devengo, generando incertidumbres en el registro de las operaciones. El corolario era obvio: había que optar por una contabilidad de devengo. En toda una declaración de intenciones, la sección 3 del dictamen 4/97 se titulaba «Hacia una contabilidad de devengo».

El dictamen 4/97 presentaba lo que podríamos calificar como el *corpus* de la doctrina contable del Tribunal de Cuentas. Este documento será, como veremos más adelante, una de las referencias básicas en el proceso de modernización de la contabilidad que la Comisión iniciará tres años después.

En la declaración relativa al ejercicio 1998¹⁴, el Tribunal insistía en considerar que la causa principal de sus reservas sobre la fiabilidad de las cuentas era la ausencia de un marco contable adecuado y completo que garantizara un tratamiento coherente y correcto de los estados financieros consolidados. Como elementos urgentes a resolver, se citan de nuevo: los pagos intermedios (anticipos y pagos a cuenta), los títulos de crédito y el alcance de los estados financieros consolidados. El año siguiente el Tribunal aludiría en su declaración el perjuicio causado a la calidad de la información por los recuentos extracontables utilizados para la imputación y registro de operaciones en la contabilidad presupuestaria y general.

La insistencia del Tribunal sobre la necesidad de disponer de un marco contable dio sus primeros frutos en el 2000. En ese año, en su repuesta a las observaciones del Tribunal sobre el ejercicio 1999¹⁵, la Comisión afirmaba ser consciente de la falta de un marco contable adecuado y anunciaba un plan de acción para poner remedio a esta carencia. La Comisión se refería a la evolución de la contabilidad pública a nivel internacional y se mostraba dispuesta a imitarla. Así mismo, informaba que había emprendido un análisis

¹⁴ DO C 349 de 3.12.1999.

¹⁵ DO C 342 de 1.12.2000 (repuestas de la Comisión a los párrafos 8.35-8.38).

metodológico de los sistemas contables con la asistencia de expertos de muy alto nivel¹⁶. No obstante, la Comisión hacía una llamada a la prudencia y avanzaba que el plan sería un proyecto a largo plazo ya que precisaría de un análisis detallado de las propuestas, de modificaciones en el Reglamento financiero y de la introducción de cambios en los procedimientos contables y en el sistema informático.

3. «HACIA UNA CONTABILIDAD DE DEVENGO» (2000-2002)

El plazo de ejecución del plan de modernización contable no sería tan largo. Aunque el proyecto no arrancaría hasta el 2002, en el año 2005 el nuevo marco contable estaría en funcionamiento y tres años más tarde el Tribunal emitiría una opinión sin reservas (aunque con algunas salvedades) sobre la fiabilidad de las cuentas. Diversos factores contribuyeron a esta evolución: la calidad de las propuestas realizadas, la buena organización del proyecto y el trabajo de los responsables del mismo. También contribuiría, en su justa medida, el acompañamiento del Tribunal de Cuentas, que formularía observaciones, críticas y sugerencias durante toda la fase de concepción y puesta en práctica del plan.

Una clave del éxito fue la voluntad política de la Comisión y el empuje decisivo del Parlamento por mejorar la gestión financiera y el control. Asistíamos a una crisis política y de confianza muy severa que culminó con la dimisión de la Comisión presidida por J. Santer. Saltaron a la luz algunos escándalos de corrupción, nepotismo y mala gestión (Programa Leonardo, ECHO, Oficinas de asistencia técnicas, Medprograms...). Todo ello, con la perspectiva en 2004 de una ampliación histórica de la Unión a 10 nuevos países con mayores riesgos de gestión y control en el horizonte.

El Tribunal de Cuentas continuaba emitiendo declaraciones de fiabilidad sobre las cuentas con reservas. Su opinión sobre la legalidad y regularidad de los pagos era desfavorable y además era muy crítico con los escasos resultados de las políticas y gastos comunitarios.

La nueva Comisión presidida por Prodi se embarcó en un proceso de reforma de gran calado de su gestión financiera y contable. La reforma se inspiró en las corrientes del New Public Manage-

¹⁶ Equipo dirigido por el catedrático de la Universidad de Valencia Vicente Montesinos.

ment y en las experiencias recientes de algunas administraciones públicas nacionales. La modernización del marco contable comenzó a concretarse en el año 2000 coincidiendo con la publicación del Libro Blanco sobre la reforma¹⁷.

En enero de ese año, se celebró una primera reunión entre representantes de la Comisión y del equipo encargado de efectuar el estudio preparatorio para la modernización contable. A esa reunión asistió como observador un representante del Tribunal de Cuentas europeo. El contable de la Comisión, J. P. Vandersteen, destacó que las observaciones y recomendaciones del Tribunal de Cuentas eran una de las principales fuentes del plan de modernización. El estudio preparatorio se finalizó a mediados de ese mismo año¹⁸. Simultáneamente, la Comisión realizó diversas reuniones con los responsables de la contabilidad de varias administraciones nacionales¹⁹, un seminario sobre contabilidad pública y una nueva propuesta de Reglamento financiero.

En el 2001 se presentó un proyecto de marco contable basado en las normas internacionales²⁰ y en principios de contabilidad generalmente admitidos. El marco definía los objetivos y principios contables, establecía un sistema dual («caja» para la contabilidad presupuestaria y «devengo» para la contabilidad patrimonial), proponía métodos de imputación y evaluación claros, y delimitaba el perímetro y las normas de consolidación. También preconizaba un sistema informático integrado, llamado muy significativamente ABAC (*Accrual Based Accounting*, contabilidad basada en el devengo). En junio de ese mismo año la Comisión discutió con el Tribunal de Cuentas un primer borrador del plan de acción para la modernización.

El plan comenzó a avanzar a velocidad de crucero bajo la dirección de la comisaria europea para el presupuesto, Schreyer. En junio del 2002 se adoptó el nuevo Reglamento financiero²¹ subsanan-

¹⁷ COM(2000) 200 final 1.3.2000.

¹⁸ MONTESINOS V. (ed) 2000. *Study on the preparation and the presentation of the consolidated accounts of the European Union*. European Commission, Bruxelles.

¹⁹ Reino Unido, Francia, Suecia, España y los Países Bajos.

²⁰ Normas contables internacionales para el sector público (*International Public Sector Accounting Standards*, IPSAS) dictadas por la Federación Internacional de Contables (*International Accounting Standards*, IFAC) o, en su defecto, las normas internacionales dictadas por la *International Accounting Standards Board* (IASB).

²¹ Reglamento (CE, Euratom) n.º 1605/2002 del Consejo de 25 de junio de 2002 por el que se aprueba el Reglamento financiero aplicable al presupuesto general de las Comunidades Europeas. DO L 248 de 16.9.2002.

do en gran medida las deficiencias de la anterior proposición criticada por el Tribunal²². El Reglamento exigía que el nuevo marco y sistema contable estuvieran en completo funcionamiento en el ejercicio 2005. El artículo 125 disponía que los estados financieros debían establecerse conforme al principio de la contabilidad de ejercicio. En diciembre del 2002 la Comisión hacía una comunicación sobre la modernización del sistema contable²³ que fijaba de una manera definitiva el camino a emprender. La comunicación lanzaba una propuesta detallada de marco contable y de los principios que se debían aplicar, haciendo hincapié en la contabilidad patrimonial. Se concretó también un plan de acción, con la estructura organizativa del proyecto, los recursos necesarios y el calendario a seguir.

El plan de modernización finalmente adoptado por la Comisión tuvo muy en cuenta la opinión del Tribunal. El texto de la comunicación de la Comisión se refiere en numerosas ocasiones al Tribunal, a sus informes y observaciones. Así, en la introducción se menciona la declaración de fiabilidad del Tribunal referida a las cuentas del 2001, que afirmaba que *«El Tribunal considera que son necesarias acciones urgentes y en profundidad en los servicios de la Comisión para hacer frente a los riesgos derivados de las imperfecciones del sistema contable»*.²⁴ El texto de la comunicación continúa refiriéndose al Tribunal en otras secciones: para justificar la necesidad de algunas medidas propuestas y para identificar las deficiencias que debían ser subsanadas con prioridad. El Anexo C explicaba con gran detalle como las acciones propuestas por la reforma respondían a las observaciones hechas por el Tribunal de Cuentas entre el año 1994 y 2000.

Durante toda esta fase de concepción del plan de modernización, la Comisión consultó al Tribunal de Cuentas y consideró con atención sus puntos de vista. Se realizaron muchas reuniones entre los servicios y se intercambiaron conocimientos e información. Funcionarios del Tribunal participaron como observadores en reuniones de los diferentes grupos de trabajo que estaban ultimando el plan. Respondiendo a la invitación de la Comisión, representantes del Tribunal integraron como observadores el Comité de supervisión del plan y el Comité consultivo de normas contables. Esta

²² Dictamen 2/2001. DO C 162 de 5.6.2001.

²³ COM(2002) 755 final 17.12.2002.

²⁴ 2001, DO C 295 de 28.11.2002 (Declaración de fiabilidad de las cuentas, IV).

participación contribuyó a aportar al plan la experiencia y el saber profesional del Tribunal; también permitió un conocimiento muy detallado de su avance, de los problemas que encontraba y de las propuestas concretas que se ponían en marcha. Así, el Tribunal pudo efectuar un seguimiento crítico durante toda la fase de ejecución del plan de modernización del cual dio pormenorizada cuenta en sus informes anuales.

4. HACIA UNA OPINIÓN SIN RESERVAS NI SALVEDADES (2002-2011)

En el periodo comprendido entre el 2002 y el 2008 los informes de apoyo a la declaración de fiabilidad contienen un apartado con las conclusiones del Tribunal sobre la puesta en práctica del plan de modernización de la contabilidad. Los informes presentan igualmente un cuadro de seguimiento pormenorizado del impacto del plan sobre las reservas y excepciones contables señaladas por el Tribunal.

En los informes relativos a los ejercicios 2002 y 2003, el Tribunal llama la atención, en primer lugar, sobre el calendario previsto. El Tribunal considera que es excesivamente ambicioso y que la Comisión corre el riesgo de limitarse a introducir ajustes progresivos parciales en lugar de proceder a una racionalización en profundidad de los sistemas de información y de gestión contables. Igualmente se alerta de la necesidad de asignar recursos humanos suficientes al plan de modernización.

En el año 2005 el Tribunal inició una auditoría que cubriría las fases decisivas de la puesta en práctica del nuevo sistema contable. Los resultados fueron presentados en los informes anuales relativos a los ejercicios 2004, 2005 y 2006. Los objetivos principales de la auditoría eran: (i) verificar el cumplimiento de las disposiciones del reglamento financiero, y; (ii) asegurarse de que el sistema podría generar estados financieros fiables.

En el informe del ejercicio 2004²⁵ se analizaba la fase preliminar de transición entre un sistema y otro abordando tres cuestiones esenciales. En primer lugar, la conformidad de las normas contables con el Reglamento financiero y las normas internacionales. En concreto se evaluaron las normas relativas a los estados financieros,

²⁵ DO C 301 de 30.11.2005.

los gastos y partidas a pagar, la prefinanciación y las provisiones, y los activos y pasivos contingentes. El Tribunal consideró que las cuatro normas eran conformes, si bien era necesario aportar algunas aclaraciones en cuanto a las garantías y la prefinanciación. La segunda cuestión abordada se refería a la identificación de datos no disponibles en las cuentas de cierre del 2004. Estos datos eran necesarios para determinar el saldo de apertura del ejercicio 2005 aplicando las nuevas normas (prefinanciaciones, garantías, facturas/solicitudes de pago y personas jurídicas –«fichero de terceros»–). Los auditores encontraron diversos problemas que podían repercutir en la presentación y el contenido de la información facilitada y, por lo tanto, en el balance de apertura del 2005. Los problemas se referían a importes provisionales pendientes de validación, sobrevaloraciones y retrasos en la confección del «fichero de terceros». En tercer lugar, el Tribunal analizó la validación por el contable de la Comisión de los sistemas locales de gestión financiera, constatando retrasos y la utilización de algunos sistemas pese a sus riesgos. A modo de conclusión, el informe señaló que, debido a las deficiencias constatadas, el saldo de apertura del 2005 no estuvo disponible al cierre del ejercicio 2004.

En el informe relativo al ejercicio 2005²⁶ el Tribunal presentó los resultados de la auditoría del año de transición. El examen del Tribunal se centró en la gestión de la Comisión de la evolución de una contabilidad de caja a una de ejercicio y en la verificación de la exactitud de diversos elementos incluidos en las cuentas. Se evaluó si se habían aplicado correctamente las normas y si la Comisión había tomado medidas para garantizar la fiabilidad de las cuentas. El Tribunal procedió al análisis de la base de validación de los balances de apertura y cierre del 2005, de la metodología empleada para la separación de ejercicios y del estado de los sistemas contables locales utilizados por las direcciones generales de la Comisión. Se confirmó que la Comisión había hecho progresos significativos. No obstante, todavía persistían problemas que impedían levantar algunas de las reservas sobre la fiabilidad de las cuentas. Los más importantes se referían a los retrasos en la elaboración de los estados financieros debido a la tardía validación de algunos saldos de apertura y cierre²⁷ y a la falta de validación de algunos sistemas locales. El Tribunal identificó errores que afectaban a los estados fi-

²⁶ DO C263 de 31.10.2006.

²⁷ De hecho, el Tribunal no recibió el balance de apertura provisional completo del ejercicio 2005 hasta el 31 de marzo del 2006.

nancieros como imputaciones incorrectas de facturas, declaraciones de coste y prefinanciaciones y sobreestimaciones de deudas a corto plazo. Confirmó también la mejora en el sistema informático ABAC y llamó la atención sobre la necesidad de adaptar las normas contables relativas al perímetro de consolidación, la estructura y la presentación del balance y el tratamiento de los derechos de pensión.

Los resultados de la tercera fase de la auditoría, la de consolidación de la transición, se publicaron en el informe anual relativo al ejercicio 2006²⁸, el segundo con contabilidad de devengo. El Tribunal consideró que la Comisión había realizado mejoras; en particular, se había ampliado el perímetro de consolidación (pasando de 16 a 24 organismos), las cuentas contenían más información pormenorizada sobre la recuperación de gastos, las formalidades de presentación de las cuentas se habían efectuado (firmas de los contables de cada organismo, declaración del contable de la Comisión) y se habían ajustado las normas contables. La opinión del Tribunal sobre la fiabilidad de las cuentas del 2006, expresaba menos reservas que en ejercicios anteriores. De nuevo se habían identificado errores en los importes relativos a facturas, declaraciones de costes y prefinanciaciones que daban lugar a sobreestimaciones de deudas. Igualmente, se constataban deficiencias en la calidad de la información referida al cierre del ejercicio y a las prestaciones a los empleados.

El ejercicio 2007 fue el tercero en que se aplicó el principio de devengo y la Comisión continuó haciendo progresos en la presentación de las cuentas. En su informe anual²⁹ el Tribunal destacó que el alcance de la consolidación aumentó a 26 organismos, que se reagrupó la información sobre los métodos utilizados para la recuperación de gastos indebidos y que se procedió a la reconciliación del resultado presupuestario y económico. El Tribunal confirmó también que la Comisión había dado un salto cualitativo en la mejora de la calidad de la información ya que había desarrollado un análisis de riesgos en el ámbito de la contabilidad, había redactado manuales de específicos y había documentado los expedientes de cierre de ejercicio. No obstante, en su opinión sobre la fiabilidad de las cuentas del ejercicio 2007, el Tribunal señalaba que persistían problemas con la calidad de la información en algunas direcciones generales de la Comisión y en algunos organismos descentralizados.

²⁸ DO C 273 de 15.11.2007.

²⁹ DO C 286. 10.11.2008.

Las objeciones del Tribunal a la fiabilidad de las cuentas se iban moderando paulatinamente, y se iban circunscribiendo a cuestiones de detalle, como la utilización del método *pro rata temporis* en el procedimiento de cierre o la excesiva frecuencia de algunos errores menores.

En las declaraciones de fiabilidad de las cuentas de los ejercicios 2008³⁰ y 2009³¹, el Tribunal, sin poner en cuestión su opinión favorable, mantendría todavía unas objeciones fruto de debilidades puntuales en los sistemas contables de algunas direcciones generales de la Comisión. De nuevo el problema de las prefinanciaciones, el cierre del ejercicio y las facturas y declaraciones de gastos.

En la declaración de fiabilidad del 2010³² la opinión favorable del Tribunal sólo se vio empañada por un párrafo de énfasis que llamaba la atención sobre un cambio en la política contable de la Comisión relativa a ciertos pagos de prefinanciación.

Finalmente, en la declaración de fiabilidad del ejercicio 2011³³ el Tribunal emitía una opinión favorable exenta de toda reserva, excepción u objeción. En opinión del Tribunal, «las cuentas consolidadas de la Unión Europea presentaban fielmente, en todos sus aspectos significativos, la situación financiera de la Unión a 31 de diciembre de 2011, así como los resultados de sus operaciones y los flujos de tesorería del ejercicio finalizado a dicha fecha, de conformidad con las disposiciones del Reglamento financiero y las normas contables adoptadas por el contable de la Comisión.»

La recomendación más reciente del Tribunal de Cuentas sobre la contabilidad de la Comisión se realizó en el dictamen 6/10³⁴ sobre el Reglamento financiero. El Tribunal sugirió que se recogiera explícitamente en el Reglamento la posibilidad de que el contable, cuando adopta las reglas de aplicación, pudiera divergir de las normas de contabilidad internacionalmente aceptadas si fuera necesario para salvaguardar la «imagen fidedigna». Se trata de una disposición que permite al contable hacer prevalecer el principio de la imagen fiel. En ese caso, las razones y el alcance de la divergencia deben ser explicadas en una nota en los estados financieros.

³⁰ DO C 269 de 10.11.2009.

³¹ DO C 303 de 9.11.2010.

³² DO C 326 de 10.11.2011.

³³ DO C 344 de 12.11.2012.

³⁴ DO C 334 de 10.12.2010.

CONCLUSIÓN

La opinión favorable y limpia del Tribunal sobre la fiabilidad de las cuentas del ejercicio 2011 supone la culminación con éxito del proceso de modernización de la contabilidad emprendida por la Comisión europea en el año 2002.

El Tribunal de Cuentas ha contribuido de una manera decisiva a esta evolución positiva. Desde su primer informe anual publicado en 1978, el Tribunal ha señalado las deficiencias en los procedimientos y en la organización contable, ha identificado las razones de dichas deficiencias y las reformas que se debían emprender. A pesar de la limitada reacción inicial a sus observaciones, el Tribunal continuó reiterando su posición, que se plasmó en una «doctrina» contable a partir de 1994 con la elaboración de la declaración de fiabilidad de las cuentas. Finalmente, la «doctrina» del Tribunal fue una de las referencias principales del plan de modernización lanzado por la Comisión en el 2002 y que culminaría en el 2005 con la presentación de las cuentas elaboradas conforme a un nuevo marco contable y a principios basados en normas internacionales. La elaboración del plan y su puesta en práctica se beneficiaron de los consejos y del seguimiento del Tribunal.

El Tribunal continúa cumpliendo con su misión mediante su declaración de fiabilidad y a través de sus observaciones y recomendaciones destinadas a mejorar el sistema y la organización contable. Así cumple con su misión de fomentar la rendición de cuentas y la transparencia en la Unión Europea.



La reforma del sistema de contabilidad de las instituciones de la UE: el proyecto, el papel de las NICSP y avances recientes

Dr. Manfred Kraff

Director General Adjunto de la Dirección General de Presupuestos y Contable de la Comisión

Rosa Aldea Busquets

Directora, Dirección General de Presupuestos, de la Comisión Europea

Dr. Martin Koehler

Administrador, Dirección General de Presupuestos, de la Comisión Europea

Las opiniones expresadas en este artículo son de exclusiva responsabilidad de los autores y no reflejan la opinión oficial de la Comisión Europea.¹

RESUMEN

Este artículo trata de la reforma de los sistemas contables de las instituciones de la UE y del papel de las NICSP, IPSAS en sus siglas inglesas, en estas reformas, así como de los avances recientes en el ámbito de la UE en la aplicación de la contabilidad de devengo en los Estados miembros. En la primera parte del documento se describen las razones de la reforma de la UE, centrada en la crisis institucional general, que provocó una modernización del sistema contable, como parte de un programa más amplio de reforma dentro de las instituciones de la UE. El documento señala las razones y la legi-

¹ Nos gustaría dar las gracias a la sra. Leigh Elena Walsh por la revisión del original.

timación de la elección de las NICSP como base para el marco contable general de las instituciones de la UE, el enfoque elegido para su adaptación inicial específicamente a la UE, así como el cumplimiento hoy con las NICSP. Por otra parte, el documento describe que la CE eligió un enfoque de «cumplimiento total» en el momento de la modernización, en lugar de un enfoque de reforma «gradual». Está demostrado que esta elección en combinación con un fuerte apoyo de alto nivel de las instituciones, en particular, el *Comisario de Programación Financiera y Presupuestos* y una administración de proyecto sólida son factores clave para el éxito del proyecto y para la producción continua de datos fiables e información relevante para la rendición de cuentas y para los procesos de toma de decisiones. La segunda parte del trabajo se centra en el papel de las NICSP y la experiencia de la CE con estas normas en la práctica y en su calidad de observador del Consejo de las NICSP. Se concluye afirmando que la labor del Consejo de las NICSP se ha desarrollado significativamente en los últimos años, su estructura de gobierno y el proceso de establecimiento de normas parece apropiado para asegurar el desarrollo de normas contables para el sector público de alta calidad. Los pronunciamientos del Consejo tienen un papel cada vez más importante en la información financiera del sector público y contribuyen a mejorar la armonización y transparencia de la administración pública. La información proporcionada con la aplicación de las NICSP también puede contribuir a una mejor supervisión financiera de los gobiernos así como servir de base para tomar decisiones con el fin de responder mejor a la actual situación financiera difícil en algunos de los Estados miembros de la UE. El documento concluye observando la actual iniciativa de la Comisión Europea para avanzar hacia normas de contabilidad del sector público armonizados para todos los Estados miembros de la UE. El documento explora las razones de esta iniciativa y la necesidad de un enfoque europeo armonizado en la información financiera del sector público. Permanecen una serie de retos, por ejemplo, la relación entre la información estadística y contable, la necesidad de una sólida gobernanza europea y la necesidad de que todos los Estados miembros se comprometan para que esta iniciativa constituya un proyecto de éxito.

ÍNDICE

1. Introducción.
2. La reforma de los sistemas contables de las instituciones de la UE.
 - 2.1 Las razones y el enfoque del proyecto.

- 2.2 Marco contable.
- 2.3 Estructura de gobierno.
- 2.4 Entorno de Tecnologías de la Información (TI).
- 2.5 Impacto en los gestores financieros y gestión del cambio.
- 3. El papel de las NICSP y la experiencia de la CE.
- 4. Desarrollos recientes.
 - 4.1 Evolución en el plano de las instituciones de la UE.
 - 4.2 Evolución en el ámbito de los Estados miembros de la UE.
- 5. Conclusión

1. INTRODUCCIÓN

La contabilidad basada en el principio de devengo para las entidades del sector público en general y la información financiera de la Administración, en particular, se ha convertido en un tema ampliamente discutido en los dos últimos años en la Unión Europea (UE). Aunque la Federación Internacional de Contadores (IFAC) ha estado promoviendo la información financiera moderna del sector público desde mediados de los años noventa², el hecho determinante de esta evolución en la UE fue la evaluación de la Comisión Europea (CE) sobre la idoneidad de las NICSP para los Estados miembros de la UE en el contexto de la Directiva sobre marcos presupuestarios³. Como resultado, ha sido publicado⁴ un informe de la CE al Consejo y al Parlamento Europeo (PE) que ha recibido amplia atención en el mundo de la contabilidad. Desde la publicación de este informe de la CE y de la conferencia de seguimiento auspiciada por la Comisión Europea en mayo de 2013, este

² El inicio oficial del establecimiento de normas NICSP comunicado por IFAC es el año 1996, ver URL: [https://www.ifac.org/sites/default/files/uploads/IPSASB/IPSASB % 20April % 202013.pdf](https://www.ifac.org/sites/default/files/uploads/IPSASB/IPSASB%20April%202013.pdf).

³ Véase la Directiva 2011/85/UE del Consejo, de 8 de noviembre de 2011, sobre los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados Miembros (DO L 306 de 23.11.2011, p. 41).

⁴ Véase el documento COM (2013) 114 final, de 3.6.2013: Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo: Hacia la aplicación de las normas de contabilidad del sector público armonizadas en los Estados miembros, Comisión Europea, Bruselas, 2013.

tema también ha sido objeto de debate en los más altos niveles políticos de los Estados miembros de la UE⁵.

Para las instituciones de la UE y otros organismos⁶ el uso de la contabilidad de devengo en su gestión es un hecho normal desde hace casi una década. En 2002 se puso en marcha la reforma contable basada en una iniciativa propia de la CE y sólo 2 años después se publicó la primera serie de estados financieros consolidados de la UE de acuerdo a la contabilidad de devengo. La CE estuvo en esa época en la vanguardia de la modernización de la contabilidad, fue una de las primeras organizaciones internacionales/supranacionales en todo el mundo y una de las primeras entidades del sector público en la Unión Europea que presentaron estados financieros basados en contabilidad de devengo de acuerdo a las normas contables internacionalmente aceptadas para el sector público.

Hasta ahora se han publicado 8 conjuntos de estados financieros consolidados de la UE y, desde 2007, la CE ha recibido una opinión sin salvedades sobre la fiabilidad de los estados financieros de su auditor externo, el Tribunal de Cuentas Europeo (TCE). Esto demuestra que es posible transformar con éxito los sistemas de contabilidad de una entidad del sector público. Hoy en día los beneficios de estados financieros basados en criterio de devengo son ampliamente aceptados en las instituciones y órganos de la UE y entre los destinatarios de las cuentas de la UE (es decir, los miembros del Parlamento Europeo y del Consejo). Los estados financieros de la UE no sólo se utilizan para mostrar la rendición de cuentas de los directivos que participan en la gestión del presupuesto de la UE, sino que también proporcionan una base para la toma de decisiones de las partes interesadas.

⁵ Véase, por ejemplo, *Beschlussempfehlung und Bericht des Haushaltsausschusses des Deutschen Bundestages zu dem Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament: Die angestrebte Umsetzung harmonisierter Rechnungs-führungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor in den Mitgliedstaaten KOM(2013) 114, Stellungnahme gegenüber der Bundesregierung nach Artikel 23.3 des Grundgesetzes, Drucksache 17/14148, Berlin 26 de junio de 2013, URL: <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/17/141/1714148.pdf>.*

⁶ En lo que sigue, el término «instituciones de la UE» sirve como sinónimo de todas las instituciones, organismos, empresas mixtas y otros organismos en el ámbito de la consolidación.

2. LA REFORMA DE LOS SISTEMAS DE CONTABILIDAD DE LAS INSTITUCIONES DE LA UE

2.1 Las razones y el enfoque del proyecto

Hace unos diez años, la CE decidió modernizar sus sistemas de contabilidad y proporcionar a la administración un sistema contable moderno basado en la contabilidad de devengo. Fueron varias las razones que llevaron a la Comisión a decidir iniciar este proyecto de modernización contable; se puede diferenciar entre motivos políticos y otra serie de razones específicas para la elección de un sistema de contabilidad de devengo.

En el plano político, el proyecto de modernización se integró en el contexto de los objetivos establecidos en el «Libro Blanco sobre la Reforma»⁷ de la Comisión. Después de la temprana renuncia de la Comisión Santer en 1999, debido a una disputa entre el Parlamento Europeo y la Comisión sobre la aprobación de la ejecución del presupuesto de 1996⁸, se hizo evidente que era necesaria una reforma de la Comisión Europea. Como consecuencia, desde finales de 1999 la nueva Comisión constituida en el mandato del presidente Prodi identificó en el «Libro Blanco sobre la reforma» varias áreas en las que se necesitaba una modernización. Paralelamente, el TCE también señaló la existencia de un margen de mejora con respecto al sistema de contabilidad.⁹

Uno de los objetivos centrales de la reforma era la creación de una cultura administrativa que alentase a los gestores a asumir la responsabilidad de las actividades sobre las que tienen el control –y que les diese el control sobre las actividades de las que fuesen responsables–. La Comisión en su conjunto tiene una especial responsabilidad sobre la gestión de fondos de la UE, es decir, sobre el dinero de los contribuyentes. La mejora y la modernización de la gestión financiera es por lo tanto deseable por sí misma.¹⁰ Además, unas adecuadas normas y estructuras organizativas se habían identificado

⁷ Véase el documento *COM (2000) 200* hasta el final desde 5.4.2000.

⁸ Véase Topan (2002): Angelina Topan, *The resignation of the Santer-Commission: the impact of «trust» and «reputation»*, *European Integration online Papers (EIoP)*, Vol. 6 (2002), N 14, URL: <http://eiop.or.at/eiop/texte/2002-014a.htm>.

⁹ Véase, por ejemplo, el Informe Anual del Tribunal de Cuentas Europeo sobre el ejercicio 2001, páginas 294 a 295 (DO C 295 de 28.11.2002, p. 1).

¹⁰ Véase el documento *COM(2000) 200* desde el 5.4.2000, capítulo V, párrafo 1.

como esenciales para una gestión financiera moderna.¹¹ Estos objetivos políticos establecidos en el Libro Blanco son bastante generales y no necesariamente suponen la introducción de la contabilidad de devengo; la reforma cubrió toda la gestión financiera de la Comisión Europea con el objetivo de lograr una mejor gobernanza¹². Por lo tanto, la reforma contable era sólo un aspecto en el contexto de la reforma de la CE en general. La iniciativa de reforma de la Comisión puede ser considerada como el factor que impulsa la modernización de la contabilidad y, finalmente, el desencadenante de la introducción de la contabilidad de devengo en las instituciones de la UE.

En paralelo a los acontecimientos políticos generales, Montesinos et al¹³ había llevado a cabo, a petición de la CE, un estudio de investigación sobre el sistema de contabilidad (antiguo) utilizado por la CE y sobre las normas internacionales. Los resultados del estudio mostraron que el reconocimiento de los ingresos y gastos por un lado, y los activos y pasivos, por otra parte, eran de carácter mixto. Con respecto a la preparación del presupuesto general, la CE estaba más cerca de un sistema de contabilidad de caja modificado, mientras que con respecto a los estados financieros económico-patrimoniales, más bien parecía aplicarse un criterio de contabilidad de devengo modificado.¹⁴ Una de las conclusiones del estudio de Montesinos et al fue que «el uso de contabilidad de devengo dentro de un marco contable coherente de acuerdo con los PCGA parece ser un requisito ineludible...»¹⁵ La Comisión convino en la necesidad de alinearse con la reforma de la contabilidad internacional y decidió modernizar su sistema de contabilidad, pasando de un mero registro de los ingresos y gastos presupuestarios (contabilidad de caja) a un sistema de contabilidad de devengo, con el objetivo de proporcionar una visión más completa de la situación financiera de la UE, que mostrase todos los activos y pasivos,

¹¹ Véase el documento *COM(2000) 200* desde el 5.4.2000, capítulo V, párrafo 3.

¹² El Libro Blanco, por ejemplo, fue también el hecho determinante para la creación del Servicio de Auditoría Interna de la Comisión Europea y el Servicio Financiero Central, que proporciona asesoramiento a los departamentos financieros de la CE.

¹³ Montesinos *et al.* (2000): Montesinos *et al.* (2000): Vicente Montesinos Julve, Isabel Brusca Aljarde, Bernadino Benito López, Vicente Cándor Lopez, Josep Lluís Cortés Fleixas, Antonia García Benau y Ana Zorio Grima: Study on the preparation and presentation of the consolidated accounts of the European Institutions (Estudio sobre la preparación y presentación de las cuentas consolidadas de las instituciones europeas), estudio para la CE, 2000, no publicado.

¹⁴ Véase Montesinos *et al.* (2000), pág. 40.

¹⁵ Véase Montesinos *et al.* (2000), pág. 40.

así como los ingresos y gastos del ejercicio. El establecimiento un sistema dual con un servicio centralizado de contabilidad (estados financieros en base a devengo) y de unos departamentos de finanzas descentralizadas para la ejecución del presupuesto con criterio de caja modificado, fue una decisión política.

Los resultados del estudio fueron uno de los principales motivos para la inclusión de la exigencia de que el sistema de contabilidad de la CE deberá «... regirse por los principios *de contabilidad generalmente aceptados* para el sector público...» y seguir el «... principio de contabilidad de devengo» en los artículos 125 y 133 del Reglamento financiero de 2002 (RF), aplicable al presupuesto general de la UE¹⁶. Este requisito se modificó en 2013 para especificar con mayor precisión que «El Contable de la Comisión aprobará las normas de acuerdo con los principios *de contabilidad generalmente aceptados* para el sector público»¹⁷, con lo que la exigencia se hacía más estricta y más cercana a las NICSP.

El mencionado estudio y las conversaciones con otros grupos de interés resultaron convincentes para elegir las normas NICSP como base del marco contable de la CE y así contribuir al principal objetivo político de mejorar la gobernanza y la gestión financiera. Algunos de los mayores beneficios promovidos por la utilización de la contabilidad de devengo fueron:

Usuarios internos	Usuarios externos
Una mejor información financiera y supervisión.	Mejora de la transparencia.
Buena gestión financiera.	Estados financieros fiables y completos.
Lista exhaustiva y seguimiento de activos, pasivos y patrimonio neto.	Facilitar la comparación entre entidades del sector público.
Complemento a la visión anual del presupuesto.	Poner la CE a la vanguardia de la modernización en el sector público.

El punto de partida oficial del proyecto de modernización contable fue la publicación de la Comunicación¹⁸ de la Comisión de 2002 con la que la Comisaria Schreyer, responsable entonces del Presupuesto, presentó un plan de acción para la modernización del siste-

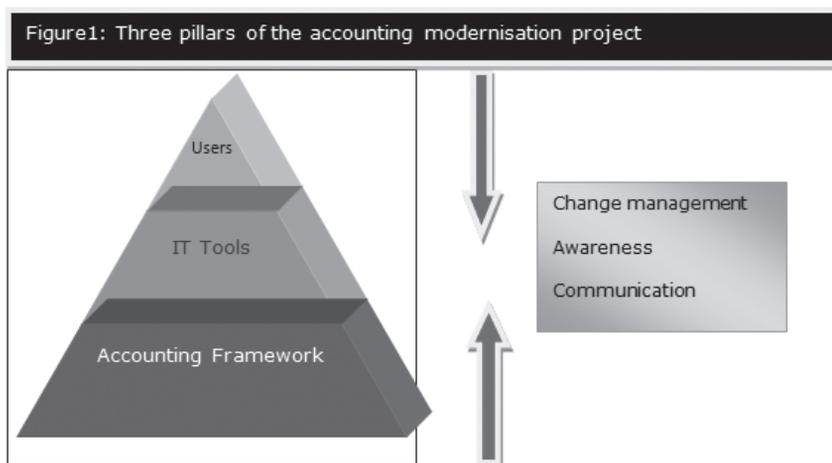
¹⁶ Reglamento del Consejo (CE, Euratom) núm. 1605/ 2002 de 25 de junio de 2002 (Diario Oficial L 248 de 16.9.2002, pág. 1).

¹⁷ Artículo 143 del Reglamento (UE, Euratom) n.º 966/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de octubre 2012 (Diario Oficial L 298 de 26.10.2012, pág. 1).

¹⁸ Véase el documento COM (2002) de 755 al final de 17 de diciembre de 2002.

ma de contabilidad de las instituciones de la UE. Estaba muy claro desde el principio que habría grandes dificultades en la realización de un proyecto de tal magnitud y complejidad y, por lo tanto, que la gestión de estos desafíos sería una parte integral del proceso¹⁹. Uno de los principales retos fue el calendario ya que el artículo 181 del RF de 2002 requiere la elaboración de estados financieros totalmente en base a devengo para el ejercicio presupuestario de 2005²⁰. Esto significó la preparación de los saldos de apertura con arreglo a la contabilidad de devengo el 1 de enero de 2005 –en sólo dos años–.

El primer pilar del proyecto de modernización contable fue el desarrollo de un marco de referencia para la contabilidad en línea con la contabilidad privada y aceptado internacionalmente. El siguiente pilar, basado en el marco contable, lo constituía el desarrollo del sistema informático. El tercer pilar del proyecto consistió en la profesionalización del ámbito contable y financiero: la aplicación de nuevas prácticas y procedimientos financieros, la formación y la contratación de contables y auditores. La Figura 1 proporciona una visión general de la estructura de tres pilares del proyecto de modernización contable. Se ha de señalar que, teniendo en cuenta los plazos tan ajustados del proyecto, el trabajo se realizó en los tres pilares simultáneamente. Por lo tanto podemos concluir que, debido a los ajustados plazos, la presión y el bajo nivel de movilidad del personal durante este tiempo, el proyecto finalmente constituyó un gran éxito.



¹⁹ Véase el documento COM (2002) 755, página 5.

²⁰ Véase el artículo 181 del Reglamento del Consejo (CE, Euratom) n.º 1605/2002 de 25 de junio de 2002 (Diario Oficial L 248 de 16.9.2002, p.1).

Dada la naturaleza crítica del proyecto, se necesitaba un compromiso total del más alto nivel político (patrocinador) y el liderazgo de la alta dirección. En la CE, la gestión del proyecto contaba con el pleno apoyo de la Comisión y del Comisario de Presupuesto. Se estableció el Consejo de Supervisión del Proyecto, presidido por el Director General responsable del Presupuesto y en el que había representantes de los servicios horizontales, así como de cada sector de actividad de la Comisión²¹. Este Consejo tuvo un papel consultivo, proporcionando información y orientaciones útiles para la administración del proyecto. Consultores externos asesoraron sobre la gestión del proyecto y apoyaron la ejecución del plan del proyecto. El Jefe de Contabilidad de la CE tuvo la responsabilidad central en el desarrollo del proyecto, el establecimiento del marco contable y la validación de los sistemas de información. Todos los recursos y competencias, incluidos los servicios de información, se pusieron a disposición del Jefe de Contabilidad, con el fin de alcanzar los objetivos del proyecto.

2.2 Marco contable

Las cuentas anuales consolidadas de la UE comprenden tanto la contabilidad presupuestaria como la contabilidad general (estados financieros). Las cuentas presupuestarias estaban basadas, y lo siguen estando, en una modalidad modificada de contabilidad de caja (que incluye los remanentes). El resultado presupuestario del ejercicio se calcula sobre la base de los importes efectivamente desembolsados y cobrados. La CE no tiene ninguna intención de moverse hacia la presupuestación de devengo en el futuro, conservando así el «sistema dual» del marco contable.

Aunque se habían introducido varios elementos de devengo en los estados financieros antes de la reforma (como ejemplo significativo, los relacionados con los activos fijos y algunas provisiones), la contabilización del día a día durante el ejercicio se basaba esencialmente en el criterio de caja. Al cierre del ejercicio, se realizaban una serie de ajustes de los elementos de devengo para la elaboración de los estados de situación financiera y de resultados. Por lo tanto, el marco de contabilidad en relación con los estados financieros antes de la reforma se puede describir como un sistema basado en caja modificada.

²¹ Política agrícola común, fondos estructurales, políticas internas y relaciones exteriores.

Como el objetivo de la modernización era establecer un marco de contabilidad internacionalmente aceptado que satisficiera las necesidades de los usuarios internos y externos, hubo que seleccionar un conjunto de normas de acuerdo con las principales necesidades de las distintas partes interesadas de la CE. Como grupo, los usuarios esperan que la información financiera sirva para mostrar la responsabilidad de la CE en la gestión de los recursos financieros, la rendición de cuentas y el suministro de información útil para la toma de decisiones. La calidad de la información proporcionada en los informes financieros (es decir, pertinencia, imagen fiel, comprensibilidad, oportunidad, comparabilidad, verificabilidad)²² determina la utilidad de esos informes para los usuarios. Para lograr estos objetivos, se decidió que el marco contable debería cambiar en varias áreas:

- Adopción de los principios y normas de contabilidad de devengo generalmente aceptados;
- Desarrollo de un sistema de contabilidad integrado que contenga toda la información necesaria para la presentación de las cuentas de conformidad con el criterio de devengo (véase el apartado 2.4 más adelante);
- Adopción de métodos de contabilidad y normas de valoración que desarrollen los principios contables adoptados;
- Remodelación de los estados financieros, incluyendo notas que muestren la imagen fiel de la situación financiera en términos de posición financiera, resultados de las operaciones, flujos de caja y ejecución del presupuesto;
- Ampliar el alcance de la consolidación.

Las únicas normas contables internacionalmente admitidas para el sector público, que garantizaran la consecución de los objetivos marcados en el Reglamento Financiero, eran las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), emitidas por el Comité del Sector Público de la IFAC²³. Por consiguiente, la Co-

²² Véase el Marco Conceptual para uso general de Información Financiera por las Entidades del Sector Público, en el capítulo 3: Características cualitativas; pronunciamiento final, enero de 2013; URL: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Public%20Sector%20Conceptual%20Framework%20Ch%20%201-4%20Jan%20%2011%202013%20FINAL.pdf>

²³ El Comité del Sector Público fue un comité permanente de la IFAC y el predecesor de la actual Junta de las NICSP –Junta de Normas Contables Interna-

municación de la Comisión de 2002²⁴ requería el uso de las NICSP como base para el sistema de contabilidad de la UE.

¿Cuáles habrían sido las alternativas? En el momento de la modernización de los sistemas contables se discutieron cuatro alternativas:

- a) Usar las NICSP.
- b) Utilizar las normas contables del país donde se encuentra la sede de las instituciones de la UE.
- c) Utilizar normas contables basadas en las prácticas observadas en los Estados miembros de la UE.
- d) Utilizar las normas contables internacionalmente admitidas para el sector privado.

La alternativa *b)* fue rechazada, dado que una serie de instituciones de la UE tienen su sede en diferentes Estados Miembros de la UE²⁵, con lo que surgía el riesgo de que en las diferentes jurisdicciones se aplicasen diferentes normas contables, en función del tamaño y la forma jurídica de la entidad de la UE. También ocurre que en algunas de las jurisdicciones no había y no hay disposiciones para la contabilidad del sector público. La alternativa *c)* fue rechazada principalmente porque en ese momento casi ningún Estado miembro de la UE disponía en su legislación nacional de normas contables específicas para el sector público integradas en su legislación nacional de contabilidad y, por otra parte, habría resultado demasiado laborioso para el personal de las instituciones de la UE analizar las disposiciones contables de varios Estados miembros y proponer normas contables basadas en ellas. La alternativa *d)*, básicamente, suponía el uso de las NIC/NIIF²⁶ como base del marco contable de las instituciones de la UE.

La idea de usar los NIIF fue parcialmente rechazada por la administración en su momento ya que, por un lado, los servicios de

cionales para el Sector Público– (Internacional Public Sector Accounting Standards Board –IPSASB)– en la emisión de las NICSP.

²⁴ Véase el documento COM (2002) 755, página 11.

²⁵ Por ejemplo, la sede del Parlamento Europeo se encuentra en Francia, la sede de la Comisión Europea en Bélgica y la sede del Tribunal de Justicia de la Unión Europea está en Luxemburgo.

²⁶ En lo que sigue NIIF se utiliza como sinónimo de todos los pronunciamientos de la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).

contabilidad de la CE no deseaban trabajar en paralelo a la labor que el Consejo de las NICSP estaba y está desarrollando para adaptar las NIIF a las características específicas del sector público²⁷; sin embargo en aquel entonces las NICSP todavía tenían algunas lagunas importantes (por ejemplo, instrumentos financieros, beneficios para empleados, activos intangibles), lo que hubiera hecho necesario referirse a otros conjuntos de normas contables. Por lo tanto, es justo decir que el marco contable de las instituciones de la UE en el momento de la modernización se basó en las NICSP y en los casos en que no se habían desarrollado todavía las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), las NIIF sirvieron como fuente de las normas de contabilidad para las instituciones de la UE²⁸.

Como las NICSP están necesariamente redactadas en términos muy técnicos, no son fáciles de entender y no siempre contemplan las operaciones de la CE, y también debido a las lagunas normativas anteriormente descritas, no parecía adecuado utilizarlas directamente como referencia en el día a día por los contables de la CE. Por lo tanto, se decidió crear un conjunto propio de normas contables comunitarias guiadas por las NICSP como fuente de orientación general y como marco conceptual contable. El objetivo era crear normas de contabilidad que fuesen más fáciles de leer por aquellos que no fuesen expertos en NICSP /NIIF y que se centrasen en las transacciones reales en el contexto de la UE, eliminando las normas y las opciones de las NICSP que no fuesen a ser utilizadas. Además, y en un nivel inferior, se elaboró un manual de contabilidad para orientar la interpretación y aplicación de las normas contables y describir los procedimientos de contabilidad y las transacciones en la CE. Este manual de contabilidad sirve como punto de referencia en el día a día de todos los contables de la CE.

La fecha límite 1/1/2005 estableció un marco de tiempo muy ajustado para presentar el balance de apertura consolidado completo de acuerdo con la contabilidad de devengo en tan sólo dos años. Teniendo en cuenta estos plazos tan ajustados, fueron necesarias algunas simplificaciones en los primeros años. Un ejemplo

²⁷ Ver resultados similares de otras jurisdicciones Christiaens / Reyniers (2009); Johan Christiaens y Brecht Reyniers: Christiaens / Reyniers (2009); Johan Christiaens and Brecht Reyniers: The reform of Government Financial Information Systems: the impact of theIPSASs, documento presentado en la 12.^a conferencia de CIGAR, Módena, 28/29 de mayo de 2009, pág. 16.

²⁸ Véase el documento COM (2002) 755, pág. 12.

destacado de esto es la exención temporal (2005-2009) de capitalizar los activos intangibles generados internamente²⁹. En este sentido se puede decir que se trató más bien de un «enfoque de cumplimiento total», con algunas excepciones, que de un proceso gradual de aplicación de todas las exigencias de las NICSP en la CE.

Nuestra experiencia demuestra que la clave del éxito es centrarse en una primera fase (fase de proyecto) en los principios y requisitos fundamentales de las NICSP, mientras que en una segunda fase (fase de transición) se pueden implementar nuevas mejoras.

Actualmente, el conjunto de las NICSP incluye 32 normas de contabilidad de devengo, una norma basada en caja, y dos guías de prácticas recomendadas (RPG en sus siglas inglesas). Declaraciones complementarias, tales como el «Estudio 14-transición al criterio contable del devengo», proporcionan una guía adicional. Además, se espera para 2014 la finalización del Marco Conceptual para la presentación de información financiera de carácter general de las entidades del sector público. Esto significa para las instituciones de la UE que se dispone mientras tanto de un conjunto sólido de normas contables, que proporciona una base muy útil para su marco contable, sin necesidad de recurrir a ningún otro organismo de normalización. Sin embargo, hay que reconocer que el entorno corporativo de las instituciones de la UE no es comparable a las entidades nacionales y cuestiones como el patrimonio artístico, las actividades de defensa y los beneficios sociales no son relevantes para las instituciones de la UE. Esto puede explicar por qué en particular las organizaciones internacionales/supranacionales como la Unión Europea, la OCDE, la Agencia Espacial Europea y algunas agencias de la ONU se ajustan en la práctica a las NICSP.

El trabajo sobre el marco contable y sobre las normas contables en particular, en los años 2003/04, dio lugar a un nuevo plan de cuentas, con 15 normas de contabilidad, que se han extendido ya a 18, que cubren todas las áreas de los principios contables para la contabilidad de grupos. Una norma para la prefinanciación (anticipos), ámbito muy importante para la UE ha sido desarrollada sin base a ninguna NICSP o NIIF existente. Aunque técnicamente se podría deducir el tratamiento contable de las operaciones de prefi-

²⁹ Los activos intangibles generados internamente representan sólo el 0,02 % de los activos no corrientes totales de la CE.

nanciación de los principios de las NICSP / NIIF³⁰, la CE consideró que, en este ámbito tan importante era necesaria una norma de contabilidad que desarrollase los principios de contabilidad de las diferentes operaciones de prefinanciación. Nuestra experiencia a lo largo de la última década muestra que elaborar esta norma contable específica para las instituciones de la UE fue una decisión acertada. Además, se ha preparado un manual de contabilidad basado en las normas contables, que contiene explicaciones detalladas sobre las operaciones contables, los flujos de contabilidad y las cuentas a emplear. El proceso de formación del personal y la contratación de nuevo personal ya formado se produjo en el período 2002-2005, aunque la formación ha continuado a lo largo de todos estos años.

Hoy podemos afirmar que el marco contable aplicado para elaborar los estados financieros consolidados de la UE es ahora acorde con las NICSP.

2.3 Estructura de gobierno

El Reglamento Financiero de 2002 exige que el contable de la Comisión adopte las normas contables aplicables a todas las instituciones de la UE (artículo 133 del RF³¹). Como es obvio, el que prepara las cuentas no debe decidir o seleccionar qué normas de contabilidad debe seguir, la discrecionalidad del Contable de la CE ha quedado muy limitada en la estructura de gobierno elegida. El Reglamento Financiero obliga al contable a seguir fundamentalmente las NICSP en la preparación de las normas contables, pero permite apartarse de ellas cuando ello esté justificado por la naturaleza específica de las actividades de la UE (artículo 133.2 del RF). Estas divergencias respecto a las NICSP sólo deberán permitirse en circunstancias sumamente excepcionales, y esto es, en principio, una repetición de lo que está escrito en el texto de las propias NICSP, que establece que una entidad puede apartarse de los requisitos de las NICSP para lograr una imagen fiel (NICSP 1,31-32).

³⁰ Véase la Norma de Contabilidad de la UE 5: Prefinanciación, URL: <http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/documents/management/accountingframework/EU%20Accounting%20Rule%205.pdf>.

³¹ Reglamento (CE, Euratom) no 1605/2002 de 25 de junio de 2002 (Diario Oficial L 248 de 16.9.2002, pág. 1).

Por otra parte, de conformidad con la Comunicación de 2002³² se creó un «Grupo Consultivo de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad» para asesorar al contable de la Comisión sobre la interpretación de las NICSP, la adopción de nuevas normas de contabilidad, la aplicación de los principios y normas de información financiera y sobre transacciones específicas y su tratamiento contable. Este grupo asesor está presidido por el Contable de la Comisión y en él están representados una serie de funcionarios responsables de la contabilidad de las instituciones de la UE y de expertos de los servicios de la Comisión. Además, la CE tuvo la suerte de que el entonces presidente del Consejo de las NICSP, el Sr. Mike Hathorn y el Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Valencia, profesor Vicente Montesinos aceptaran incorporarse como expertos externos al grupo consultivo. Desde entonces el profesor Montesinos ha participado en todas las reuniones celebradas hasta el momento y la CE se alegró de que el presidente actual Sr. Andreas Bergmann se mostrase de acuerdo en continuar como asesor del contable. Entretanto, tres expertos externos adicionales fueron propuestos para reforzar el asesoramiento externo e independiente en materia de contabilidad. En la fecha del proyecto de modernización se propuso al Tribunal de Cuentas Europeo que participase como miembro del grupo asesor, pero el Tribunal decidió colaborar en calidad de observador, porque entendía que era esencial mantener su independencia como auditores. La CE consideraba que eran muchos los beneficios que se podrían sacar del establecimiento de una relación de trabajo conjunta con el auditor desde el inicio del proceso de transición. Nuestra experiencia con la participación del Tribunal de Cuentas Europeo en el proceso de establecimiento de normas para las instituciones de la UE es muy positiva, se han tomado en consideración muy buenas ideas y el Tribunal se muestra muy activo e interesado en los avances contables.

Aunque es el Contable el que adopta las normas contables, en ningún momento ha decidido adoptar normas de contabilidad en contra de la opinión del grupo consultivo o en contra de las recomendaciones de los expertos externos. La adopción de las normas contables en contra de los consejos de los expertos contables no sólo pondría en riesgo la reputación de la CE como una organización con una gestión financiera pública ejemplar, sino que también cabría esperarse una presión política de la Comisión de Control

³² Véase el documento COM (2002) 755.

Presupuestario del Parlamento Europeo, de la Comisión de Presupuestos del Consejo y del Tribunal de Cuentas Europeo. Además, el proceso de consulta interna (entre los distintos servicios de consulta), que es el siguiente paso en la adopción de las normas contables, después de recibir el asesoramiento del grupo asesor, podría llegar a ser problemático, ya que otros servicios de la CE o de agencias de la UE podrían cuestionar la calidad de las normas propuestas. Se consideró muy importante para una organización obtener apoyo para un nuevo marco, normas y reglas de contabilidad, y el acuerdo es un requisito básico para el éxito. Esto demuestra que la estructura de gobernanza en torno a la creación y adopción de las normas contables aplicables a las instituciones de la UE se ha diseñado de tal manera que sigue las reglas de una forma muy próxima a las NICSP y a las prácticas contables aceptadas a nivel internacional y limita la discrecionalidad del contable de la Comisión a este respecto de forma significativa. En nuestra opinión, el sistema es adecuado por dos razones. En primer lugar, la independencia de la actividad normativa del experto externo emisor de las normas (NICSP) está garantizada y, en segundo lugar, el responsable de preparar la información y la «jurisdicción» en cuestión tienen establecido un mecanismo de respaldo que legitima las normas contables para su uso en las instituciones de la UE³³.

2.4 El entorno de Tecnologías de la Información (TI)

Como se mencionó anteriormente, en la CE era absolutamente necesario apoyar el marco de la contabilidad de devengo en un nuevo entorno de TI para la contabilidad. Hace diez años se definió un triple objetivo para crear un sistema integrado de TI que incluye:

1. Afianzar la Integridad y la fiabilidad de la información contable, que abarca tanto las cuentas presupuestarias como las financieras;

³³ Otro mecanismo, aunque con un resultado similar, se puede observar en el sector público del Reino Unido, donde formalmente las NIIF se utilizan directamente para la preparación de la totalidad de las cuentas públicas, pero se vieron «avalados» por un «Manual de Información Financiera» que establece la interpretación de las NIIF y las adaptaciones de las mismas. Véase *Government Financial Reporting Manual 2013-14*, May 2013, chapter 1, URL: <https://www.gov.uk/government/publications/government-financial-reporting-manual>.

2. Observar los principios contables de devengo y, más concretamente, los requisitos de las NICSP, y

3. Afianzar la normativa de la regulación financiera aplicable a la ejecución del presupuesto de la UE (que se mantuvo basado en contabilidad de caja).

Encontrar una solución no era tan fácil, ya que todas las modernas soluciones estándares en materia de TI para la contabilidad (por ejemplo, SAP, Oracle), que estaban bien diseñadas para contabilidad de devengo, se elaboraron para ser utilizadas por las entidades del sector privado, por lo que tuvieron que adaptarse a una organización del sector público. Por otra parte, el problema que plantea el diseño de un sistema contable integrado no puede resolverse sin tener en cuenta la situación específica de una organización compleja. La situación específica de la CE era que ya se había implantado una serie de soluciones locales para las transacciones muy específicas, como en el caso de la agricultura, que se podrían utilizar para la arquitectura de TI modernizada³⁴. Este hecho, junto con la fecha límite del proyecto, tan ajustada (2 años), hizo que la idea de la re-creación completa de un entorno de TI resultase ilusoria. Se tomó la decisión de hacer uso de los sistemas de TI existentes y adaptarlos para registrar los datos no recogidos anteriormente. Además, era necesario crear nuevos módulos para las transacciones (por ejemplo, para facturas, activos, contratos, garantías) que previamente eran procesadas al margen de las herramientas contables modernas. Para este fin se incorporó una interfaz para el sistema de contabilidad SAP.

La decisión de mantener y desarrollar las soluciones de TI internas existentes y vincularlas al sistema central de contabilidad de SAP tenía, en el momento de la reforma, la ventaja de que la formación de los empleados de contabilidad que ya trabajan en la CE con los sistemas existentes podría ser limitada, en comparación con la utilización más directa del sistema de contabilidad normalizado de SAP. La arquitectura de TI de la CE fue denominada ABAC (**accruals-based accounting**, contabilidad basada en el criterio de devengo) y la figura 2 proporciona una visión general de la arquitectura global ABAC después de la reforma.

³⁴ Véase el documento COM (2002) 755, página 33.

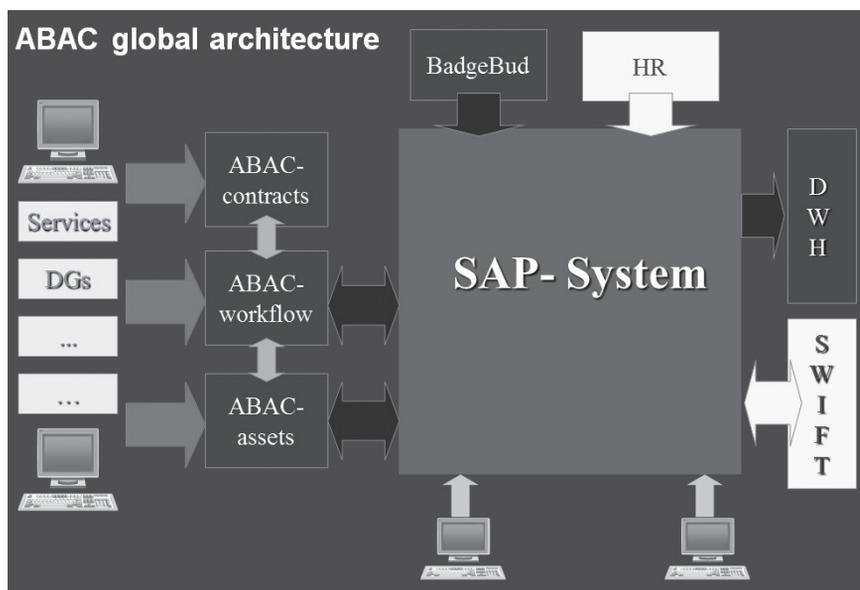


Figura 2: Entorno de TI de la contabilidad de la CE.

ABAC comprende el sistema central de contabilidad de SAP («Contabilidad ABAC») y la interfaz compuesta por varias herramientas tales como activos ABAC, facturas ABAC o contratos ABAC. La interfaz en sí misma no es un sistema de contabilidad, es más bien un sistema de gestión que permite, por una parte, que el usuario dé entrada a todos los datos financieros y los envíe en un formato específico, a través de una interfaz, al sistema de contabilidad de SAP, donde se crean los asientos contables y por otro lado la gestión de toda la información financiera para la gestión de proyectos. La ventaja de esta solución es que los usuarios de los servicios de la CE y las direcciones generales no tienen que ser expertos en contabilidad. El inconveniente de esta solución es que la interfaz debe mantenerse al día internamente, tan pronto como se produzca un cambio de poca importancia en la normativa contable, y ello requiere la existencia de unos recursos permanentes en el departamento de TI. No sólo se integraron los módulos de SAP-FI y FM, sino que también fueron integrados otros módulos nuevos de SAP (por ejemplo, ECCS con fines de consolidación, CFM para la gestión de activos financieros). Además, el sistema de contabilidad está vinculado a los sistemas exteriores de TI –ABAC externo– tales como SWIFT para el proceso de todos los pagos. La arquitectura del sistema se completa además con la funcionalidad de informes proporcionada por el almacén de datos.

Desde el punto de vista intelectual, el trabajo de base sobre el marco contable fue sin duda una de las partes más difíciles del proyecto, pero, desde el punto de vista de la organización, la puesta en marcha de la nueva arquitectura global ABAC fue una operación de gran calado. El coste de la adquisición de nuevas licencias de TI, el alto número de consultores de TI involucrados, y la necesidad de recursos humanos en los departamentos centrales y locales de TI, para la implementación (y posterior mantenimiento) fue un gran desafío desde el punto de vista financiero y organizativo. Esta inversión ha valido la pena: el nuevo entorno de TI de la CE garantiza la integridad y fiabilidad de la información contable y cumple con los requisitos de la contabilidad de devengo y las NICSP, al tiempo que ha permitido mejorar la gestión financiera de la Institución.

Algunos de los logros más importantes de la nueva arquitectura de ABAC fueron la creación de un registro de facturas y un sistema de pagos integrados, la nueva posibilidad de identificar todas las relaciones financieras con una entidad jurídica, el seguimiento centralizado de los plazos de pago, una herramienta integrada para la gestión de activos fijos, una base de datos central de contratos y una nueva herramienta para el registro y gestión de garantías bancarias. Todas estas funcionalidades están vinculadas entre sí para proporcionar una visión completa de las transacciones financieras de un proyecto. Ahora ABAC es utilizado por varios miles de empleados en las oficinas centrales de la UE, en las 140 delegaciones y representaciones distribuidas por todo el mundo.

2.5 Impacto en los gestores financieros y gestión del cambio

El tercer pilar de la modernización del sistema contable de la CE (véase la figura 1) se refiere al uso del sistema y el impacto en términos de recursos humanos y financieros. Lo que se describe aquí como la gestión del cambio se refiere no sólo a la formación del personal en los nuevos procedimientos y prácticas, sino también a un cambio de cultura en cuanto a la internalización de los conceptos básicos de la contabilidad de devengo. Como este proyecto tuvo un impacto en todos los departamentos de finanzas, era esencial «vender» la modernización de la contabilidad y explicar las ventajas de la contabilidad de devengo con respecto a una mejor gestión financiera y como apoyo para mejorar la gestión de proyectos. Resultaba necesario responder a una serie de preguntas bási-

cas, a las que un empleado de contabilidad de cualquier servicio de la Comisión se enfrenta en su trabajo del día a día:

- ¿Qué procedimiento debo seguir cuando recibo una factura o una declaración de gastos?
- ¿Cómo registro la factura en el sistema?
- ¿Qué debo de tomar en cuenta para esta transacción?
- ¿Qué debo hacer en el cierre?
- ¿Qué norma contable es aplicable a esta operación?

Esta serie de preguntas muy básicas demuestra que la formación y la sensibilización adecuadas constituyen un factor esencial de la reforma contable. Los esfuerzos se centraron no sólo en los aspectos técnicos, sino también en la necesidad de potenciar un enfoque contable en cada departamento. Si se desea que el nuevo marco contable tenga el efecto deseado, es crucial que todos los involucrados en los servicios operativos sean conscientes de la importancia de producir datos contables fiables y completos, y de sus responsabilidades en este ámbito, dado que las personas de los diferentes departamentos son los responsables de identificar, gestionar y dar entrada periódicamente a los datos en el sistema contable.

Las acciones necesarias para despertar el interés de los servicios de la Comisión se realizaron a través de la red de jefes de las unidades financieras y la formación de grupos de trabajo. El resto de las instituciones, los organismos y los servicios propios de la Comisión se mantuvieron debidamente informados sobre el progreso del proyecto. El esfuerzo por dar lugar a una toma de conciencia entre el personal de los servicios ordenadores de pagos también se pudo impulsar a través de una serie de cambios organizativos. En cada Dirección General fue designado un responsable de la contabilidad y se creó una red de responsables de la contabilidad. Además de un nuevo sistema de control interno, se definió un proyecto de calidad contable, se cambió la presentación de informes financieros y se creó un centro de «servicio de ayuda a la contabilidad».

El proceso de formación tuvo que cubrir diversas áreas, desarrollándose dos tipos de formación: cursos generales y módulos complementarios dirigidos a atender las necesidades específicas de los distintos departamentos. También quedó claro que era precisa la formación continua, con el fin de cumplir con los requisitos in-

herentes a los cambios en los métodos y en los sistemas, la movilidad del personal y la contratación de nuevo personal.

El cambio no sólo se logró mediante la sensibilización o la formación del personal existente, sino también mediante la contratación de nuevo personal que pudiera aportar la cualificación específica necesaria para la puesta en marcha, con éxito, del nuevo entorno contable. Sólo en el departamento central de contabilidad de la CE, se contrataron unas 15 personas en la parte operativa y 22 en la parte de informática durante el proyecto de modernización.

Una importante reforma organizativa fue que los servicios descentralizados afectados valorasen la situación a la hora de hacer un balance de las competencias de que disponían con el fin de identificar sus necesidades de formación. En este sentido, basándonos en nuestra experiencia, los siguientes puntos son dignos de mención:

- Es preferible anticipar la rotación de personal durante la ejecución de la reforma, ya que esto tiene un impacto en la formación y podría causar algún retraso en la puesta en marcha del plan, y
- Es útil tratar de adoptar un enfoque integrado de la formación, lo que implica reunir a participantes de diferentes sectores, a fin de permitir el intercambio de experiencias y conocimientos.
- El manual de contabilidad se ha establecido como una solución informática basada en la web, donde los diferentes temas están interrelacionados entre sí, con enlaces al plan contable y a las normas de contabilidad aplicables. El manual de contabilidad, en particular, puede, basándose en nuestra experiencia, considerarse como un pilar esencial en la gestión del cambio, ya que realmente sirve como el primer punto de referencia para los contables en el día a día.

Además, y debido a las diferentes legislaciones sectoriales, varias Direcciones Generales de la Comisión Europea han creado su propia documentación contable, sobre la base del nuevo marco contable y la legislación sectorial específica (por ejemplo, en el ámbito de la agricultura y el desarrollo rural). Estas documentaciones contables descentralizadas desempeñan un papel importante en los diferentes departamentos, ya que combinan los requisitos de la contabilidad de devengo en general, con los requisitos legales sec-

toriales específicos en los diferentes ámbitos de actuación política de la CE³⁵, por ejemplo en los ámbitos de la política regional y de la política agrícola. La responsabilidad de los ordenadores abarca todo el proceso de gestión, desde la determinación de lo que hay que hacer para alcanzar los objetivos políticos fijados por la institución, a la gestión de las actividades puestas en marcha, tanto desde el punto de vista operativo, como presupuestario, e incluyendo la adopción de los compromisos jurídicos, el seguimiento de la gestión financiera, la realización de pagos y la recuperación de fondos, si fuera necesario.

3. EL PAPEL DE LAS NICSP Y LA EXPERIENCIA DE LA CE

El proceso de establecimiento de normas del antiguo Comité del Sector Público de la Federación Internacional de Contables (IFAC en sus siglas inglesas) y su Consejo de Normas Contables Internacionales para el Sector Público (IPSASB en sus siglas inglesas) ha evolucionado³⁶ y ha alcanzado, hoy en día, un alto grado de madurez y profesionalidad, comparables a los de otros emisores de estándares nacionales e internacionales. Los primeros años del establecimiento de normas estuvieron marcados por un pequeño grupo de pioneros en NICSP, principalmente procedentes de Nueva Zelanda y Australia, aunque ahora el proceso de establecimiento de normas se ha convertido en una iniciativa de cooperación global. Teniendo en cuenta el proyecto de modernización de la CE, el Contable y el Jefe de Estadística de la Comisión Europea recibieron durante la presidencia de Philippe Adhémar (2004-2006) una invitación para asumir el papel de observadores en las reuniones del Consejo de las NICSP. Esto permitió a la CE seguir muy de cerca el proceso de elaboración de normas, y también contribuir a temas específicos³⁷ de la agenda del Consejo de las NICSP.

³⁵ Véase el mismo documento COM (2002) 755, página 28-30.

³⁶ Para ver un resumen: *Jensen / Smith* (2013): Gwenda R. *Jensen* and Ross A. *Smith*: History of the IPSASB: Growing influence – reduced control?, documento de trabajo presentado en el taller de gestión EGPA sobre sector público e IPSAS, Salerno 16/17 mayo 2013, URL: http://www.unisa.it/centri_e_vari/egpasalerno2013/programme/times.

³⁷ Las contribuciones se han hecho, por ejemplo, en el proyecto de instrumentos financieros, en el proyecto de beneficios para los empleados y en el documento de consulta sobre directrices de información para las NICSP y las EFP (*IPSASs and Government Finance Statistics Reporting Guidelines*).

En los últimos años hemos observado fuertes críticas a las NIC-SP y al Consejo de las NICSP³⁸ en Europa; estas preocupaciones son en parte legítimas, pero no en todos los aspectos. Las reuniones del Consejo, en general, mantienen un alto grado de profesionalidad y casi todos los miembros del Consejo son muy competentes, tanto en materia de contabilidad como en conocimientos técnicos del sector público. La mayoría de los miembros del Consejo están muy dedicados al proceso de establecimiento de normas NICSP, aunque hay que reconocer que, en ocasiones, es difícil para ellos combinar sus ocupaciones habituales con el papel de miembro del Consejo de las NICSP. Cabe recordar que ninguno de ellos recibe ningún tipo de compensación económica, o de otro tipo, por el trabajo realizado en paralelo a su trabajo habitual en el día a día.

El papel de miembro del Consejo supone un importante aporte del empleador de los miembros de la misma, ya que sólo la asistencia requiere 4 semanas al año, una preparación de las reuniones del consejo y la tarea de los subgrupos de trabajo del Consejo de las NICSP («grupos basados en tareas concretas»), lo que, unido a la asistencia a convenciones y eventos similares puede suponer fácilmente un mes por año. Así que, en total, es justo decir que el tiempo de trabajo de los miembros del Consejo en este papel supone, todo acumulado, hasta 3-4 meses de tiempo de trabajo total. Es evidente que en la mayoría de los casos, el empleador tiene un interés directo en este trabajo, pero también hay que tener en cuenta que es una función que requiere al propio tiempo un cierto grado de motivación intrínseca de las personalidades nombradas. En resumen, se puede decir que la pertenencia al Consejo de las NICSP es por supuesto un beneficio de interés profesional, pero también se requiere de una persona con un cierto grado de entusiasmo y dedicación al mundo de la contabilidad del sector público.

Actualmente, 5 de los 18 miembros del Consejo de las NICSP provienen de los Estados Miembros de la UE³⁹. En nuestra opi-

³⁸ Véase, por ejemplo *Lande / Rananjason Ralaza / Rocher* (2009): Evelyne Lande, Tokiniaina Rananjason Ralaza and Sebastien Rocher: The legitimacy of the private sector accounting framework in the public sector, documento presentado en la 12.ª conferencia CIGAR de Médena, 28/ 29 de mayo de 2009. Una opinión crítica sobre las IPSAS puede ser encontrada en Bergmann (2013): Andreas Bergmann: IPSASs – myths and facts, presentación realizada en el taller de gestión EGPA sobre sector público e IPSAS, Salerno 16/17 mayo de 2013. URL: http://www.unisa.it/centri_e_vari/egpasalerno2013/programme/times.

³⁹ En 2013: Francia, Alemania, Italia, Rumania y el Reino Unido.

nión, esto ofrece una buena representación de la UE en las reuniones del Consejo; en particular comparándolo con otras regiones importantes. Por otro lado, esto demuestra también que la capacidad de los miembros de la UE para influir y promover cuestiones europeas, a nivel del Consejo, requiere el apoyo de otros miembros no europeos para asegurar que se dediquen tiempo y recursos dedicados a estas áreas. El proyecto de Estadísticas de Finanzas Públicas (GFS / NICSP), por ejemplo, es un tema importante en la UE, pero no se observa el mismo entusiasmo en los miembros del Consejo procedentes de otras regiones. Con ello se pone de manifiesto la necesidad de aumentar en paralelo las actividades europeas, con el fin de cumplir los objetivos señalados en el marco europeo (véase el apartado 4.2 más adelante).

Nuestra experiencia es que los miembros del Consejo de los países que tienen una larga tradición en el sector público de contabilidad de devengo y / o tienen una larga tradición en la elaboración de normas privadas, como es comprensible, tienen más que aportar en las reuniones del Consejo. Del mismo modo, ya que el idioma de trabajo del Consejo es el inglés, los representantes de los países de habla inglesa pueden más fácilmente articular sus puntos de vista y seguir los debates intelectualmente más difíciles. Esto último muestra lo importante que es designar personas apropiadas como miembros del Consejo.

Opinamos también que es normal que haya algunas críticas sobre el programa de trabajo del Consejo de las NICSP. Difícilmente se puede abarcar las expectativas de todos, pero por otro lado es cierto que sólo en 2012, por primera vez, se llevó a cabo una consulta pública sobre el programa de trabajo del Consejo de las NICSP. El resultado fue bastante claro en el sentido de que un gran número de los encuestados prefiere que el Consejo de las NICSP comience a tratar cuestiones más específicas del sector público, tales como los beneficios sociales⁴⁰. El Consejo comenzó a trabajar en este asunto hace unos años, pero no avanzó porque no había consenso sobre la cuestión de cuándo una obligación se materializa, especialmente para los programas con transferencias monetarias y además, el documento presentado por un importante emisor de

⁴⁰ Véase la reunión de la Junta de las NICSP marzo de 2013, punto 10.1 del orden del día: Plan de trabajo 2013-2014, URL: <http://www.ifac.org/sites/default/files/meetings/files/IPSASB%20Agenda%20Item%2010%20Combined-v1.pdf>.

normas de América del Norte cuestionó la adecuación del «enfoque de vencido y exigible» elegido por el Consejo de las NICSP⁴¹.

Creemos que fue una estrategia razonable del Consejo desarrollar un conjunto de normas contables basadas en las NIIF, con sólo pequeñas modificaciones para su adaptación al sector público, a fin de crear un marco de NICSP como punto de partida para el preparador de la información. Desde 2010, el enfoque se ha centrado más claramente en cuestiones específicas del sector público, tales como la sostenibilidad fiscal a largo plazo, los acuerdos de concesión de servicios como otorgante y el Marco Conceptual específico del sector público.

El Consejo de las NICSP ha sido criticado, tanto por su proceso de nominación, debido al hecho de que las candidaturas proceden principalmente de los organismos miembros de la IFAC, como por un proceso poco transparente en la selección de los miembros del Consejo. La primera cuestión estuvo sin duda justificada, ya que el Consejo de las NICSP fue fundado por la profesión contable y por ello, fueron principalmente los representantes de las organizaciones miembros de la IFAC, quienes pudieron incorporarse como miembros del Consejo. Entretanto, la IFAC ha reaccionado a las críticas, probablemente también a la luz de la iniciativa europea (véase el apartado 4.2 más adelante) y el aumento de las posibilidades de convertirse en miembro del Consejo de los organismos no miembros de la IFAC (llamados miembros públicos) en los términos de referencia⁴². La segunda cuestión está sólo parcialmente justificada, ya que hay reglas claras para la selección de candidatos (convocatoria pública de candidaturas, lista larga/ lista corta, entrevistas por el comité de nominación específico)⁴³, pero debido a la falta de supervisión, no queda claro si las normas siempre se han respetado.

Actualmente el Consejo de las NICSP no tiene una supervisión real, lo que provoca problemas de legitimidad entre los potenciales encargados de aplicar las normas. También aquí la IFAC reaccionó a las críticas permanentes y comenzó debates y reuniones similares

⁴¹ Véase la reunión de la Junta de las NICSP de septiembre de 2013, punto 6 del orden del día: Las prestaciones sociales, párrafo. 1.6, URL: <http://www.ifac.org/sites/default/files/meetings/files/Agenda%20Item%206%20combined-v1.pdf>.

⁴² Antes de este cambio de los términos de referencia sólo se permitía servir como miembro del Consejo a tres «miembros del sector público». Ver Junta de las NICSP Términos de Referencia, capítulo 4: Composición, URL: <http://www.ifac.org/public-sector/about-ipsasb/terms-reference>.

⁴³ IPSASB utiliza el mismo proceso de nominación que los Consejos de PIOB-supervisión ver URL: <http://www.ipiob.org/index.php/piob-oversight/nominations>.

con los diferentes implicados, y el resultado es que, ahora, algunas organizaciones internacionales (como el Banco Mundial, el FMI y la OCDE) han tomado la iniciativa de proponer posibles mecanismos de supervisión. La CE ha sido invitada como observadora a este potencial organismo de control y seguirá de cerca los avances en este ámbito. En principio, se proponen dos alternativas:

1. La creación de un mecanismo de supervisión específica del sector público dentro de IFAC.
2. La utilización del mecanismo de supervisión de las NIIF (Trustees-Consejeros de NIIF).

Creemos que la exploración de un mecanismo específico de supervisión del sector público tiene ventajas y debe ser considerada seriamente.

El Consejo de las NICSP tiene un número relativamente pequeño de empleados en comparación con otros organismos normativos internacionales o con los emisores de estándares nacionales de los países más grandes. Actualmente hay el equivalente a 7,5 empleados, a tiempo completo, como personal técnico (incluido el director técnico) que trabajan directamente en los proyectos y una persona que se ocupa de las cuestiones administrativas del Consejo de las NICSP. Cabría esperar una representación más global –como es el caso, en lo relativo a los miembros del Consejo– de un organismo de normalización internacional. Esto sólo puede enriquecer la labor del Consejo, ya que los documentos del personal podrían contener aún más experiencias de otras jurisdicciones.

El Consejo de las NICSP y el proceso de normalización, en nuestra opinión, se han desarrollado significativamente en los últimos años y la estructura de gobierno⁴⁴ y el proceso de establecimiento de normas parece apropiado para asegurar el desarrollo de normas contables del sector público de calidad para dicho sector. La IFAC, de hecho, ha reaccionado a una serie de críticas legítimas y ha mejorado la estructura de gobierno del Consejo.

Como se mencionó anteriormente, se han producido numerosas críticas en los últimos años, en particular procedentes de algunos países europeos, pero también hay que señalar que la experiencia y el análisis de las respuestas a los pronunciamientos de las

⁴⁴ Con el mecanismo de supervisión que se creará próximamente

NICSP muestran una ausencia importante de participación europea activa en el proceso de fijación de normas. Las contribuciones fueron presentadas por personas/organizaciones procedentes de sólo 5-6 Estados Miembros⁴⁵ de la UE en respuesta a los borradores de Marco Conceptual; sólo se presentaron 4 respuestas procedentes de los Estados miembros de la UE al documento de consulta GFS/NICSP⁴⁶. Estos resultados muestran un grado muy bajo de participación de los 28 Estados miembros de la UE. Desde una perspectiva europea, sólo podemos esperar un aumento de participación en el proceso de establecimiento de normas para el sector público y que el proyecto para armonizar las normas del sector público en la UE, pueda allanar el camino en esta dirección.

Algunos de los asuntos públicos más importantes en los últimos años, debido principalmente a la crisis, son el aumento del uso y de la complejidad de los instrumentos financieros, el estado o la sostenibilidad de los sistemas de pensiones y las prestaciones sociales, las transacciones sin contraprestación, que no se conocen en el sector privado, la sostenibilidad de las finanzas de un país y la eficacia del uso de dinero de los contribuyentes. Lo conseguido por el Consejo de las NICSP se puede ver en este resumen:

Instrumentos financieros.	NICSP 28-30 emitidas en 2010.
Beneficios de los empleados.	NICSP 25 emitida en 2008.
Prestaciones sociales.	No se han pronunciado, pero se ha trabajado en ello en el pasado y el proyecto se ha reactivado.
Transacciones sin contraprestación.	NICSP 23 emitida en 2006.
Sostenibilidad de las finanzas públicas.	Directriz Práctica Recomendada (RPG 1) emitida en 2013.
Información sobre la gestión es de los servicios.	No se han pronunciado todavía, si bien el trabajo está en curso y se espera la RPG en 2014.

Del resumen anterior se puede concluir que el Consejo de las NICSP ha abordado, de hecho, hasta cierto punto, las cuestiones. El trabajo sobre retribuciones a los empleados, los instrumentos financieros y las transacciones sin contraprestación se completó hace unos años y ya proporciona información útil a los destinatarios.

⁴⁵ 6 sobre la medida ED y 5 sobre los elementos ED.

⁴⁶ Esto excluye los envíos de la Comisión Europea y otras organizaciones europeas como la Federación de Expertos Contables Europeos. Se enviaron varias respuestas desde diversos países que a nuestro juicio no cambian la conclusión.

Dada la heterogénea situación y las diferentes transacciones de las distintas jurisdicciones, a veces es muy difícil ponerse de acuerdo en temas contables específicos del sector público. Por ejemplo, las obligaciones, en materia de pensiones, constituyen una partida del balance muy importante, que no se reconoce en algunos Estados miembros. Esto podrá ser así, de acuerdo con la legislación nacional, pero siguen presentando una de forma incompleta en el estado de situación financiera y ciertamente ello no está en línea ni con las NICSP y ni con otras normas internacionales de contabilidad. Al mismo tiempo, los Estados miembros de la UE y el Tribunal de cuentas europeo siempre han insistido en el reconocimiento de los compromisos de la UE con el personal en materia de pensiones en el balance incluido en los estados financieros anuales de la UE. También hay buenos ejemplos de entidades del sector público en la Unión Europea que reconocen obligaciones por pensiones: a nivel nacional, todas las cuentas públicas del Reino Unido, incluyen esta obligación, al igual que los estados financieros del Estado alemán de Hessen. Sólo en estos casos los estados financieros cumplen con su objetivo de informar sobre el alcance de los problemas de los pasivos y la financiación concernientes a las generaciones futuras.

La CE ha seguido de cerca el desarrollo de las normas de instrumentos financieros y comparte la opinión de que ha de encontrarse el equilibrio entre el suministro de información de importancia y la comprensión necesaria. Algunos instrumentos financieros utilizados por entidades del sector público son muy complejos y por lo tanto la información financiera sobre estos instrumentos naturalmente se tornará compleja. Es cierto que, por un lado, en la gran mayoría de los instrumentos financieros utilizados en el sector público, no existe ninguna diferencia, en comparación con las entidades del sector privado, pero también hay que reconocer que el sector público emplea, a veces, instrumentos financieros en cuestiones en las que no actúa ninguna entidad del sector privado y no existen mercados que generen valores razonables⁴⁷. El asunto aquí no es la cuestión de si la transacción es única del sector público, sino más bien el caso excepcional de una imposibilidad de determinar el valor actual cuando no existen instrumentos comparables en un mercado específico y no hay datos que posibiliten el empleo de oración. Asimismo, el concepto de la comparación con inversiones alternativas, que es clave en la información financiera del sector privado, no siempre es aplicable al sector público. El uso de los va-

⁴⁷ Este problema fue reconocido por la Junta en BC13 de la NICSP 29.

lores actuales como un principio general es, a nuestro juicio, adecuado, en la medida en que los efectos positivos y negativos del mercado tienen que ser presentados en los estados financieros, ya que la transparencia es uno de los objetivos de presentación de la información financiera.

El desarrollo de la Directriz de Práctica Recomendada para la sostenibilidad a largo plazo de las finanzas de una entidad (RPG 1) y sobre presentación de informes sobre el desempeño del servicio⁴⁸, es un paso importante adicional en el conjunto de pronunciamientos relacionados con las NICSP. La RPG 1 aborda cuestiones fundamentales como (RPG 1,27-40):

- La dimensión de los ingresos con la pregunta: ¿Pueden las entidades recaudar ingresos suficientes para mantener los servicios actuales, dadas las restricciones de deuda?
- La dimensión del servicio con la pregunta: ¿Pueden mantenerse los servicios actuales, o modificarse, dadas las políticas de ingresos y las actuales restricciones de deuda?
- La dimensión de la deuda con la pregunta: ¿En qué grado es sostenible la deuda prevista, dado el actual servicio y las políticas de ingresos?

La RPG 1 también complementa los estados financieros en la medida en que se informa sobre los futuros flujos fiscales de entrada [RPG 1.56 (a)], que no se presentan en los estados financieros. Igualmente, se incluye información sobre los futuros flujos de salida que no podrían reconocerse en el balance. Así, esta RPG proporciona a los destinatarios de los informes financieros información relevante, que no se encuentra incluida en los estados financieros.

El futuro pronunciamiento en torno a los informes sobre la gestión de servicios proporcionará orientación sobre la forma de presentar la información en relación con los recursos empleados, la producción y el impacto obtenido⁴⁹. En las administraciones mo-

⁴⁸ En la actualidad, no se ha decidido qué tipo de pronunciamiento finalmente se hará, pero los autores esperan que sea en forma de otra orientación práctica recomendada.

⁴⁹ Véase documento de consulta de la Junta de las NICSP: Reporting Service Performance Information, October 2011, URL: https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/IPSASB_CP_Reporting_Service_Performance.pdf

dernas, el grado de eficiencia con que se ha utilizado el dinero de los contribuyentes para lograr un objetivo político es una cuestión importante, sobre todo en época de crisis, y contribuye a una administración eficiente.

En resumen, podemos concluir que el Consejo de las NICSP ha emitido pronunciamientos que juegan un papel importante en la presentación de información financiera del sector público y que pueden contribuir a una gestión pública más transparente. La información derivada de la aplicación de las NICSP también puede contribuir a una mejor supervisión financiera de las administraciones y servir de base para tomar decisiones, a fin de evitar dificultades financieras.

4. DESARROLLOS RECIENTES

4.1 Evolución en el plano de las instituciones de la UE

Desde el éxito de la modernización de la contabilidad y la presentación de la primera serie de estados financieros basado en el principio de devengo en el año 2005, se han sucedido una serie de nuevos acontecimientos. El marco contable se ha ampliado por las NICSP emitidas inmediatamente después de la finalización de la reforma contable y especialmente por la NICSP 23 (ingresos de transacciones sin contraprestación), la NICSP 24 (Presentación de información presupuestaria) y la NICSP 25 (Beneficios a los empleados). La NICSP 25 no dio lugar a grandes cambios, dado que el marco contable se basaba anteriormente en la NIC 19 y tampoco la aplicación de las otras dos normas suponía un ejercicio importante y no dio lugar a una formación muy amplia o a grandes esfuerzos de desarrollo informático.

Como se mencionó anteriormente, el marco contable preveía un aplazamiento de 5 años para la capitalización de los activos intangibles generados internamente. En 2009 se inició un proyecto para permitir a la CE que incluyese los activos intangibles generados internamente, capitalizables, en el estado de situación financiera. La CE genera principalmente software, que califica como activos intangibles. Finalmente, el proyecto se terminó con éxito y los activos intangibles capitalizables generados internamente ya se han incluido en el estado de situación financiera de varios ejercicios.

Desde la publicación de las NICSP 28 a 30 en el año 2010, la Comisión Europea ha puesto en marcha un grupo de trabajo sobre

la contabilidad de los instrumentos financieros. El tema no es sólo de interés para la CE a causa de las nuevas NICSPs, sino también porque el Reglamento Financiero de 2013 prevé el aumento del uso de instrumentos financieros para la ejecución del presupuesto⁵⁰, como complemento a la ejecución del presupuesto tradicional a través de subvenciones. Los cambios más importantes, fuera de los tres estándares, provienen de los requisitos de divulgación recogidos en la NICSP 30, dado que las NICSP 28-29 están muy cercanas a la versión anterior de las NIIF, en la que el marco contable de la CE se basaba hasta ahora. En cuanto a la información publicada sobre instrumentos financieros, la situación es diferente, en la medida en que el marco contable se basa en las exigencias de la NICSP 15 y que las nuevas exigencias de divulgación que aparecen en la NICSP 30 (basada en la NIIF 7) van mucho más allá de las antiguas exigencias.

En la primera etapa se realizó un análisis de las deficiencias y desde 2012 han tenido lugar una serie de actividades de formación dentro de la organización a fin de que los contables en los servicios descentralizados recopilasen y facilitaran la información necesaria. Además, el sistema de contabilidad se ha ajustado para proporcionar la funcionalidad de informes automáticos. Como la NICSP 30 deja lugar a un cierto grado de flexibilidad en cuanto a la forma detallada en que se deben desarrollar los informes, la Comisión Europea ha desarrollado un modelo estándar para la presentación de la información, que se aplicará a los departamentos de contabilidad descentralizados de las instituciones de la UE (entidades consolidadas), así como para los intermediarios financieros que realizan actividades operacionales en nombre de la CE (es decir, BEI y FEI)⁵¹. Esto asegura una información completa, armonizada, de calidad y normalizada en los estados financieros consolidados de la UE para 2013, año en que las NICSP de referencia entran en vigor.

En resumen, mientras que muchas otras organizaciones internacionales, sólo han introducido recientemente el **sistema contable basado en el devengo** y están trabajando en la aplicación de normas básicas, tales como la relativa al inmovilizado material, la CE está

⁵⁰ Véase el Reglamento (UE, Euratom) n.º 966/2012, Parte 1, Título VIII.

⁵¹ EIB es el Banco Europeo de Inversiones y el FEI es el Fondo Europeo de Inversiones.

avanzando en el perfeccionamiento de las normas más complejas, como, por ejemplo, en lo referente a los instrumentos financieros⁵².

En cuanto a la información financiera, la Comisión Europea ha presentado recientemente una herramienta informática moderna (gestión de divulgación SAP) para la generación automática de todos los estados financieros⁵³ elaborados por el Contable de la Comisión Europea. Esta extensión de la arquitectura de los sistemas informáticos, no sólo aumentará la eficiencia del departamento de contabilidad, sino que también asegurará que la información de confianza pueda ser presentada de una manera oportuna, de acuerdo a los requisitos legales.

4.2 Evolución en el ámbito de los Estados miembros de la UE

La crisis de económica, financiera y de la deuda soberana, que viene afectando a los Estados miembros de la UE desde hace algunos años, ha dado lugar a una nueva dinámica en el mundo de la contabilidad del sector público. Como se ha indicado con anterioridad, la UE ha tomado medidas para hacer la Unión Económica y Monetaria más sólida, como se esbozaba en la iniciativa denominada *Six-pack*⁵⁴ en inglés, («Paquete de seis» en español), *Two-pack*⁵⁵ en inglés» («Paquete de dos» en español) y en el Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza. La nueva legislación asegurará que haya reglas claras, una mejor coordinación de las políticas nacionales a lo largo de todo el año, un seguimiento regular y sanciones rápidas

⁵² La CE pertenece al grupo de los «pioneros» entre las organizaciones internacionales en el ámbito de la contabilidad de devengo de acuerdo con la clasificación de países de la OCDE de Bergmann et al. (2013) : Andreas Bergmann, Giuseppe Grossi, Iris Rauskala y Sandro Fuchs: *Bergmann et al. (2013): Andreas Bergmann, Giuseppe Grossi, Iris Rauskala and Sandro Fuchs: Applying the equity method as a means of consolidation in the public sector: Experiences in OECD countries*, documento de trabajo presentado en el taller de gestión EGPA sobre sector público e IPSAS, Salerno 16 / 17 mayo de 2013, URL: http://www.unisa.it/centri_e_vari/egpasalerno2013/programme/times.

⁵³ Esto incluye, por ejemplo, los estados financieros consolidados de la UE, los estados financieros de la CE, los estados financieros del Servicio Europeo de Acción Exterior y del Fondo Europeo de Desarrollo.

⁵⁴ El «Six- Pack» son cinco reglamentos y una directiva propuestos por la Comisión Europea y aprobados por los 27 Estados miembros y el Parlamento Europeo en octubre de 2011, véase la página web de la CE para los documentos legales correspondientes , URL: http://europa.eu/legislation_summaries/economic_and_monetary_affairs/index_en.htm.

⁵⁵ El «two Pack» complementa el «six -pack « y consta de dos reglamentos adicionales destinados a mejorar la integración económica y la convergencia entre los Estados miembros de la zona del euro.

para los Estados miembros que incumplan las normas. En el contexto de la iniciativa *Six-pack*, la Directiva⁵⁶ del Consejo, de noviembre de 2011, sobre los requisitos aplicables a los *marcos presupuestarios* de los Estados Miembros, exigió a la Comisión⁵⁷ que evaluase la idoneidad de las NICSP para los Estados miembros de la UE⁵⁸.

Tras de esta petición estaba la necesidad de disponer de datos fiscales oportunos, y sobre todo fiables, como elemento clave para la vigilancia fiscal efectiva en el contexto del procedimiento de déficit excesivo (PDE)⁵⁹. El PDE es un mecanismo, establecido en los Tratados de la UE, que obliga a los Estados miembros a cumplir con la disciplina presupuestaria, respetando dos criterios: mantener el déficit presupuestario por debajo del 3 % del producto interior bruto (PIB) y la deuda pública por debajo del 60% del PIB (o reduciéndose suficientemente hacia esa cifra)⁶⁰. El cálculo de estos importes de deuda y de déficit se basa en datos del Sistema Europeo de Cuentas (SEC)⁶¹ con la aplicación del principio de devengo; estos cálculos se realizan a partir de la recopilación previa de datos de caja, con los ajustes posteriores necesarios para obtener los importes establecidos sobre base de devengo^{62, 63}. De esta manera, la

⁵⁶ Véase la Directiva 2011/85/UE del Consejo, de 8 de noviembre de 2011.

⁵⁷ La Oficina Estadística de la UE es responsable de esta evaluación en la Comisión Europea.

⁵⁸ Véase la Directiva 2011/85/UE del Consejo, de 8 de noviembre de 2011, capítulo VII, artículo 16.

⁵⁹ Véase la Directiva 2011/85/UE del Consejo, de 8 de noviembre de 2011, página 41.

⁶⁰ Véase el Protocolo sobre el procedimiento de déficit excesivo, anejo al Tratado de Maastricht, Reglamento (CE) n.º 3605/93 de 22 de noviembre de 1993 (Diario Oficial L 332 de 31.12.1993, p.7). Ver también *Mink / Rodríguez-Vives* (2004): Reimund *Mink* and Marta *Rodríguez-Vives*: Government deficit and debt in the Economic and Monetary Union, paper presented at the XVI Villa Mondragone International Economic Seminar on «Rules, international economy and growth», CEIS-University Roma, 23/24 de junio de 2004, URL: http://www.ceis-torvergata.it/conferenze&convegni/mondragone/XVI_papers/Paper-Rodriguez-Mink.pdf.

⁶¹ El criterio de lo devengado en el SEC no se identifica con los requisitos de la contabilidad de valores devengados conforme a las NICSP.

⁶² Por tanto, el cálculo de las cifras de deuda de algunos Estados Miembros es, en cierta medida comparable con la contabilidad de las instituciones de la UE antes de la reforma contable. Véase el apartado 2.1.

⁶³ Véase la Directiva 2011/85/UE del Consejo, de 8 de noviembre de 2011, página 42, párrafo 7. Igualmente *Jorge de Jesús/Jorge* (2011): María Antonia *Jorge de Jesús* and Susana Margarida *Jorge*: Governmental Accounting versus National Accounts-implications of different accounting bases on EU Member States central government deficit/surplus, Ponencia presentada en la Conferencia CIGAR 13, 9/10 de junio de 2011, p. 11.

idea de usar estados financieros basados en el principio de devengo, como base para las estadísticas de las finanzas públicas y, finalmente, para el cálculo de las cifras de la deuda y del déficit, condujo a la solicitud de evaluar la conveniencia de las NICSP para los Estados miembros de la UE.

El informe de evaluación de la Comisión se publicó el 6 de marzo de 2013⁶⁴ (informe del 6 de marzo), y concluyó que «... parece claro que las NICSP no pueden ser aplicadas con facilidad en los Estados miembros de la UE en su formato actual». Por otra parte, las normas NICSP representan una referencia indiscutible para las posibles cuentas del sector público armonizadas de la UE.»⁶⁵ Es importante señalar que la conclusión de la CE tuvo en cuenta las aportaciones de los Estados miembros que participaron activamente en los trabajos en los que se basó la conclusión.

La Comisión considera una iniciativa muy positiva, el avance hacia la armonización contable del sector público; entre sus múltiples objetivos y beneficios se considera que son clave los siguientes dos objetivos:

1. Modernización de Contabilidad de los Estados miembros de la UE para una mejor y más transparente información financiera (objetivo uno).
2. Disponer de cuentas basadas en el principio de devengo en los Estados miembros de la UE como base para el cálculo de las cifras de la deuda/déficit cara a la vigilancia fiscal (objetivo dos).

El primer objetivo está, en parte, en línea con el razonamiento que sustenta la modernización de la contabilidad de las instituciones de la UE (véase el capítulo 2.1), pero va mucho más allá en lo que se refiere a los Estados Miembros. Aunque solamente el papel de la contabilidad de devengo no puede evitar ni resolver una crisis como la que estamos viviendo, es una parte importante de un conjunto más amplio de medidas destinadas a mejorar la transparencia, como base para mejorar la toma de decisiones. Por ejemplo, la contabilidad de devengo puede ayudar a mejorar la transparencia, la integridad y la confianza de la información financiera, asegurando que todas las obligaciones financieras sean registradas y publicadas. En esencia, la contabilidad de devengo ayuda a aumen-

⁶⁴ Véase el documento COM (2013) 114.

⁶⁵ COM (2013) 114, página 8.

tar la calidad y la fiabilidad de los datos utilizados en el proceso de toma de decisiones de las administraciones públicas y de los miembros de los Parlamentos.

Hay que señalar que el paso a la contabilidad de devengo, en el ámbito nacional, comenzó hace unos diez años en un número reducido de Estados Miembros de la UE⁶⁶. Estos pioneros estaban influenciados por los acontecimientos de jurisdicciones lejanas, como Nueva Zelanda, que es generalmente visto como el ejemplo pionero de la contabilidad moderna en el sector público. La contabilidad de devengo completo fue alcanzada por todos los ministerios del gobierno de Nueva Zelanda en 1991 y el primer conjunto de estados financieros basados en devengo para la administración en su conjunto se elaboró en 1992⁶⁷.

El segundo objetivo de la Comisión, en cuanto a la supervisión fiscal en el marco del procedimiento de déficit excesivo, es aplicable sólo al contexto de la UE y es diferente de los objetivos de información puramente financieros que aparecen en las NICSP. Los gobiernos de los Estados Miembros y los sub-sectores de gobierno, mantienen sistemas de contabilidad pública, los cuales deben distinguirse de los sistemas estadísticos que utilizan métodos estadísticos y previsiones presupuestarias para compilar e interpretar los resultados financieros⁶⁸.

Con el fin de alcanzar los objetivos antes mencionados, la CE propone introducir un conjunto de normas contables europeas armonizadas para su aplicación en el sector público de los Estados miembros de la UE. Esas normas contables europeas podrían, en principio, estar basadas en las NICSP, con adaptaciones, para reflejar las características específicas del sector público europeo. En este contexto se ha propuesto organizar las NICSP en tres categorías: *a)* normas que no necesiten ser adaptadas, o requieran una pequeña adaptación, *b)* normas que requieran adaptación, y *c)* normas

⁶⁶ Los ejemplos más destacados son Francia y el Reino Unido, que comenzaron sus reformas contables hace unos diez años en el momento en que la administración de la UE también modernizó su sistema de contabilidad.

⁶⁷ Véase Simpkins (1998): Kevin Simpkins: Presupuesto y cuestiones de contabilidad - Nueva Zelanda, Budgeting and accounting issues-New Zealand, Presentación en la Federación Internacional de Contadores, Comité del Sector Público, Foro Ejecutivo Washington 1998, URL: <http://www.oag.govt.nz/reports/docs/budgeting-and-accounting-issues.pdf>.

⁶⁸ Véase la Directiva 2011/85/UE del Consejo, de 8 de noviembre de 2011, página 41, párrafo. 2.

que habría que modificar sustancialmente⁶⁹. Por otra parte, la CE considera que el conjunto potencial de las normas europeas no se limita a las NICSP y se puede extender a áreas para las que no se dispone de las NICSP u otra norma contable. Esta «extensión del alcance» es también la consecuencia lógica del segundo y muy importante objetivo de esta iniciativa.

La idea de elaborar normas de contabilidad europeas armonizadas para las entidades del sector público tiene varias implicaciones para la CE, la profesión contable, los estadísticos, los economistas y los Estados miembros. En primer lugar hay que señalar que la contabilidad de devengo y la contabilidad estadística tienen diferentes objetivos. Si bien los informes financieros de propósito en general (GPFR en sus siglas inglesas), de acuerdo con las NICSP, proporcionan información sobre la entidad que resulte útil a los destinatarios de los servicios y a los suministradores de recursos, para fines de rendición de cuentas y para fines de toma de decisiones⁷⁰, las estadísticas de finanzas públicas (EFP), tienen el objetivo de proporcionar una base para el análisis macroeconómico, y, en particular, para el análisis de la situación fiscal de las administraciones públicas como macro agentes⁷¹. Los dos diferentes objetivos (visión micro frente a visión macro) pueden, por lo tanto, dar lugar a necesarias, y a veces innecesarias, diferencias entre los dos conjuntos de informes.

Aunque contables y estadísticos reconocen que la contabilidad de devengo y las cuentas estadísticas tienen objetivos diferentes, ambos grupos están de acuerdo con el objetivo de armonizar las reglas a emplear, en la medida de lo posible, a fin de reducir las diferencias innecesarias. La publicación, por el Consejo de las NICSP, de un documento de consulta titulado: *IPSASs and Government Finance Statistics Reporting Guidelines*⁷², supuso un paso en esta dirección. En este trabajo, el Consejo de las NICSP ha tratado de identificar las principales diferencias entre las NICSP y las Estadísticas de las Fi-

⁶⁹ Véase el documento COM (2013) 114, página 11.

⁷⁰ Véase IFAC (2013): El Marco Conceptual para fines generales de información financiera de las Entidades del Sector Público, pronunciamiento final, enero de 2013, capítulo 2, párrafo 2.4.

⁷¹ Véase SWD (2013) de la pag. 57 al final del 6 de marzo de 2013: documento de trabajo de la Comisión que acompaña al documento COM (2013) final 114 de la página 6.

⁷² Véase IFAC (2012): Documento de consulta : *IPSASs and Government Finance Statistics Reporting Guidelines*, October 2012, URL: <https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/IPSASs%20and%20GFS%20>

nanzas Públicas (EFP, GFS en inglés) y de presentar propuestas para «gestionar» estas diferencias. En el documento se propone la utilización de opciones incluidas en las NICSP, que están en línea con las EFP, y el diseño de un plan de cuentas que pueda utilizarse para ambos fines. Además, se propone la inclusión de datos estadísticos en los estados financieros, para ayudar a proporcionar información adicional, como respuesta a las diferencias conceptuales más significativas⁷³. En nuestra opinión, estas propuestas son, de hecho, una forma adecuada de mejorar la vigilancia fiscal (objetivo dos). En particular, sería un gran logro el desarrollo de un esquema integrado de cuentas de los Estados miembros de la UE.

Los comentarios sobre este documento de consulta fueron bastante limitados, en particular, por parte de los estadísticos⁷⁴. Podría ser que el tema todavía no se considerase muy importante para ellos o sencillamente que haya otras cuestiones más urgentes en la actualidad y en el mejor de los casos podría ser sólo una cuestión de tiempo. Otra razón posible, podría ser que los estadísticos no se identificaran como elementos que están dentro del ámbito del trabajo del Consejo de las NICSP. Desde el punto de vista de un contable, parece adecuado preguntarse hasta qué punto el trabajo del Consejo debe estar influenciado por profesionales «externos». En nuestra opinión, las propuestas que sugieren que el Consejo de las NICSP debería incluir un análisis de las orientaciones estadísticas en sus documentos preparatorios (por ejemplo, los borradores de normas), o incluir en sus normas finales exigencias adicionales de divulgación y referencias comparativas con las orientaciones estadísticas⁷⁵ es ir demasiado lejos.

La armonización de la contabilidad de devengo y las estadísticas del Sistema Europeo de Cuentas también tiene otros límites. El Sistema Europeo de Cuentas requiere el uso de los valores actuales, mientras que casi todas las normas contables internacionalmente aceptadas, permiten el uso, tanto del coste histórico, como del valor actual. El debate entre el valor actual y el coste histórico ha estado en la literatura contable durante muchas décadas, pero aun así, el coste histórico sigue siendo un concepto clave en contabili-

⁷³ Véase IFAC (2012), página 27.

⁷⁴ Vea las respuestas a este documento de consulta en la página web de la Junta de las NICSP sobre el proyecto NICSP y directrices de la GFS, URL: <https://www.ifac.org/publications-resources/ipsass-and-government-finance-statistics-reporting-guidelines>.

⁷⁵ Por ejemplo, así se propuso en IFAC (2012), párrafo 5.4-5.5.

dad. La razón de esto es que el coste histórico es fácil de identificar para ciertos tipos de activos como el inmovilizado material y es el valor más fiable y verificable en contabilidad.

Con el fin de mejorar la vigilancia fiscal (objetivo dos) se ha subrayado en el informe del 6 de marzo la necesidad de armonizar la contabilidad del sector público y la presentación en forma de reglas relativamente estrictas similares a las que existen actualmente en el Sistema Europeo de Cuentas. Sin embargo, se requiere un cierto grado de flexibilidad en el sentido de que los contables deben ejercer su criterio profesional al elaborar estados financieros que proporcionen una imagen fiel de la situación financiera considerada. La necesidad del juicio profesional se refleja en varias NICSP, especialmente la NICSP 1. Por lo tanto, en nuestra opinión, los posibles normas europeas de contabilidad para las entidades del sector público de la UE no deben convertirse en un «corsé» que cumpla con el objetivo dos, pero no necesariamente con el objetivo uno.

La estructura de gobernanza y el mecanismo de aprobación de la UE como se aplica a las NIIF sería también la solución más fácil y más rápida para ponerlas en práctica en el sector público. En nuestra opinión, sin embargo, este enfoque no es necesariamente el mejor. La UE ha tenido experiencias contrapuestas con el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad en el proceso de introducción de las NIIF⁷⁶ y, además, existen diferencias significativas e importantes cuando se trata de normas de información financiera para las entidades del sector privado y para los estados soberanos. Puede ser que sea aceptable delegar la elaboración de normas para un número limitado bien definido de entidades del sector privado a un organismo privado internacional con participación limitada de los organismos de normalización europeos, pero en lo que se refiere a la información financiera de los Estados Miembros de la UE se necesita un mayor grado de influencia europea y de legitimación democrática.

Otra diferencia es que mientras las entidades del sector privado que presentan su información de acuerdo con las NIC/NIIF⁷⁷ ela-

⁷⁶ Véase la presentación de Ugo Bassi en la conferencia de la CE «Hacia la aplicación de las normas de contabilidad europeas para el Sector Público», Bruselas, 29/30 de mayo de 2013, http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/conferences/documents/epsas_docs_2013/Session_4_UBassi.pdf.

⁷⁷ Reglamento (CE) n.º 1606/ 2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002 sobre la aplicación de normas internacionales de contabilidad (DO L 243 de 11.9.2002, p. 1).

boran sus estados financieros para proporcionar una base de comparación global, a los Estados miembros de la UE y, en particular a los países de la eurozona, les preocupa principalmente la información financiera a efectos de la supervisión presupuestaria en Europa⁷⁸. Finalmente, algunos de los límites antes mencionados de armonización de las NICSP con reglas estadísticas hacen necesario un mecanismo de la UE más fuerte en comparación con el modelo NIIF.

El avance de la CE hacia normas contables europeas armonizadas no debe ser visto como un paso atrás para los países que ya han incorporado con éxito la contabilidad de devengo en base a las NICSP o a las NIIF. La experiencia adquirida en los diferentes países europeos, sin duda se tendrá en cuenta en el desarrollo de las normas europeas de contabilidad. Está claro que una solución europea precisa de un acuerdo entre los Estados miembros de la UE, y por lo tanto puede diferir de las normas nacionales vigentes en algunos aspectos. Además, con el fin de mejorar la vigilancia fiscal (objetivo 2) hace falta un cierto grado de armonización dentro de la UE y entre la contabilidad y la estadística, lo que puede llevar a nuevos avances. Por lo tanto, este proceso debe ser visto como un esfuerzo común en la aplicación de normas de contabilidad europeas armonizadas de alta calidad.

La CE hace uso de su derecho de iniciativa para proponer medidas legislativas para el desarrollo y aplicación de las normas contables para las entidades europeas del sector público al Parlamento Europeo y al Consejo. La CE está desarrollando su estrategia para la futura aplicación de las normas de contabilidad del sector público europeo de los Estados miembros de la UE, teniendo en cuenta que los beneficios de esta propuesta parecen ser mayores que los costes, tanto en los Estados miembros de la UE como en la Unión Europea y que ahora es el momento de poner en marcha este proyecto. Uno de los resultados del informe del 6 de marzo es que ahora en casi todos los Estados Miembros se está produciendo un intenso debate sobre la contabilidad de devengo del sector público, incluyendo un creciente número de conferencias sobre este

⁷⁸ La necesidad de refinanciación en los mercados de capitales en todo el mundo y la consiguiente necesidad de las evaluaciones de las agencias de calificación internacionales existen, por supuesto, también para los Estados Miembros de la UE. A tal efecto las normas europeas no deberían diferir demasiado de las NICSP y la armonización internacional es muy importante.

tema y nuevo material para publicaciones, lo cual es una mejora en comparación con la situación anterior a la publicación del informe del 6 de marzo.

5. CONCLUSIÓN

La reforma del sistema de contabilidad de las instituciones de la UE forma parte de un proceso más amplio de reforma de las instituciones de la UE que comenzó en los primeros años 2000. La CE decidió seguir un enfoque de «cumplimiento total» para aplicar la contabilidad de devengo basada en las NICSP en un plazo de dos años, en lugar de seguir un enfoque gradual en un período más largo. Este enfoque ofrecía varias ventajas fundamentales: en primer lugar, hubo una cierta presión en el equipo del proyecto para concluir el trabajo a tiempo y, en segundo lugar, hubo una movilidad del personal relativamente baja, lo que garantizó que el conocimiento se mantuviese dentro del equipo del proyecto. Otro factor importante para la puesta en práctica con éxito en la CE fue el fuerte apoyo político de la institución y, en particular, de la entonces Comisaria de Presupuesto, la Comisaria Schreyer. Sin este apoyo político, habría sido muy difícil movilizar los recursos necesarios, ganar aceptación interna y apoyo en la Comisión, así como cumplir con la fecha límite del proyecto. Otros factores clave del éxito del proyecto fueron un equipo de trabajo sólido y centralizado en la Dirección General de Presupuesto, encabezado por el Contable de la CE, y la participación de consultores externos. El proyecto de modernización de la contabilidad sirvió para mejorar la gestión financiera (buena gestión financiera) en todos los niveles de los proyectos de la UE, reforzar el control sobre los activos y pasivos, facilitar información para uso por los administradores a todos los niveles e incrementar la transparencia en la UE. El eslabón más difícil es la sensibilización de los diputados en el Parlamento Europeo en lo que respecta al uso de la información basada en el principio de devengo para la toma de decisiones; el presupuesto (preparado con criterio de caja modificado) sigue siendo el documento fundamental utilizado por los parlamentarios para su toma de decisiones⁷⁹.

⁷⁹ Véase en este contexto también Montesinos / Brusca (2009): Vicente Montesinos e Isabel Brusca: Accrual versus cash basis in the public sector: Where are the differences in practice?, documento presentado en la 12.^a conferencia CIGAR, Módena, 28/ 29 de mayo 2009.

Desde la introducción de la reforma contable, las NICSP han desempeñado un papel importante en el sistema de contabilidad de la UE. Las NICSP fueron elegidas como la solución más conveniente en la que basar el marco contable, ya que las soluciones alternativas examinadas habrían supuesto una mayor carga burocrática y no se habrían obtenido mejores resultados. Desde que el Consejo de las NICSP inició la emisión de normas, su programa de trabajo y la estructura institucional ha mejorado de forma significativa estos últimos años. Se puede afirmar que han desarrollado un conjunto de normas reconocidas a nivel mundial que son una base adecuada para los sistemas de contabilidad de las administraciones y de las entidades del sector público. Además, en los últimos años, el Consejo de las NICSP ha reaccionado frente a una serie de temas de actualidad y ha emitido o pronto emitirá pronunciamientos que ayudarán a mejorar la información financiera de las administraciones y las entidades del sector público. Aunque todavía es necesario adaptar las NICSP a cuestiones específicas del sector público en algunas áreas, las normas establecen, en nuestra opinión, una buena base para una mejor gestión financiera y una imagen razonable del estado de las finanzas para la toma de decisiones por los gestores y funcionarios públicos. Creemos que las NICSP son realmente capaces de aportar una contribución a la buena gestión financiera y a unas finanzas públicas sostenibles.

En este sentido, compartimos la opinión del «Informe del 6 de marzo» de la CE que afirma que las NICSP deberían utilizarse como punto de partida para una iniciativa europea en el ámbito de las normas de contabilidad armonizadas del sector público. Las crisis de la deuda económica, financiera y soberana, en particular en la UE, demuestra la necesidad de un conjunto común de normas contables basadas en el principio de devengo armonizadas para su aplicación en los Estados miembros de la UE. En nuestra opinión, la idea de normas contables armonizadas para el sector público ha sido ampliamente aceptada en la UE, aunque el camino hacia una armonización parece ser todavía largo. Cuestiones tales como la relación entre la armonización contable y la estadística y el diseño de una gobernanza europea común aún no se han discutido y acordado. Creemos que sólo una fuerte gobernanza europea, en el marco de las instituciones de la UE, puede proporcionar la estabilidad y la legitimidad democrática necesarias, así como mantener el delicado equilibrio de intereses que este proyecto requiere.



Hacia la armonización de la contabilidad pública en Europa: las Normas Europeas de Contabilidad Pública

Isabel Brusca Aljarde

(Universidad de Zaragoza, ibrusca@unizar.es)

Mauricio Gómez Villegas

(Universidad Nacional de Colombia, mgomezv@unal.edu.co)

RESUMEN

La crisis financiera global que acucia a nuestras economías está teniendo también importantes repercusiones en el ámbito de la armonización y normalización contable pública. El control del déficit y la deuda pública se ha fijado como objetivo prioritario para mantener la estabilidad fiscal y monetaria de la Unión Europea, y los principios y criterios de información mantenidos se han declarado insuficientes, tanto por sus limitaciones a la hora de registrar la información como por la falta de comparabilidad de la misma. La Unión Europea ha iniciado un proceso de consulta para ver la aplicabilidad de las Normas Internacionales de Contabilidad Pública (IPSASs) emitidas por el International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASsB) en el ámbito europeo, lo cual ha permitido dar un impulso decisivo en su proceso de legitimización. El resultado ha sido comunicado en un informe de la Unión Europea en el que manifiesta que en lugar de un proceso de adopción directa o endorsement se optará por el desarrollo de unas Normas Europeas de Contabilidad Pública que estarán basadas en las normas internacionales.

El objetivo de este trabajo es analizar el proceso en curso de armonización de la contabilidad pública en Europa, presentando a las normas internacionales de contabilidad pública como una pieza clave para la armonización internacional y también para la armonización de la información de los países miembros de la Unión Europea. Realizamos un análisis histórico de la Agenda de la Unión Europea, que incluye tanto las primeras referencias a las IPSASs como el proceso de consulta llevado a cabo y las soluciones adoptadas, así como las cuestiones que quedan pendientes de resolver. Terminamos con el análisis de las implicaciones que esta nueva estrategia puede suponer sobre la normativa contable en nuestro país.

ABSTRACT

The current global financial crisis is also having a major impact on the field of public accounting harmonization and standardization. The control of deficit and public debt have been set as a primary objective to maintain monetary and fiscal stability of European Union, and information principles and criteria have been pleaded insufficient by its limitations to recording information and its own lack of comparability. The European Union has initiated a consultation process to assess the applicability of the International Public Sector Accounting Standards (IPSASs) issued by the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSAB) in Europe, which has permitted a decisive impulse in its legitimization process. The result has been communicated in a report by the European Union. This report establishes that instead of a direct adoption process or endorsement, Europe will choose to develop the European Public Sector Accounting Standards that will be based on international standards.

The aim of this paper is to analyze the current process of harmonization of public accounting in Europe, showing the international accounting standards as a key piece of international public sector harmonization and also for the harmonization of information in the countries member of the European Union. We conducted a historical analysis of the European Union's Agenda, which includes both the first references to IPSASs as the consultation process carried out and the solutions adopted and the issues that remain unresolved. The paper finishes with an analysis of the implications that this new strategy could have on the accounting standards in our country.

1. INTRODUCCIÓN

En los últimos años los sistemas contables públicos de la mayor parte de los países han iniciado procesos de reforma para adaptarse a un entorno cambiante en el que la demanda de transparencia y la comparabilidad de la información basada en un desarrollo normativo internacional han emergido con fuerza, acentuados por el impacto que la crisis ha tenido a nivel mundial.

Esto ha supuesto un contraste importante en un panorama en el que la diversidad contable ha sido una de las notas características del contexto internacional, donde las necesidades de llevar a cabo la armonización contable no se consideraban ni de lejos equiparables a las del sector empresarial, en tanto que parecía que no había mercados de capitales ni inversores internacionales cuyas necesidades había que atender. Sin embargo, los problemas de déficit excesivo y endeudamiento elevado que viven las administraciones públicas, abocadas por una situación de crisis en la que sus ingresos se han visto tremendamente reducidos y los intentos de reducir gastos no han sido suficientes, han puesto de manifiesto que realmente sí existen usuarios y mercados que precisan que la información financiera sea comparable. Esto se ha hecho patente especialmente en el caso de la Unión Europea, donde las demandas de comparabilidad de la información entre los distintos países miembros ha sido una constante desde que comenzara la crisis. La propia Comisión Europea (2013b) señala que «es necesario garantizar un nivel mínimo de comparabilidad internacional, especialmente porque los títulos públicos compiten entre ellos en un mercado financiero global, lo que haría deseable disponer de un sistema basado en normas generales para el sector público aceptadas en todo el mundo».

El paradigma de la Nueva Gestión Pública, que ha caracterizado e impulsado la reforma de la gestión de las administraciones públicas en los últimos veinticinco años, ya había alertado sobre la importancia de implantar sistemas contables que permitieran obtener información útil para la toma de decisiones y rendir cuentas a los ciudadanos de la gestión de sus recursos, iniciando un proceso de reforma y modernización de la contabilidad pública en la mayor parte de países.

Estos procesos de reforma, en ocasiones, han tomado como referencia las Normas Internacionales de Contabilidad Pública (NICSP o IPSASs –atendiendo a sus siglas en inglés– International Public

Sector Accounting Standards), que poco a poco han ido ganando peso y, en estos momentos, constituyen una clara referencia para cualquier esfuerzo de armonización de la contabilidad pública. En definitiva, hemos asistido a un proceso de legitimización de las IPSASs a nivel mundial, que puede favorecer ese proceso de armonización para dar respuesta a la clamada necesidad de comparabilidad. Tal es así que la Unión Europea, ante las continuas demandas de comparabilidad de la información entre los distintos países de la Unión Europea, ha iniciado un proceso de reforma que tiene como objetivo aproximar la regulación de los sistemas contables a las normas internacionales. Aunque esto puede considerarse ya un hito importante, parece que la solución final será la elaboración de unas Normas Europeas de Contabilidad Pública (EPSAS, atendiendo a sus siglas en inglés, European Public Sector Accounting Standards), en lugar de requerir la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad Pública emitidas por el IPSASsB.

El objetivo de este trabajo es poner de manifiesto la importancia de las IPSASs en la construcción de una arquitectura contable internacional, así como el proceso desarrollado en el seno de la UE con el objeto de alcanzar la comparabilidad de la información de los países miembros y que ha llevado a la UE a decidir la elaboración de unas normas europeas de contabilidad pública.

El trabajo se estructura en los siguientes apartados. Tras esta breve introducción, hacemos referencia al papel de las NICSP en la armonización de la Contabilidad Pública, pasando posteriormente a analizar el proceso que ha conducido a la propuesta de unas normas contables públicas en el ámbito de la Unión Europea, es decir nos cuestionamos cómo y por qué ha surgido la idea de unas normas europeas de contabilidad. Posteriormente ofrecemos los principales argumentos que podrían explicar la estrategia de la UE para optar por las EPSAS versus IPSASs, así como una crítica a los problemas que pueden derivarse o cuestiones todavía pendientes. Finalizamos haciendo un repaso de las principales implicaciones que esto puede tener sobre nuestra normativa contable.

2. EL PAPEL DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO EN LA ARMONIZACIÓN DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA

En el año 1986, se creó en el seno de la IFAC un Comité del Sector Público (Public Sector Committee, PSC), cuyo objetivo era el desarrollo de programas con objeto de mejorar la gestión y la ren-

dición de cuentas de las entidades del sector público, asumiendo posteriormente la labor de desarrollar unas Normas Internacionales de Contabilidad Pública. En el año 2004, dicho Comité se constituyó como órgano independiente emisor de normas contables para el sector público, pasando a denominarse International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASsB), y su labor puede asimilarse a la del International Accounting Standard Board (IASB) para el sector empresarial. Las NICSP son normas de información financiera que pretenden mejorar la calidad de la información financiera publicada por las entidades del sector público y también incrementar la comparabilidad de la información contable pública.

Desde un primer momento, el IPSASsB ha querido aprovechar el trabajo llevado a cabo por el IASB, por lo que las NICSP han tomado como referencia las normas para el sector empresarial, adaptando o modificando aquellos aspectos que se consideraban necesarios, teniendo en cuenta las particularidades de las administraciones públicas. Asimismo, se han desarrollado normas específicas para el sector público en aquellos aspectos que su problemática así lo requería.

Hasta la fecha se han emitido treinta y dos normas contables internacionales para entidades del sector público, la mayor parte de ellas basadas en las Normas Internacionales de Contabilidad/ Normas Internacionales de Información Financiera (NIC/NIIF), cuyos contenidos han sido adaptados y completados de conformidad con las características de las entidades del sector público. El IPSASsB ha emitido igualmente una norma reguladora de la información presentada con criterio de caja, un glosario de términos y diversos estudios y guías. Las normas más recientes están abordando con mayor profundidad las cuestiones específicas de las entidades públicas administrativas, como las relativas al Deterioro de valor de los activos que no generan flujos de efectivo, la presentación de la información sobre el sector de administración pública general, los ingresos derivados de transacciones de no-mercado (impuestos y transferencias), la presentación de información presupuestaria en los estados financieros o los contratos de concesión de servicios. En estos momentos, se está llevando a cabo un proyecto para el desarrollo del Marco conceptual para la contabilidad del sector público y se está trabajando para establecer criterios de convergencia entre la información estadística o macroeconómica y la información financiera.

Las normas del IPSASsB tienen como objetivo alcanzar la comparabilidad de los estados financieros a nivel mundial, pero este órgano regulador es de carácter privado y no tiene poder suficiente para exigir el cumplimiento de las IPSASs. Cada organismo regulador, en las jurisdicciones nacionales, ha de decidir si adopta o no las IPSASs, por lo que el IPSAB ha tratado de hacer un papel activo para involucrar a los distintos organismos nacionales emisores de normas contables y, también, a los organismos internacionales. El éxito de la tarea del IPSASsB dependerá del reconocimiento de su trabajo y el apoyo a las normas internaciones por parte de las entidades públicas.

En la actualidad, las IPSASs han sido aplicadas, entre otros, por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, las Naciones Unidas, la Organización del Tratado Atlántico del Norte, la Comisión Europea y cerca de 39 países han comenzado proyectos de aproximación a las normas internaciones (Jensen and Smith, 2013). A este respecto, puede hablarse de dos modelos de aplicación de las IPSASs: *a)* aplicación directa, en cuyo caso sustituyen a las normas reguladoras de la producción y presentación de la información financiera existentes en cada país, región o entidad, por lo que también podría denominarse endorsement, y *b)* aplicación indirecta a través de la modificación de la regulación local a partir de la normativa internacional, en cuyo caso sería una adaptación. En la mayor parte de los casos, los países han optado por una adaptación de la normativa nacional a las normas internacionales, ya que de esta forma mantienen el control y el poder de normalización. No existe ningún caso de aplicación directa asimilable al de las NIIF en la Unión Europea, catalogado como ejemplo de privatización de la normalización contable (Chiapello and Medjad, 2009).

Uno de los principales factores que ha contribuido al éxito de la labor del IPSASsB ha sido precisamente la convergencia con las normas empresariales, pues para muchos países ha sido clave, en tanto que se ha buscado una homogeneidad entre las normas contables del sector público y del sector privado. Este ha sido por ejemplo el caso de nuestro país (Bravo, 2008), Nigeria (Deloitte, 2013), Estonia (Tikk, 2011) o Rumania (Ilie and Miose, 2012). En definitiva, las IPSASs han aprovechado la legitimidad con la que contaban las normas empresariales, especialmente en el ámbito de la Unión Europea.

En otros casos, la recomendación de organismos internacionales, como el Banco Mundial o el Fondo Monetario Internacional para aplicar las IPSASs ha sido clave para moverse en esa dirección, pues parece que de ese modo los gobiernos contaban ya con una legitimidad para la reforma, avalada por tales instituciones. Es el caso de muchos de los países latinoamericanos que se han sumado al grupo pro-NICSP, tales como Colombia (Gómez y Montesinos, 2012), Costa Rica (Araya *et al.*, 2011), o Perú (Brusca *et al.*, 2013).

Otro factor que puede contribuir de forma importante a la difusión de las normas es la situación de crisis en la que vivimos, pues la tormenta levantada ha generado críticas y motivos de reflexión, aludiendo que los sistemas de información no han sido capaces de alertar sobre la situación e incluso la insuficiencia de los mismos para controlar la evolución del déficit y de la deuda. Y es precisamente en ese entorno donde surge la idea de aplicar las IPSASs en el ámbito de la Unión Europea.

3. EL CAMINO HACIA LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO EN EL CONTEXTO DE LA UNIÓN EUROPEA

3.1. La transparencia y la comparabilidad como respuestas a la crisis.

La crisis ha tenido una repercusión económica, pero también social, de modo que los ciudadanos se han planteado dudas y decepciones sobre la gestión de los gobiernos, con una crisis de confianza que por ende se ha transmitido también a los mercados. Para dar respuesta a esto, es frecuente encontrar continuas referencias a la necesidad de incrementar la transparencia, de modo que el discurso ha sido asumido tanto por los profesionales y los políticos de las propias entidades como por los académicos y medios de comunicación. La transparencia se configura, ahora más que nunca, como una medida clave para reforzar la confianza en la administración pública (Bergman, 2010; Ball, 2012).

Ante los elevados niveles de deuda alcanzados por los gobiernos, se considera fundamental que éstos elaboren información que permita dar cuenta de la situación financiera y el seguimiento de los objetivos de estabilidad. En el ámbito de la UE, uno de los objetivos prioritarios es el control del déficit y de la deuda de sus Estados Miembros, con el fin de salvaguardar la unión económica y monetaria. Aunque la información macroeconómica, basada en el

Sistema Europeo de Cuentas Nacionales es la que ha servido de base para el control de las magnitudes, los problemas de algunos países para registrar todos sus pasivos pusieron de manifiesto que esto no es suficiente.

Consciente de ello, el Consejo de la Unión Europea aprobó la Directiva 2011/85/UE, sobre los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados miembros, en la que se establecen requisitos para garantizar la disponibilidad pública, oportuna y periódica, de datos presupuestarios relativos a todos los subsectores de las administraciones públicas de los países miembros, así como una serie de reglas presupuestarias. En concreto, señala que «en lo que respecta a los sistemas nacionales de contabilidad pública, los Estados miembros dispondrán de unos sistemas de contabilidad que cubran de manera íntegra y coherente todos los subsectores de las administraciones públicas y contengan la información necesaria para generar datos según el principio de devengo con el fin de preparar datos basados en la norma SEC- 95. Los sistemas de contabilidad pública estarán sujetos a control interno y serán objeto de auditorías independientes».

Por otro lado, la directiva también señala que el mantenimiento de prácticas de contabilidad pública completas y fiables en todos los sectores de las administraciones públicas constituye un requisito previo para la producción de estadísticas de gran calidad que sean comparables entre Estados miembros. En definitiva, se hace eco de la importancia de contar con sistemas contables comparables, pues de este modo se facilitará también la comparabilidad de la información macroeconómica.

En estos momentos, los países miembros obtienen las cuentas nacionales mediante ajustes a la contabilidad presupuestaria, existiendo diferencias importantes tanto en cuanto al número como al importe de ajustes realizados en los distintos países (Dasí, Montesiños and Murgui, 2013).

La Directiva instó a la comisión a valorar la adecuación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público para los Estados Miembros, con plazo hasta el 31 de diciembre de 2012. Para hacerlo efectivo, Eurostat procedió a emitir un consultation paper con el objetivo de recibir opiniones sobre este aspecto (European Commission, 2012). Para ello, se publicó un cuestionario en el que se planteaba la conveniencia o no de aplicar las IPSASs en los estados miembros, así como las ventajas y oportunidades que

podrían derivarse, y los posibles inconvenientes, desventajas y obstáculos, de este proceso.

Antes de analizar las respuestas a este proceso de consulta, consideramos conveniente delimitar el marco en el que las mismas se llevaron a cabo y, en concreto, cuál es la situación en los países miembros respecto a las IPSASs.

3.2. La situación en los países de la Unión Europea

Lejos de mostrar una situación de convergencia de las normas de contabilidad pública, el panorama es bastante diverso en el marco de la Unión Europea, e incluso en algunos países no hay ni siquiera homogeneidad entre los distintos niveles de administración. Una parte de los países aplican el criterio de devengo en contabilidad financiera y mantienen el de caja modificada en la información presupuestaria, pero los criterios de reconocimiento y valoración aplicados o las normas de elaboración de la información distan bastante de unos países a otros. Sin embargo, todavía hay 15 países en los que el Gobierno Central aplica un criterio de caja, caja modificada o devengo modificado (European Commission, 2013c). Entre los países que todavía no aplican el criterio de devengo en el gobierno central se encuentra Alemania, pues pese a que había planificada una reforma para implantar la contabilidad y el presupuesto de devengo, en el año 2010 (Jones and Lüder, 2011), el Gobierno Federal decidió abandonar ese camino de reforma hacia una presupuestación basada en resultados.

En relación a la aplicación de las IPSASs, el siguiente cuadro muestra la situación existente en los 27 países:

	Países
Las normas nacionales están basadas en las IPSASs	Austria, República Checa, Estonia, Lituania, Malta, Rumania, España, Suecia y Reino Unido
Alguna referencia a las IPSASs (no aplican normas basadas en IPSASs)	Bulgaria, Dinamarca, Francia, Grecia, Letonia, Eslovaquia
Las IPSASs se aplican en algunas entidades locales	Bélgica (Comunidad de Flandes)
Ninguna iniciativa respecto a las IPSASs	Resto de países

Fuente: European Commission, 2013c.

Cabe destacar que la mayor parte de los países europeos que aplican normas basadas en IPSASs corresponden al grupo de países que se incorporaron a la Unión con posterioridad al año 2004, cuando ya se había aprobado el Reglamento del Parlamento Europeo que obligaba a las empresas cotizadas a aplicar las normas internacionales. Como consecuencia de su pertenencia a la Unión, estos países se vieron obligados a reformar sus sistemas contables empresariales, recibiendo asimismo algunas recomendaciones encaminadas a la reforma y modernización de sus tradicionales sistemas de contabilidad pública, por lo que vieron una oportunidad de realizar de forma paralela la reforma del sector empresarial y público. Este es el caso de Rumania, Estonia, República Checa, Lituania o Malta (Christiaens *et al.*, 2013). También en España la aplicación de las IPSASs ha sido liderada por las reformas que se han llevado a cabo en el sector empresarial, al objeto de aproximar el plan contable a las normas del IASB.

En el caso de Reino Unido, la convergencia con las Normas Internacionales de Contabilidad Pública se deriva también de la aproximación entre éstas y las normas IFRS, dado que tanto para el Gobierno central como para los gobiernos locales se han desarrollado manuales de contabilidad adaptados a las IFRS, por lo que no entran en contrariedad con las IPSASs.

3.3. La consulta sobre la adecuación de las IPSASs

El proceso de consulta fue llevado a cabo por Eurostat entre febrero y mayo de 2012, que publicó en la página web un cuestionario en el que se planteaba de una forma abierta la opinión sobre la conveniencia o no de aplicar las IPSASs en los estados miembros, así como las ventajas y oportunidades que podrían derivarse, y los posibles inconvenientes, desventajas y obstáculos de este proceso. En esta consulta podía participar cualquier persona o entidad interesada en el proceso, fuera o no de la Unión Europea, invitando de forma especial a los organismos internacionales.

En total, 68 respuestas fueron recibidas, las cuales han sido publicadas en la página web de la Comisión Europea. En cuanto al origen de las respuestas, el 82% de las mismas corresponde a países de la Unión Europea, mientras el 18% corresponde a países de fuera de la Unión Europea y organizaciones e instituciones internacionales.

Atendiendo a la distribución por países, se constata que Alemania es el país que más ha participado (16 respuestas en total), lo

cual indica que éste tiene un interés relevante en el desarrollo de la estrategia de la Unión Europea y quiere estar presente en cualquiera de los debates conducentes a la misma, pues es uno de los países que aporta importantes recursos en el ámbito de la Unión. La mayor parte de las respuestas alemanas proceden de los órganos de control externo autonómico, que son los del único país que han participado. El resto corresponde a organismos emisores de normas contables o asociaciones de profesionales (16), Ministros de Finanzas (10), personas privadas (10), firmas de auditoría (5), institutos de estadística (4), asociaciones regionales (3), Fondos de Pensiones o seguridad social (3), organizaciones internacionales (1) o autoridades nacionales (1). En nuestro país, solamente el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas ha participado en el proceso, mostrándose favorable a la aplicación de las IPSASs.

El análisis de las respuestas permite hacer el siguiente resumen (European Commission, 2013a):

– 26 participantes (38%) consideran que las IPSASs son adecuadas para su implementación, argumentando que pueden ser un medio de incrementar la transparencia y la rendición de cuentas, así como la comparabilidad de las cuentas públicas, especialmente a la luz de la crisis.

Entre los que se encuentran en este grupo, pueden destacarse: la mayor parte de asociaciones profesionales y órganos emisores (12 de un total de 16), las firmas de auditoría (todas las que han participado), institutos de estadística (2 de 4), algunos Ministerios de Finanzas (3 de 10) y un único participante de un Tribunal de Cuentas Nacional.

– 21 participantes (31%) consideran que las IPSASs son parcialmente aplicables. La mayor parte de los que se sitúan en este grupo están de acuerdo en la necesidad de llevar a cabo un proceso de armonización en el ámbito de la Unión Europea, pero tienen reservas sobre la aplicación directa de las IPSASs.

Algunos de los inconvenientes argumentados son precisamente que las IPSASs tienen su origen en las normas privadas. Otros problemas aducidos son la incompatibilidad de las IPSASs con las normas contables de algunos países, o que aquellos países que han llevado a cabo una aplicación de las IPSASs lo han hecho a través de adaptaciones de su normativa a las mismas, lo cual ha requerido cambios importantes.

En este grupo encontramos participantes de todos los orígenes institucionales: 3 asociaciones profesionales, 6 personas individuales, 3 Ministerios de Finanzas y 1 Tribunal de Cuentas Nacional, entre otros.

– 19 participantes (28%) consideraron que la aplicación de las IPSASs no es adecuada. No obstante, la mayoría de los integrantes de este grupo se muestran también a favor de la armonización de las normas contables europeas, basadas en el criterio de devengo, pero estaban en contra de las IPSASs.

Los principales argumentos son: las IPSASs son incompletas con respecto a las necesidades de las administraciones públicas; son complejas; no cuentan con un marco conceptual; están basadas en las normas empresariales; la estructura de gobierno del IPSASsB, en la que no participa la Unión Europea y la mayoría de los miembros o representantes no pertenecen a la Unión Europea.

En este grupo encontramos, atendiendo a su origen institucional: 4 Ministerios de Finanzas, 2 Tribunales de Cuentas Nacionales, 8 Órganos de Control externo autonómico (todos ellos alemanes), un Instituto de Estadística y dos asociaciones regionales, entre otros.

Por países, más de la mitad de los oponentes a las normas IPSASs proceden de Alemania, 4 de Francia, 3 de Austria (donde se están implementando las IPSASs), 1 de Holanda y uno de Polonia.

A la vista de las posiciones anteriores, la Unión Europea ha concluido que efectivamente han recibido una respuesta favorable los intentos de normalización en el ámbito de la Unión Europea y que la mayoría de los participantes están de acuerdo en la implantación de unas normas que permitan armonizar los procesos contables, que deberían estar basadas en el criterio de devengo, pero que las IPSASs no cuentan con total apoyo, por lo que considera conveniente descartar la aplicación directa de las IPSASs. La Comisión propone la elaboración de unas Normas Europeas de Contabilidad Pública (EPSAS-European Public Sector Accounting Standards) que tendrán como referencia las IPSASs.

4. LAS NORMAS EUROPEAS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

La principal conclusión obtenida tras el proceso de consulta pública llevado a cabo por Eurostat es que, aunque existe apoyo a los intentos de armonización, buena parte considera conveniente introducir modificaciones sobre las IPSASs, que además cuentan con

algunos detractores, por lo que la opción más adecuada es desarrollar unas normas propias.

Esto ha llevado a la Comisión Europea a inclinarse por un proceso de armonización basado en el desarrollo de unas Normas Europeas de Contabilidad Pública, con base en las siguientes razones (European Commission, 2013b):

- El desarrollo de EPSAS permitiría adaptar las normas a las necesidades específicas de los Estados miembros de la UE.

- Las normas pueden tener en cuenta las necesidades de información desde un punto de vista estadístico, por lo que pueden establecerse criterios convergentes con las normas de contabilidad nacional.

- Si todos los países aplican las mismas normas contables, los ajustes necesarios para obtener la contabilidad nacional o las estadísticas y, en concreto, los datos de deuda y déficit serán también comunes, lo que permitirá minimizar los riesgos relativos a la fiabilidad de los datos notificados por los Estados Miembros y publicados por Eurostat.

- Las EPSAS podrían utilizar como base las IPSASs, recogiendo la opinión de los estados miembros sobre la aplicabilidad concreta de cada una de las IPSASs.

- Tal proceso permitirá involucrar a los países para obtener el compromiso político que el proyecto requiere.

- Permitiría desarrollar un sistema integrado de contabilidad financiera, contabilidad presupuestaria y contabilidad nacional, de modo que los tres tipos de informes se generaran a través del mismo sistema. En todo caso, se pretende garantizar la fiabilidad del sistema estadístico pero, a su vez, se pretende que éste pueda funcionar de forma independiente.

Por otro lado, la Comisión es consciente de que se trata de un proyecto importante y que puede tener implicaciones significativas, especialmente para aquellos países que todavía aplican el criterio de caja. Por ello, plantea que este proceso de desarrollo e implantación de normas europeas podría tener lugar en tres fases:

- 1) Una fase preparatoria para recoger más información y puntos de vista y para elaborar una hoja de ruta. Esta fase estaría encaminada a elaborar propuestas más detalladas sobre el proceso.

2) Una fase para elaborar y establecer disposiciones prácticas a fin de abordar cuestiones como la financiación, la gobernanza, las posibles sinergias y las preocupaciones de las entidades públicas más pequeñas. Esta fase debería culminar con la publicación de una propuesta de Reglamento Marco. El Reglamento Marco requeriría la aplicación del principio de devengo y establecería planes para seguir elaborando normas contables específicas a lo largo del tiempo. Queda también pendiente delimitar quién y cómo va a elaborar las Normas Europeas de Contabilidad Pública.

3) Fase de aplicación: el proceso de aplicación debería ser gradual y, cuando las normas contables vigentes de un Estado miembro difieran notablemente de las EPSAS, debería concederse a este Estado más tiempo, aunque podría preverse que la aplicación haya terminado en todos los Estados miembros a medio plazo.

Quedan por tanto muchas dudas sobre cómo se va a implantar esta reforma de alcance europeo. Todo indica que cuando se establezcan los plazos relativos a la aplicación, es importante tener en cuenta la situación de partida de cada Estado miembro en lo referente, por ejemplo, a la aplicación del criterio de devengo o al grado de desarrollo de las normas nacionales de contabilidad.

También hay que decidir sobre el ámbito de aplicación: ¿todos los niveles de gobierno? Se considera que podría ser conveniente que la aplicación comenzara a nivel nacional y, en fases posteriores, a escala regional y local. También se está valorando la posibilidad de dejar exentas de la obligación de aplicarlas a entidades pequeñas, atendiendo al principio de materialidad. Esto último conllevaría a definir qué se entiende por materialidad.

En cuanto al procedimiento operativo para desarrollar las normas, la Comisión está valorando la utilización de una estructura de normalización similar a la que se usa para las NIIF, utilizando en la medida de lo posible, la experiencia y los conocimientos técnicos de las estructuras nacionales de normalización de la contabilidad del sector público de los Estados miembros. Asimismo, considera que es muy importante poder tener una relación estrecha y trabajar de forma conjunta con el IPSASsB, a la vez que evitar diferencias entre EPSAS e IPSASs que no estén justificadas. E incluso considera importante que exista también convergencia con las NIIF, lo cual facilitaría el proceso de elaboración de cuentas consolidadas de los subsectores administrativo y empresarial del sector público.

Con respecto a la relación entre las EPSAS e IPSASs, la idea es que las IPSASs sirvan para el desarrollo de las normas europeas, de modo que el organismo emisor debería clasificar las 32 normas IPSASs de contabilidad de devengo en tres categorías:

- Normas que podrían aplicarse de forma directa o con pocas adaptaciones.
- Normas que es preciso adaptar, utilizando criterios de selección entre alternativas.
- Normas que deben modificarse para su aplicación.

Para terminar, queremos referirnos a las implicaciones económicas del proyecto, pues sin duda requiere destinar muchos recursos económicos, humanos y tecnológicos, tanto de la Comisión como de los Estados Miembros, en un momento en que precisamente el déficit y los planes para reducir el mismo es uno de los problemas que más acucian a las administraciones de algunos países miembros. Por ello, consideramos que es muy importante una adecuada planificación del proceso, que tenga en cuenta el equilibrio entre beneficios y costes.

5. PRINCIPALES IMPLICACIONES PARA LA CONTABILIDAD PÚBLICA EN ESPAÑA

En España, la evolución de la contabilidad pública ha venido marcada por los cambios de la normativa contable empresarial. En este sentido, un hito importante ha sido la reforma llevada a cabo en el sector empresarial como consecuencia de normativa europea, consistente en la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad/Normas Internacionales de Información Financiera (NIC/NIIF) emitidas por el International Accounting Standard Board (IASB) en las cuentas consolidadas de las sociedades cuyos valores están sido admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier estado miembro.

Este hecho originó un proceso de reforma de las normas contables aplicables en las cuentas individuales y las cuentas consolidadas, plasmado en la aprobación, en noviembre de 2007, del Plan General de Contabilidad y el Plan General de Contabilidad para las Pequeñas y Medianas Empresas y, en septiembre de 2010, de las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, aplicables a aquellos grupos de empresas que no cotizan en mercados europeos.

Estos desarrollos normativos han tenido su reflejo en la normativa contable pública, llevando a una reforma del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) mediante Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril. Dicho Plan se ha concebido como un plan marco para todas las Administraciones Públicas y con él se ha pretendido avanzar en el proceso de normalización contable, en especial a través de la adaptación de sus principios a los criterios contables previstos en las IPSASs. Para la administración local, recientemente se han publicado las nuevas Instrucciones de Contabilidad normal y simplificada, las cuales contienen la adaptación del Plan General de Contabilidad Pública a la administración local (PGCPAL).

Entre otros cambios, tanto el PGCP 2010 como el PGCPAL, han introducido una parte relativa al marco conceptual, en el que se definen los conceptos contables básicos para el análisis y la interpretación de las normas contables, el cual ha sido elaborado tomando en consideración la IPSASs n.º 1, Presentación de Estados Financieros. Las normas de reconocimiento y valoración contenidas en la segunda parte del PGCP y PGCPAL contienen en buena medida los criterios establecidos en las IPSASs, al igual que la parte relativa a las cuentas anuales, en la que se establecen los criterios para elaborar las cuentas anuales recogidas en la mencionada IPSASs n.º 1, además del estado de liquidación del presupuesto, específico de nuestra normativa y tradición contable.

Por otro lado, el creciente proceso de descentralización en la prestación de servicios que ha tenido lugar en los últimos años, evidenció la importancia de elaborar cuentas consolidadas en el ámbito del sector público, creando una comisión cuyo trabajo ha culminado en la Orden HAP/1489/2013, de 18 de julio, por la que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público. La Comisión ha tomado también en consideración las correspondientes normas internacionales, además de las normas del sector empresarial, a la hora de establecer las pautas para elaborar las cuentas consolidadas.

Parece, por tanto, que la normativa española está en líneas generales adaptada a las normas internacionales, por lo que la aprobación de unas normas europeas de aplicación en nuestro país no parece que pueda traer cambios de fondo importantes, aunque sí habrá cambios en la forma, debidos, por ejemplo, a la labor de armonización con los criterios de la contabilidad nacional. Ello requerirá un proceso de adaptación, un nuevo desarrollo normativo y también cambios en los sistemas informáticos, pero las necesida-

des de recursos no son ni mucho menos equiparables a las de otros países europeos, en los que todavía predomina el criterio de caja o la información es básicamente presupuestaria, donde habrá que hacer una implantación de la contabilidad financiera.

En todo caso, esto abre la puerta a una nueva reforma de la contabilidad pública en España que, de manera continuada, debe atender a las características que rodean el entorno y que por tanto condicionan la utilidad de los sistemas contables.

6. CONCLUSIONES

Los primeros intentos de armonización de la contabilidad pública surgen a finales de los años noventa con la implicación de un Comité de la IFAC que hizo una apuesta para desarrollar Normas Internacionales de Contabilidad Pública, posteriormente denominado IPSASsB. En ese momento, el Comité consideró que la alternativa más adecuada pasaba por la aprobación de unas normas basadas en las normas empresariales emitidas por el IASB, lo cual permitía beneficiarse de la estructura internacional creada con las mismas. Esta decisión fue sin duda un aspecto clave para su legitimación.

Las Normas del IPSASsB no son obligatorias en tanto que no tiene capacidad legal, pero se han convertido en una herramienta útil para la armonización de los sistemas contables públicos. Los esfuerzos de los organismos internacionales para adaptar sus sistemas contables a las IPSASs, e incluso sus discretas recomendaciones en este sentido, han sido un impulso importante para la propagación internacional de las mismas. Cabe mencionar que organismos como la Comisión Europea, la OTAN, Interpol o Naciones Unidas, elaboran desde hace ya varios años sus estados financieros según las IPSASs.

Otro aspecto que ha contribuido de forma importante a la legitimación de las Normas Internacionales de Contabilidad Pública ha sido precisamente su aproximación a las normas empresariales, en tanto que algunos países han visto la aplicación de las IPSASs como un proceso lógico tras la aplicación de las IFRS en el sector empresarial. E incluso en algunos países se aplican las mismas normas del sector empresarial en el sector público.

Esto sitúa a las IPSASs como la única referencia cuando se plantea la armonización de la contabilidad pública a nivel internacional, si bien las necesidades de comparabilidad de la información

habían quedado relegadas a un segundo plano y sólo algunos organismos internacionales, como el Fondo Monetario Internacional o el Banco Mundial, y los estudiosos se hacían eco de la importancia de alcanzar cierto grado de comparabilidad de la información contable pública.

Los problemas de déficit excesivo y de elevado endeudamiento de las administraciones públicas europeas, incrementados por una crisis financiera global sin precedentes, han hecho cambiar de forma importante el panorama, haciendo surgir un proceso de armonización de la contabilidad pública en Europa. El origen se sitúa en los problemas de comparabilidad de las cifras de deuda y déficit de los países miembros de la Unión Europea para hacer efectivo el cumplimiento del Pacto de Estabilidad y Crecimiento. Esto ha llevado a la aprobación de un reglamento sobre normas presupuestarias, en el que se insta a la Comisión Europea a llevar a cabo proceso de consulta pública sobre la aplicabilidad de las IPSASs en los Estados miembros.

Cumpliendo con ello, la Comisión Europea llevó a cabo un proceso de consulta pública sobre la aplicabilidad de las IPSASs al objeto de recabar información y opiniones de distintos *stakeholders*. En total 68 respuestas fueron recibidas, incluyendo la opinión de organismos internacionales, organismos nacionales emisores de normas contables, órganos de control externo, tanto nacionales como regionales, ministerios de finanzas, institutos nacionales y regionales de estadística, firmas de auditoría y consultoría y profesionales del sector público. La principal conclusión obtenida fue el apoyo a la idea de implantar sistemas contables basados en el devengo en los países miembros y armonizar los sistemas contables públicos, pero no existe consenso sobre la aplicabilidad de las IPSASs en los países miembros. Tras el proceso de consulta, la Comisión Europea ha considerado que lo más adecuado es el desarrollo de unas Normas Europeas de Contabilidad Pública, basadas en las IPSASs, que puedan considerar la aplicación concreta de las IPSASs, la elección entre alternativas contables o la conveniente armonización entre la contabilidad pública y la contabilidad nacional. Quedan ahora pendientes algunas dudas sobre cómo se va a llevar el proceso de armonización: quién emitirá las normas, cómo y cuándo habrá que aplicarlas, qué entidades quedarán excluidas del alcance de estas normas.

Esto supone sin duda un reto en el proceso de armonización contable, cuyo rumbo ha sido acelerado por los problemas profundizados por la crisis financiera, y puede conllevar importantes im-

plicaciones para los países miembros de la Unión Europea, que tendrán que adaptar sus normas a las normas europeas, de acuerdo con la hoja de ruta establecida por la Comisión Europea y todavía pendiente de fijarse.

En España, el PGCP del año 2010 ha sido elaborado tomando como base las IPSASs, por lo que puede decirse que está adaptado a tales normas, al igual que las recientes normas de consolidación del sector público. Asimismo, recientemente se han aprobado las Instrucciones de Contabilidad para la Administración Local adaptadas al PGCP del año 2010, y por tanto también a las IPSASs. En consecuencia, aunque las EPSAS abrirían paso a un nuevo proceso de reforma, parece que las modificaciones no requerirán cambios que impliquen traumatismos, sino algunas adaptaciones a esas normas europeas.

REFERENCIAS

- ARAYA, C., CABA, C. and LÓPEZ, A. (2011). La innovación en los sistemas de información financiera gubernamental en la región centroamericana: evidencias desde Costa Rica. *Innovar*, 21(41), 111-123.
- BALL, I. (2012). New development: transparency in the public sector. *Public Money and Management*, 32, 1, pp. 35-40.
- BALL, I. (2013). Presenting at the The G-20 Agenda under the Russian Chairmanship. Available in <http://www.ifac.org/news-events/2013-02>
- BERGMAN, A. (2010a). International Public Sector Accounting Standards. International Seminar on Public Sector Accounting, Belo Horizonte. Available on www.cfc.org.br.
- BERGMAN, A. (2010b). International Public Sector Accounting Standard Board. Paper to the World Congress of Accountants. Available on <http://www.wcoa2010kualalumpur.com>.
- BRAVO, VN. (2008). Línea de Reforma de la Contabilidad Pública en España, *Presupuesto y Gasto Público*, 51, pp. 231-242.
- BRUSCA, I, GÓMEZ, M. and MONTESINOS, V. (2013). Public Financial Management Reforms: IPSASs roll in Latin-America. Birmingham. The 14th Biennial CIGAR Conference. University of Birmingham.

- CHIAPELLO, E. and MEDJAD, K. (2009). An unprecedented privatization of mandatory standard-setting: the case of European accounting policy. *Critical Perspectives on Accounting*, 20, pp. 448-468.
- CHRISTIAENS, J., VANHEE, J., MANES-ROSI, F. and AVERSANO, N. (2013). The Effect of IPSASs on Reforming Governmental Financial Reporting: an International Comparison. Working Paper. Faculteit Economie en Bedrijfskunde. Universiteit Gent.
- DASI, R., MONTESINOS, V. and MURGUI, S. (2013). Comparative analysis of governmental accounting diversity in the European Union. *Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice*, 15 (3), pp. 255-273.
- Deloitte (2013a). *IPSASs in your pocket*. Available in www.iasplus.com
- Deloitte (2013b). *Transition to IPSASs: Achieving a Successful and Seamless Adoption in Nigeria*. Available in http://www.deloitte.com/view/en_NG
- Ernst and Young (2012): *Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the EU Member States*. Eurostat.
- European Commission (2013a): *Public consultation Assessment of the suitability of the IPSASs for the Member States*.
- European Commission (2013b): Report from the Commission to the Council and the European Parliament. *Towards implementing harmonised public sector accounting standards in Member States*.
- European Commission (2013c): *Commission Staff working document accompanying the document Towards implementing harmonised public sector accounting standards in Member States*.
- G20 Finance Ministers (2013). *Communiqué Meeting of Finance Ministers and Central Bank Governors*. July. Available in www.g20.org/load/781659263.
- GÓMEZ M. and MONTESINOS, V. (2012). Las innovaciones en contabilidad gubernamental en Latinoamérica: el caso de Colombia. *Innovar*, 22(45), 17-35.
- GROSSI, G. and SOVERCHIA, M. (2011). European Commission Adoption of IPSASs to Reform Financial Reporting. *Abacus*, 47: 525-552.

- ILIE, E. and MIOSE, N.M. (2012): IPSASs and the application of these standards in the Romania. *Procedia-Social Behavioral Sciences*, 62, pp. 35-69.
- JENSEN, G. and SMITH, R. (2013). History of the IPSASsB: growing influence--reduced control?. Paper to XII Permanent Study Group of the EGPA, Salerno, Italy. May.
- JONES, R. (2000), National Accounting, Government Budgeting and the Accounting Discipline. *Financial Accountability and Management*, 16, 2, pp. 101-116.
- JONES, R. (2003), Measuring and reporting the Nation's Finances: Statistics and Accounting. *Public Money and Management*, 23, pp. 21-28.
- JONES, R. and LÜDER, K. (2011), The Federal Government of Germany's circumspection concerning accrual budgeting and accounting. *Public Money and Management*, 31 (4), pp. 265-270.
- JORISSEN, A.; LYBAERT, N. ORENS, R. and VAN DER TAS, L. (2013): A geographic analysis of constituents' formal participation in the process of international accounting standard setting: Do we have a level playing field? *Journal of Accounting and Public Policy* (32): 237-270.
- MALSON, P. (2012). IPSASs: Coming to you soon?. Available on <http://opinion.publicfinanceinternational.org/2012/05/ipsas-coming-to-you-soon/>
- OLASVIRTA, L. (2013). The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study. *Critical Perspectives on Accounting*. DOI: 10.1016/j.cpa.2012.12.001.
- RICHARDSON, A.L. and EBERLEIN, B. (2011). Legitimizing Transnational Standard-Setting: The Case of the International Accounting Standards Board. *Journal of Business Ethics*, 98:217-245.
- SÖDERBAUM, F. (2003): Introduction: Theories of new regionalism in Theories of New *Regionalism: A Palgrave Reader*, edited by Söderbaum, F. and Shaw, T.M.. New York. Palgrave Macmillan.
- TIKK, J. (2010). Accounting changes in the public sector in Estonia. *Business: Theory and Practice*, 11(1), 77-85.



EL NUEVO MARCO NORMATIVO DE LA CONTABILIDAD NACIONAL Y SU INCIDENCIA EN LA REFORMA DE LAS NORMAS CONTABLES PÚBLICAS EUROPEAS

Autores: Rosa M^a Dasí González

Departamento de Contabilidad. Universidad de Valencia

E-mail: rosa.m.dasi@uv.es

Amparo Gimeno Ruiz

Departamento de Contabilidad. Universidad de Valencia

E-mail: amparo.gimeno@uv.es

RESUMEN

En el ámbito de la contabilidad nacional existe un alto grado de armonización en Europa, como consecuencia de la utilización del Sistema Europeo de Cuentas (SEC) como marco único, sin embargo, no ocurre lo mismo en el ámbito de la contabilidad microeconómica, tanto la de carácter presupuestario como la contabilidad financiera, en la que se distinguen veintiocho sistemas de información contable pública diferentes. El Nuevo Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales de la Unión Europea (SEC 2010) fue aprobado por Reglamento (UE) n.º 549/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo el 21 de mayo de 2013 y se aplicará por vez primera a los datos que deban transmitirse a Eurostat a partir del 1 de septiembre de 2014.

Este contexto explica la importancia de la interacción entre la aplicación de las normas de micro-contabilidad, tales como las IPSAS o las futuras EPSAS, en Europa y las de macro-contabilidad en las que se basan las Estadísticas de Finanzas Públicas (EFP/GFS) dado que ambos sistemas tendrán que coexistir.

ABSTRACT: National accounts have a high degree of harmonization in Europe, as a result of the use of the European System of Accounts (ESA) as a single framework; however, in micro-accounting, both budgetary and financial accounting, twenty eight different public accounting information systems can be found. The New European System of National and Regional Accounts in the European Union (SEC 2010) was approved by Regulation (EU) n.º 549/2013 of the European Parliament and of the Council on May 21, 2013 and it will be applied for the first time to data transmitted to Eurostat as of September 1, 2014.

This context explains the importance of the interaction between the application of the micro-accounting standards in Europe, such as IPSAS or future EPSAS, and macro-accounting rules, which are based Government Finance Statistics (GFS / EFP), since both systems have to coexist.

PALABRAS CLAVE: Contabilidad Pública, Contabilidad Nacional, Contabilidad Presupuestaria, Estabilidad presupuestaria, Convergencia contable, Déficit público.

1. INTRODUCCIÓN

En la medición y presentación de la información sobre la actividad económica y financiera de las Administraciones Públicas coexisten la contabilidad pública económico-patrimonial, la contabilidad presupuestaria y la contabilidad nacional, ofreciendo las dos primeras información de carácter microeconómico, y la tercera información agregada de ámbito macroeconómico. Cada uno de estos tres subsistemas de información define sus propios conceptos y utiliza sus propias reglas de reconocimiento y valoración, que conducen a conceptos y cuantificaciones diferentes de algunas magnitudes agregadas clave como el déficit público. No obstante, la información recogida en contabilidad nacional deriva de las fuentes de información que proporciona la contabilidad pública microeconómica, en especial de las cifras presupuestarias.

Si bien en el ámbito de la contabilidad nacional existe un alto grado de armonización en Europa, como consecuencia de la utilización del

Sistema Europeo de Cuentas (SEC) como marco único, no ocurre lo mismo en el ámbito de la contabilidad microeconómica, tanto la de carácter presupuestario como la contabilidad económico-patrimonial, en la que se distinguen veintiocho sistemas de información contable pública diferentes. El Nuevo Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales de la Unión Europea (SEC 2010) fue aprobado por Reglamento (UE) N.º 549/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo el 21 de mayo de 2013 y se aplicará por vez primera a los datos que deban transmitirse a Eurostat a partir del 1 de septiembre de 2014.

La crisis de las finanzas públicas en Europa puso de manifiesto la necesidad de reformar y armonizar los sistemas de información contable pública en la Unión Europea (UE) dado que la heterogeneidad de los mismos y la aplicación del principio de caja ya no eran adecuados. En este contexto de crisis económica y disciplina fiscal, es necesario destacar el «Six Pack» y la Directiva 2011/85/UE del Consejo sobre los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados miembros (EEMM)¹ en la que se señala que, en lo que respecta a los sistemas nacionales de contabilidad pública, los EEMM dispondrán de unos sistemas de contabilidad que cubran de manera íntegra y coherente todos los subsectores de las administraciones públicas y contengan la información necesaria para generar datos según el principio de devengo, que faciliten la preparación de información acorde con las normas del SEC. Además, los Estados presentarán un cuadro de conciliación detallado entre los datos basados en la contabilidad de caja (o las cifras equivalentes de la contabilidad pública, cuando no se disponga de dichos datos) y los datos basados en la norma SEC, dado

¹ El paquete legislativo «six-pack» es un conjunto de seis actos legislativos sobre gobernanza económica que se acordó en septiembre de 2011 y que permite un nivel muy superior de supervisión y coordinación, necesario para garantizar unas finanzas públicas sostenibles y evitar la acumulación de desequilibrios excesivos. Incluye la reforma del Pacto de Estabilidad y Crecimiento y la Directiva 2011/85 de marcos presupuestarios nacionales, que culminaron con la firma del Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza en la Unión Económica y Monetaria, que se firmó el 2 de marzo de 2012.

En 2013 se aprobó el llamado «two-pack», dos nuevos Reglamentos de aplicación a los presupuestos nacionales de 2014 de los países de la zona euro que refuerzan la supervisión presupuestaria. El primer Reglamento se aplica a todos los Estados miembros de la zona del euro y contiene normas especiales para aquellos incluidos en el componente corrector del PEC, es decir, el PDE. El segundo Reglamento establece normas claras y simplificadas para una supervisión reforzada de los EEMM que se enfrenten a graves dificultades de estabilidad financiera, los destinatarios de ayuda financiera y aquellos que salgan de un programa de ayuda financiera.

que en la UE se elaboran las Estadísticas de las finanzas públicas (**EFP/GFS**) con fines de política fiscal (incluidas las estadísticas del Procedimiento de Déficit Excesivo) a partir de la citada norma SEC.

En contraste con muchas otras regiones del mundo, las EFP/GFS tienen una gran repercusión pública en la UE, ya que se utilizan directamente en la toma de decisiones de la política europea y de control fiscal, y, en ausencia de normas armonizadas de contabilidad pública, se han convertido, de hecho, en una norma de contabilidad pública común. De hecho, los EEMM tienen muy en cuenta las consideraciones estadísticas en el diseño e implementación de la política presupuestaria y en sus sistemas presupuestarios y contables públicos, y los usuarios están particularmente interesados en la conciliación entre los datos contables publicados a nivel nacional y los publicados en las estadísticas de las finanzas públicas cuestionándose si las diferencias entre ambos sistemas afectan a la calidad de los datos a pesar de que tales diferencias son puramente de naturaleza conceptual.

La necesidad de una mejor gestión de las finanzas públicas requiere un sistema contable que proporcione información completa sobre la situación financiera de los EEMM a través de la aplicación del criterio de devengo. Quizás es momento de promover normas presupuestarias y contables uniformes para las entidades públicas de la UE en lugar de admitir en cada Estado la aplicación de su propia normativa presupuestaria y su régimen contable. Con ello se conseguiría mejorar la transparencia y la comparabilidad de los informes económicos de los EEMM y facilitar la construcción de indicadores clave para analizar e interpretar la situación financiera de la UE y de cada uno de sus EEMM, incrementando así la responsabilidad en la toma de decisiones públicas, y fomentando la equidad intergeneracional en la política fiscal de la Unión.

En este sentido, resulta imprescindible avanzar en la armonización de las normas contables aplicadas por los distintos Estados, con el fin de hacer comparable la información que proporcionan y facilitar su agregación, reduciendo con ello la complejidad del proceso de elaboración de las cifras de contabilidad nacional y el número de ajustes a realizar por diferencias entre la contabilidad micro y macroeconómica. Ello mejoraría asimismo la verificabilidad y confiabilidad de la información, simplificando el proceso y aumentando su claridad y transparencia. Esta necesidad de armonización,

fue recogida por la Comisión Europea en marzo de 2013 en el informe «*Hacia la aplicación de las normas de contabilidad del sector público armonizadas en los Estados miembros*», que permitiría que los responsables políticos y otras partes interesadas fueran capaces de analizar la situación financiera y el desempeño del gobierno y de la sostenibilidad a largo plazo de las finanzas públicas. El requisito previo fundamental para la elaboración de estadísticas de finanzas públicas de alta calidad es un robusto sistema de contabilidad pública basado en el criterio de devengo.

Este contexto explica la importancia de la interacción entre la aplicación de las normas de micro-contabilidad, tales como las IPSAS o las futuras EPSAS, en Europa y las de macro-contabilidad en las que se basan las EFP/GFS dado que ambos sistemas tendrán que coexistir.

La cuestión que nos planteamos en el presente trabajo es saber si los actuales sistemas de contabilidad pública y presupuestaria en los países de la UE son capaces de satisfacer las necesidades informativas del SEC, en particular en lo que se refiere a los datos proporcionados por el sector gubernamental para la elaboración de las EFP/GFS, ya que las divergencias entre los sistemas de información micro y macro contables puede cuestionar la relevancia, fiabilidad y comparabilidad de los agregados que sustentan las decisiones financieras de los EEMM. Para ello, abordaremos, en primer lugar, los antecedentes históricos del actual Sistema Europeo de Cuentas, SEC 2010, analizando su relación con el Sistema de Cuentas Nacionales de 2008 (SCN 2008) así como las principales diferencias con su predecesor, el SEC 95. En segundo lugar analizaremos la estructura y características generales del SEC 2010 y nos centraremos en las cuentas de las Administraciones Públicas. A continuación, antes de recoger las principales conclusiones, estudiaremos las diferencias entre las Estadísticas de Finanzas Públicas (EFP/GFS) y las IPSAS tanto conceptuales como de presentación.

2. ANTECEDENTES HISTÓRICOS

Tal y como se recoge en la introducción al Sistema de Cuentas Nacionales (SCN) de 1993, el interés oficial por la comparabilidad de las estadísticas económicas se remonta, al menos, a 1928. En ese año, la Liga de las Naciones mantuvo una Conferencia Internacional Sobre Estadísticas Económicas con el fin de estimular la elaboración de esa clase de estadísticas y la adopción de

métodos uniformes de presentación. En el Acta Final de la Conferencia se establecía que la comparabilidad internacional debía ser un objetivo, especialmente entre los países con sistemas estadísticos sofisticados. Se urgía a los países a considerar la ampliación del ámbito de las estadísticas oficiales con el fin de facilitar la elaboración de estimaciones del ingreso nacional a intervalos regulares. Los trabajos sobre el ingreso nacional recibieron un gran impulso como consecuencia de la Gran Depresión del decenio de 1930, por un lado, y de la evolución de la teoría macroeconómica, por otro.

Al término de la Segunda Guerra Mundial hubo una necesidad inmediata de mediciones comparables del ingreso nacional como base para la distribución de los gastos de las organizaciones internacionales. Para satisfacer esta necesidad, se creó el Subcomité de Estadísticas del Ingreso Nacional del Comité de Expertos Estadísticos de la Liga de las Naciones. Formado primordialmente por expertos dedicados a la elaboración de estimaciones del ingreso nacional en ciertos países de Europa, Norteamérica y Australia, el Subcomité se reunió en diciembre de 1945.²

Los orígenes del SCN se remontan al informe del Subcomité, publicado en 1947. El Subcomité esperaba, de acuerdo con el prólogo, que las directrices y recomendaciones del informe y de su apéndice se aplicarían, con la mayor amplitud posible en cada país, para el cálculo del ingreso nacional y las cuentas relacionadas con el fin de asegurar una comparabilidad internacional mayor que en el pasado.

Así, en los primeros años de la posguerra se acumuló rápidamente experiencia en contabilidad nacional. En 1950, la Oficina de Estadística de las Naciones Unidas consiguió reunir estimaciones procedentes de fuentes nacionales, en *Estadísticas del ingreso nacional 1938-1948*, para varios años y 41 países.

En **Europa**, las cuentas nacionales sirvieron como marco para la información relativa a las condiciones y resultados económicos que se utilizó para administrar la ayuda de posguerra y para estimular el crecimiento económico. La Organización de Cooperación Económica Europea (OCEE) publicó en 1950 un conjunto de cuentas preparadas por su Grupo de Investigación en materia de Cuentas

² Puede verse Lüder (2000) y Jones (2003).

Nacionales, creado para promover la comparabilidad de las estadísticas de cuentas nacionales entre los países miembros.

Este conjunto de cuentas se utilizó para elaborar una serie de estudios sobre los países, y esta experiencia sirvió de base a la publicación en 1952 de *Un Sistema Estandarizado de Cuentas Nacionales*. Los objetivos que se establecían en él eran, en primer lugar, ofrecer un conjunto de cuadros estándar para la presentación de la información contable nacional básica que, según la experiencia, era útil para la descripción y el análisis económico, y en segundo lugar, relacionar las partidas de los cuadros en un sistema articulado de cuentas y definir y clasificar dichas partidas. El Sistema Estandarizado incluía por vez primera clasificaciones detalladas de las partidas principales de las cuentas, por ejemplo, los gastos de los consumidores.

Mientras tanto, la Comisión de Estadística de las Naciones Unidas recomendaba continuar trabajando para conseguir una base uniforme de presentación para el mayor número de miembros de las Naciones Unidas y el resultado fue el informe de 1953 *Un Sistema de Cuentas Nacionales y correspondientes cuadros estadísticos*. En el prólogo a este informe se advertía que los conceptos y definiciones y los cuadros del sistema de 1953 eran aplicables a la mayoría de los países: «*El propósito de este informe... es formular un sistema estándar de contabilidad nacional que proporcione una base que tenga aplicación general para la presentación de estadísticas del ingreso nacional y del producto nacional*».

El informe de 1953 reconocía la importancia de la armonización de las normas estadísticas internacionales. Concretamente, reconocía que las directrices internacionales en materia de estadísticas económicas y financieras y de cuentas nacionales debían ser consistentes y estar bien integradas. Llamaba la atención sobre el cuidado que había que tener al elaborar el SCN para asegurar la consistencia con las definiciones y clasificaciones utilizadas o recomendadas por otras organizaciones, concretamente por el Fondo Monetario Internacional en lo que se refiere a las transacciones internacionales y la OCEE.

El primer capítulo del informe de 1953 se ocupaba del desarrollo y los usos de la contabilidad nacional. La utilización más relevante de las estadísticas de contabilidad nacional había estado liga-

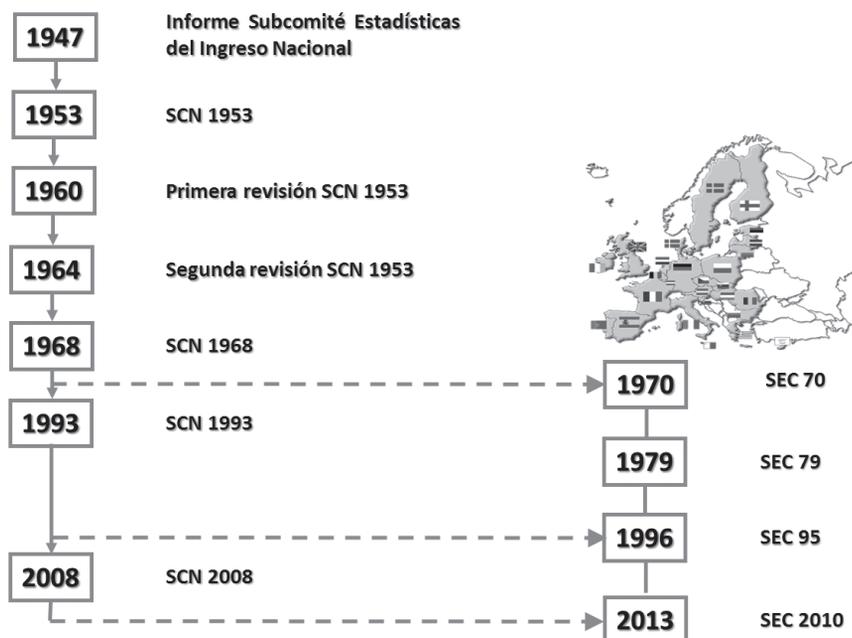
da a la política pública. Los países que recurren principalmente a medidas monetarias y fiscales consideran útiles las cuentas nacionales porque ofrecen un marco sistemático para la evaluación del curso que probablemente seguirá el desarrollo económico y de los ajustes necesarios en la política gubernamental.

El primer **Sistema Europeo de Cuentas** fue publicado en 1970 (SEC 70) y fue el resultado del trabajo realizado bajo la responsabilidad exclusiva de la Oficina Estadística de las Comunidades Europeas (EUROSTAT), en colaboración con los Institutos de Estadística de los Estados miembros, y constituía la versión comunitaria del SCN 68. Este sistema parcialmente revisado y publicado en 1979, como una segunda edición del sistema original (SEC 79 o SEC 2.ª edición).

Como señala Gutierrez (2005), desde mediados de la década de los ochenta EUROSTAT colaboró, en el marco del Grupo Intersecretarial de Trabajo sobre Cuentas Nacionales de la ONU, en los trabajos preparatorios para la revisión del SCN 68 y culminaron con la elaboración del nuevo SCN en 1993.

Paralelamente, en el ámbito de la Europa comunitaria se iniciaron los trabajos encaminados a revisar el SEC (70/79), en los que participaron la Comisión Europea y expertos de los Institutos Nacionales de Estadística de los Estados miembros. En la reunión del Consejo de Asuntos Económicos y Financieros (ECOFIN) de noviembre de 1995, durante el semestre de presidencia española de la Unión Europea, se dio luz verde al Reglamento del Consejo de la UE relativo al Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales (SEC 95).

En la actualidad se ha llevado a cabo una nueva revisión de las metodologías internacionales de cuentas nacionales que culminó con la publicación, en el año 2009, del Sistema de Cuentas Nacionales de las Naciones Unidas en su versión de 2008 (SCN 2008), y con la reciente aprobación del Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales (SEC 2010). Como en anteriores cambios metodológicos, el objetivo es actualizar y mejorar los sistemas de medición contable, adaptándolos a la evolución de los fenómenos económicos que se trata de medir.

GRÁFICO I.**EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LOS SISTEMAS DE CONTABILIDAD NACIONAL**

Fuente: Elaboración propia.

- **El SEC 2010 y el SCN 2008**

Como ya hemos señalado, el SEC 2010 está basado en los conceptos del Sistema de Cuentas Nacionales de 2008 (SCN 2008), que proporciona las directrices sobre contabilidad nacional para todos los países del mundo. No obstante, existen algunas diferencias entre el SEC 2010 y el SCN 2008³:

a) Diferencias de presentación. Por ejemplo:

- 1) En el SEC existen capítulos diferentes para las operaciones con bienes y servicios, las operaciones de distribución y las operaciones financieras. En cambio, en el SCN estas operaciones se explican en capítulos ordenados por cuentas, como, por ejemplo, los capítulos de la cuenta de producción, la cuenta de distribución primaria de la renta, la cuenta de capital o la cuenta del resto del mundo.

³ Puede verse párrafo 1.50 del SEC 2010.

- 2) En el SEC los conceptos se describen dando una definición y una relación de los elementos que se incluyen y los que excluyen. En el SCN los conceptos se describen, normalmente, en términos más generales y se explican los motivos que han llevado a adoptar determinados convenios.
- b) En varios casos, los conceptos del SEC son más específicos y más precisos que los del SCN. Por ejemplo:
- 1) El SCN no contiene criterios específicos sobre la distinción entre producción de mercado, producción para uso final propio y producción no de mercado. Por consiguiente, el SEC ha introducido más orientaciones detalladas a fin de lograr un enfoque uniforme.
 - 2) En el SEC se considera que diversos tipos de producción de bienes por los hogares, tales como la confección textil o la fabricación de muebles, no son significativos en los EEMM de la UE y, por lo tanto, no deben registrarse.
 - 3) En el SEC se hace referencia a disposiciones institucionales de la UE, tales como el sistema Intrastat para el registro de los flujos de bienes en el interior de la UE o las contribuciones de los EEMM a la UE.
 - 4) El SEC contiene clasificaciones específicas de la UE, por ejemplo la CPA para los productos y la NACE Rev. 2 para las ramas de actividad (ambas están armonizadas con las correspondientes clasificaciones de las Naciones Unidas).
 - 5) El SEC contiene una clasificación adicional para las operaciones exteriores: estas se dividen en las realizadas entre residentes de la UE y las realizadas con residentes de fuera de la UE.
 - 6) El SEC contiene una reorganización de los subsectores del SCN en lo que respecta a las instituciones financieras, con objeto de satisfacer las necesidades de la Unión Monetaria Europea.

• **EL SEC 2010 y el SEC 1995**

El SEC 2010 difiere del SEC 1995, su predecesor, tanto en el alcance como en los conceptos⁴. La mayoría de las diferencias co-

⁴ Puede verse Genaro Moya (2005).

responden a diferencias entre el SCN 1993 y el SCN 2008. Las principales diferencias con el sistema anterior son⁵:

- a) El **reconocimiento de la investigación y el desarrollo** como formación de capital intelectual. Este cambio se registrará en una cuenta satélite y se incluirá en las cuentas principales, siempre que se observe suficiente solidez y armonización en las mediciones de los EEMM.
- b) Los **gastos de armamento** que cumplen la definición general de activos se han clasificado como formación de capital fijo, y no como gastos intermedios.
- c) Se ha introducido el concepto analítico de «**servicios de capital**» para la producción de mercado, a fin de poder elaborar una tabla suplementaria en la que figuren como un componente de valor añadido.
- d) Se han **ampliado los límites de los activos financieros**, a fin de incluir un mayor número de contratos con derivados financieros.
- e) Nuevas normas para el registro de los **derechos por pensiones**. Se ha introducido una tabla suplementaria en las cuentas, para poder registrar las estimaciones de todos los pasivos de los sistemas de pensiones, con o sin constitución de reservas. Toda la información necesaria para un análisis global figura en dicha tabla, en la que se muestran los pasivos y los flujos asociados para todos los sistemas de pensiones privados y públicos, con o sin constitución de reservas, incluidos los sistemas de pensiones de la seguridad social.
- f) Las **normas sobre cambio de propiedad de los bienes** han pasado a ser de aplicación universal, lo cual origina cambios en el registro de la compraventa y de los bienes enviados para su transformación, tanto en el extranjero como en la economía nacional. Los bienes enviados para su transformación al extranjero se registran ahora en cifras netas, mientras que en los anteriores SCN y SEC se registraban en cifras brutas. Este cambio tiene incidencias significativas para el registro de dichas actividades en el marco de origen y destino.

⁵ Puede verse párrafo 1.51-1.52 del SEC 2010.

- g) Se facilitan unas orientaciones más detalladas sobre **instituciones financieras en general, y sobre entidades con fines especiales (EFE)** en particular. El tratamiento de las EFE controladas por las administraciones públicas que ejercen actividades en el extranjero se ha modificado, a fin de garantizar que los pasivos en que hayan incurrido esas EFE estén registrados en las cuentas de las administraciones públicas.
- h) Se ha aclarado el **tratamiento de los superdividendos** pagados por sociedades públicas: deben tratarse como pagos excepcionales y como disminuciones de la participación de los propietarios en el capital.
- i) Se han definido los principios para el tratamiento de **las aso-ciaciones entre los sectores público y privado**, y se ha ampliado el tratamiento de las agencias de reestructuración.
- j) Se han aclarado las operaciones entre las **administraciones públicas y las sociedades públicas**, con los instrumentos de titulización, a fin de mejorar el registro de los elementos que podrían afectar significativamente a la deuda de las administraciones públicas.
- k) Se ha aclarado el tratamiento de las **garantías de préstamos**, y se ha introducido un nuevo tratamiento para las garantías estandarizadas, como las garantías de crédito a la exportación y las garantías de créditos de estudiantes. El nuevo tratamiento consiste en que para ampliar la ejecución probable de las garantías, es preciso registrar en las cuentas un activo financiero y un pasivo.

Las diferencias entre el SEC 2010 y el SEC 1995 no se limitan a cambios conceptuales. Hay otras diferencias importantes en lo que respecta al alcance, con nuevos capítulos sobre cuentas satélite, cuentas de las administraciones públicas y cuentas del resto del mundo. Asimismo, también se han ampliado considerablemente los capítulos sobre las cuentas trimestrales y las cuentas regionales⁶.

3. EL SEC 2010: ESTRUCTURA Y CARACTERÍSTICAS GENERALES

Como ya hemos señalado, el predecesor del SEC 2010 se publicó en 1996 (SEC 95). El manual SEC 2010 tiene la misma estructura (ver Cuadro 1) que el SEC 95 en los primeros trece capítulos, pero tiene

⁶ Puede verse Cristóbal (2009).

once nuevos en los que se tratan aspectos del sistema que reflejan los cambios que se han producido en la forma de medir las economías modernas, o en la utilización del SEC 95 en la Unión Europea (UE).

CUADRO I

ESTRUCTURA DEL SEC 2010

CAPITULO 1. CARACTERÍSTICAS GENERALES Y PRINCIPIOS FUNDAMENTALES
CAPITULO 2. LAS UNIDADES Y LOS CONJUNTOS DE UNIDADES
CAPITULO 3. OPERACIONES DE BIENES Y SERVICIOS Y ACTIVOS NO PRODUCIDOS
CAPITULO 4. OPERACIONES DE DISTRIBUCIÓN
CAPITULO 5. OPERACIONES FINANCIERAS
CAPITULO 6. LOS OTROS FLUJOS
CAPITULO 7. BALANCES
CAPITULO 8. LA SUCESIÓN DE LAS CUENTAS
CAPITULO 9. TABLAS DE ORIGEN Y DESTINO Y MARCO INPUT-OUTPUT
CAPITULO 10. MEDICIÓN DE LAS VARIACIONES DE PRECIO Y VOLUMEN
CAPITULO 11. POBLACIÓN Y EMPLEO
CAPITULO 12. CUENTAS NACIONALES TRIMESTRALES
CAPITULO 13. CUENTAS REGIONALES
CAPITULO 14. SERVICIOS DE INTERMEDIACIÓN FINANCIERA MEDIDOS INDIRECTAMENTE (SIFMI)
CAPITULO 15. CONTRATOS, ARRENDAMIENTOS Y LICENCIAS
CAPITULO 16. SEGUROS
CAPITULO 17. SEGUROS SOCIALES, INCLUIDAS LAS PENSIONES
CAPITULO 18. CUENTAS DEL RESTO DEL MUNDO
CAPITULO 19. CUENTAS EUROPEAS
CAPITULO 20. CUENTAS DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS
CAPITULO 21. RELACIONES ENTRE LAS CUENTAS DE EMPRESA Y LAS CUENTAS NACIONALES Y MEDICIÓN DE LA ACTIVIDAD EMPRESARIAL
CAPITULO 22. CUENTAS SATÉLITE
CAPITULO 23. CLASIFICACIONES
CAPITULO 24. LAS CUENTAS

El Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales, SEC 2010, establece un marco central de referencia para las estadísticas sociales y económicas de la UE y sus EEMM. Es un sistema coherente con las directrices internacionales sobre contabilidad nacional recogidas en el Sistema de Cuentas Nacionales de 2008 (SCN 2008) con el que convive paralelamente. Dichas directrices se elaboraron bajo la responsabilidad conjunta de las Naciones Unidas, el Fondo Monetario Internacional (FMI), la Oficina Estadística de la Unión Europea (Eurostat), la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) y el Banco Mundial⁷. El SEC 2010 se centra en

⁷ Estos cinco organismos componen el «Intersecretariat Working Group on National Accounts (ISWGNA)» que recibió su mandato de la Comisión de Estadística de las Naciones Unidas para dirigir y coordinar el desarrollo metodológico y la aplicación del Sistema de Cuentas Nacionales (SCN) en los sistemas estadísticos nacionales, regionales e internacionales

las circunstancias y las necesidades de información propias de la UE. Al igual que el SCN 2008, el SEC 2010 está armonizado con los conceptos y clasificaciones utilizados en muchas otras estadísticas sociales y económicas como las estadísticas sobre el empleo, las estadísticas industriales y las estadísticas sobre el comercio exterior. La compatibilidad y coherencia entre ambos sistemas es fundamental a la hora de comparar estadísticas de diversos países. Además, los conceptos del SEC son más específicos y precisos que los del SCN, a fin de garantizar la mayor coherencia posible entre los datos de los distintos EEMM extraídos de las cuentas nacionales.

El SEC constituye un marco contable comparable a escala internacional, cuyo fin es realizar una descripción sistemática y detallada del total de una economía (una región, un país o un grupo de países), sus componentes y sus relaciones con otras economías. Es un reglamento en el que se establecen las normas, los convenios, las definiciones y las clasificaciones que deben respetarse en los EEMM al elaborarse las cuentas que se presentan a la Comisión (Eurostat) como parte de un programa de transmisión de datos, que se utilizan en ámbitos clave de la política social, económica y presupuestaria de la Unión, dado que, como reconoce el Parlamento Europeo⁸, la elaboración de las políticas en la Unión y la supervisión de las economías de los EEMM y de la Unión Económica y Monetaria (UEM) exigen que se cuente con datos comparables, actualizados y fiables sobre la estructura de la economía y la evolución de la situación económica de cada Estado miembro o región.

Los datos recogidos en el marco del SEC tienen una importancia fundamental para la UE y sus EEMM a la hora de formular y supervisar su política social y económica, y presenta entre otras **aplicaciones:**

- a) El seguimiento y encauzamiento para la elaboración de la política macroeconómica y monetaria de la zona del euro, y definición de los criterios de convergencia utilizados en el marco de la Unión Económica y Monetaria (UEM) en términos de datos de las cuentas nacionales (por ejemplo, tasas de crecimiento del PIB).
- b) La definición de los criterios de déficit público y de deuda pública aplicados en el marco del procedimiento de déficit excesivo.

⁸ Posición del Parlamento Europeo (2013)

- c) La concesión de ayudas financieras a las regiones de la UE: para la distribución de las ayudas a las regiones se toman como base las cuentas regionales.
- d) El cálculo de los recursos propios del presupuesto de la UE.

La compatibilidad internacional de los conceptos recogidos en el SEC es fundamental a la hora de comparar estadísticas de diversos países. Para obtener un buen equilibrio entre la necesidad y la disponibilidad de información, estos conceptos tienen varias **características importantes**:

- a) son compatibles a escala internacional;
- b) están armonizadas con otros sistemas de estadísticas sociales y económicas;
- c) son coherentes;
- d) son operativas, ya que, en la práctica, pueden medirse;
- e) difieren de la mayoría de los conceptos administrativos;
- f) están reconocidas y establecidas para un largo período de tiempo,
- g) se centran en la descripción del proceso económico en términos monetarios y fácilmente observables;
- h) son aplicables en distintas situaciones y para fines diferentes.

Además, el SEC 2010 es aplicable no solo a la contabilidad nacional anual, sino también a las cuentas trimestrales y a ejercicios contables más cortos o más largos, así como a las cuentas regionales.

El SEC registra los flujos y los stocks en una serie ordenada de cuentas relacionadas entre sí que describen el **ciclo económico**. El registro estructurado de las operaciones, siguiendo un análisis lógico de la vida económica, proporciona los **agregados** necesarios para el estudio de un sector o del total de la economía.

Cada una de las cuentas muestra **empleos y recursos**, que se equilibran mediante la introducción de un **saldo contable**, normalmente en los empleos de la cuenta. El saldo contable se traslada a la siguiente cuenta como primera anotación de los recursos. Los saldos contables se establecen tanto **brutos**, sin deducir el consumo de capital fijo, como **netos**.

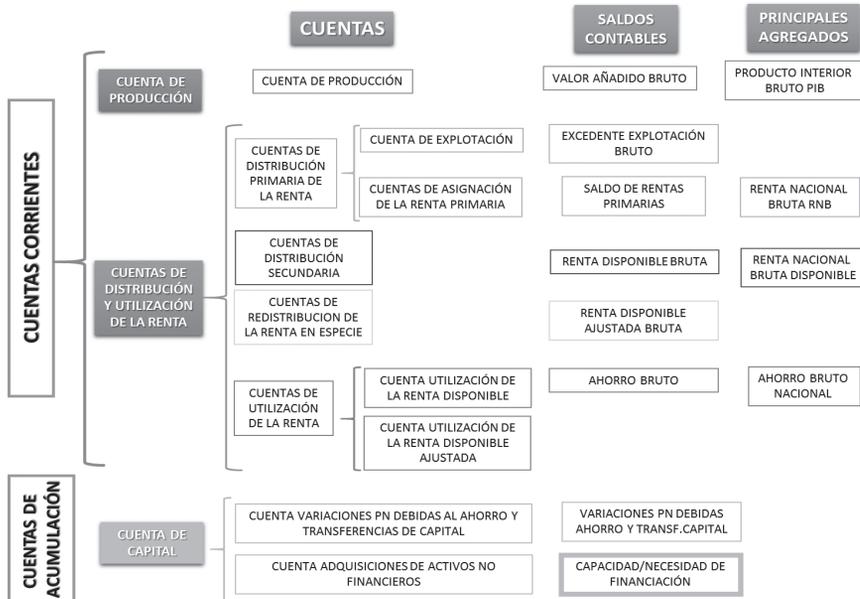
Un saldo contable se obtiene restando el valor total de las partidas de un lado de una cuenta del valor total de las partidas del otro lado. Para el conjunto de la economía constituyen **agregados** significativos de actividad económica.

La sucesión completa de las cuentas de las unidades y los sectores institucionales está compuesta por:

- Las **cuentas corrientes** se ocupan de la producción, generación, distribución y redistribución de la renta, y la utilización de dicha renta en forma de consumo final.
- Las **cuentas de acumulación** abarcan las variaciones de los activos y pasivos y las variaciones del patrimonio neto.
- Los **balances** presentan los stocks de activos y pasivos y el patrimonio neto.

Por lo que respecta a las Administraciones Públicas, la sucesión de cuentas, así como los saldos contables y principales agregados se recoge en el Gráfico 2.

GRAFICO 2
SUCESIÓN DE CUENTAS DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS



Fuente: Elaboración propia a partir del SEC (2010).

4. LAS CUENTAS DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

Las actividades de las administraciones públicas se presentan separadas de las del resto de la economía en el capítulo 20 porque, tal y como reconoce el SEC 2010, sus competencias, motivación y funciones son diferentes de las de otros sectores. El capítulo 20 se divide en tres grandes bloques:

- La **sección I** contiene la delimitación de las administraciones públicas teniendo en cuenta sus competencias y funciones económicas. Las administraciones públicas tienen competencias para recaudar impuestos y otros gravámenes obligatorios y para aprobar leyes que influyen en el comportamiento de las unidades económicas. Las principales funciones económicas de las administraciones públicas son las siguientes:
 - a) ofrecer bienes y prestar servicios a la comunidad, ya sea para el consumo colectivo, como la administración de los asuntos públicos, la defensa y la aplicación de la ley, o para el consumo individual, como los servicios de educación, salud, ocio y cultura, y financiarlos por medio de impuestos u otro tipo de ingresos;
 - b) redistribuir la renta y el patrimonio por medio de transferencias, como los que constituyen los impuestos y las prestaciones sociales;
 - c) participar en otros tipos de producción no de mercado.
- En la **sección II** figura la presentación de las EFP. En la presentación que se hace en las EFP de las actividades económicas de las administraciones públicas se ofrece la sucesión de las cuentas habitual de una manera que es más adecuada para los analistas de las finanzas públicas y los responsables políticos. En la presentación de las EFP se utilizan agregados y saldos contables que se ajustan a las definiciones, clasificaciones y normas contables del SEC, de forma que se miden en consonancia con otras variables macroeconómicas, y con las mismas medidas en otros países. Partidas tales como el ahorro y

la capacidad / necesidad de financiación ya figuran en la sucesión de las cuentas. Otras partidas, como la renta total, el gasto total, la carga fiscal y la deuda total, no figuran de manera explícita.

- En la **sección III** figuran normas complementarias sobre algunas cuestiones más complicadas relacionadas con la clasificación y medida para el sector de las administraciones públicas.

La estructura de este capítulo es la que se recoge a continuación en el Cuadro 2.

CUADRO 2

ESTRUCTURA Y CONTENIDO DE LAS CUENTAS DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS (CAPÍTULO 20 DEL SEC 2010)

I. INTRODUCCIÓN
II. DEFINICIÓN DEL SECTOR DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS
1. Identificación de las unidades de las administraciones públicas (20.08 a 20.34)
2. Casos dudosos (20.35 a 20.55)
3. Los subsectores de las administraciones públicas (20.56 a 20.67)
III. PRESENTACION DE LAS ESTADÍSTICAS DE LAS FINANZAS PÚBLICAS
1. Marco general (20.68 a 20.75)
2. Ingresos (20.76 a 20.90)
3. Gastos (20.91 a 20.111)
4. Saldos contables (20.112 a 20.117)
5. Financiación (20.118 a 20.134)
6. Otros flujos económicos (20.135 a 20.141)
7. Balances (20.142 a 20.151)
8. Consolidación (20.152 a 20.161)
IV. CUESTIONES CONTABLES RELACIONADAS CON LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS
1. Ingresos fiscales (20.165 a 20.170)
2. Momento de registro (20.171 a 20.192)
3. Relaciones de las administraciones públicas con sociedades públicas (20.193 a 20.220)
4. Operaciones de deuda (20.221 a 20.271)
5. Otros asuntos (20.272 a 20.302)
V. EL SECTOR PÚBLICO (20.303 a 20.320)

Esta estructura es similar al capítulo 22 del SCN 2008 y, a excepción de la sección I relativa a la delimitación de las administraciones públicas, difiere de la recogida en el Manual del SEC 95 sobre

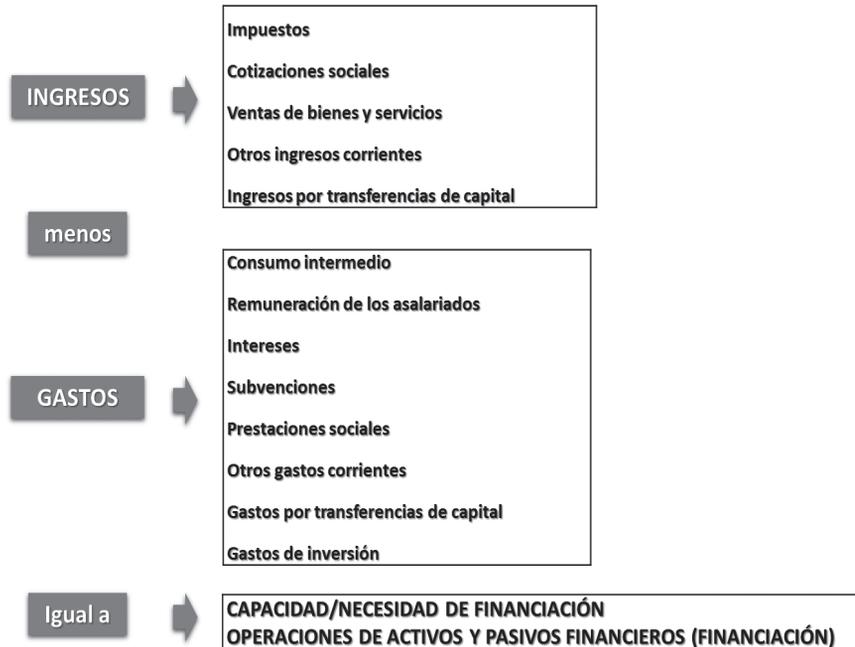
el déficit público y la deuda pública (2013). Creemos necesario destacar la inclusión de una sección dedicada a la presentación de las estadísticas de las finanzas públicas y, dado que abordar las cinco partes que componen este capítulo excede a los objetivos del presente trabajo, nos centraremos en esta tercera parte en la que encontramos algunas de las innovaciones más significativas de la reforma de la contabilidad nacional.

Tal y como reconoce el SEC 2010, la experiencia ha demostrado que, para las administraciones públicas, una presentación alternativa a la sucesión de las cuentas del SEC en el marco central se adapta mejor a determinadas necesidades analíticas. Esta alternativa se conoce como **presentación de las estadísticas de las finanzas públicas (EFP)**. Ofrece una imagen diferente, aunque integrada, de las cuentas de las administraciones públicas con las siguientes medidas de la actividad económica de dichas administraciones públicas: ingresos, gastos, déficit/superávit, financiación, otros flujos económicos y balance.

La presentación de las estadísticas de las finanzas públicas basada en el SEC consiste en las operaciones registradas en las diversas cuentas corrientes, la cuenta de capital y la cuenta financiera del SEC, reorganizadas para las operaciones no financieras en una presentación en una **cuenta única**, más apropiada para el análisis fiscal.

En el sistema de las EFP, **los ingresos** se definen como el agregado de todas las operaciones registradas como recursos positivos en el marco central del SEC, y las subvenciones a cobrar en las cuentas corrientes, así como las transferencias de capital a cobrar registradas en la cuenta de capital. **El gasto** es un agregado de todas las operaciones registradas con empleos positivos y como subvenciones a pagar en las cuentas corrientes, así como los gastos de capital (la formación bruta de capital, más las transferencias de capital a pagar) registrados en la cuenta de capital. **Estas medidas de ingresos y gastos son específicas a la presentación de las estadísticas de las finanzas públicas, pero las operaciones subyacentes son las del SEC.**

GRÁFICO 3 PRESENTACIÓN EFP



Fuente: SEC (2010).

La diferencia entre ingresos y gastos, como se recoge en el Gráfico 3, equivalente al superávit/déficit, es la **capacidad / necesidad de financiación (B.9)**. Representa el importe que las administraciones públicas tienen a su disposición para prestar o que deben pedir prestado para financiar sus operaciones no financieras. El término «capacidad / necesidad de financiación» es una especie de simplificación terminológica. Cuando la variable es *positiva* (es decir, que muestra una **capacidad de financiación**), debe denominarse capacidad de financiación (+). Cuando es *negativa* (es decir, que muestra una **necesidad de endeudamiento**), debe denominarse necesidad de financiación (-). El saldo de las Administraciones Públicas en la presentación de las EFP basadas en el SEC es idéntico al de la capacidad/ necesidad de financiación (B.9) (Dasí 2011, Dasí y Montesinos 2011, Dasí, Montesinos y Murgui 2013a, 2013b). En el Cuadro 3 que recogemos a continuación se explican los motivos.

CUADRO 3 DEL MARCO CENTRAL DEL SEC A LAS OPERACIONES Y AGREGADOS EFP

MARCO CENTRAL DEL SEC

1) **cuenta de producción**, es el primer recurso de un sector institucional en el SEC. Como la mayoría de los servicios prestados por las AAPP no se venden a precios económicamente significativos, y por lo tanto son no de mercado, la producción de las AAPP se mide por convención como la suma de los costes de producción.

2) **el gasto final de consumo colectivo**, integrado por los servicios prestados a la comunidad por las AAPP, como los servicios generales, la defensa, la seguridad y el orden público, se miden como la suma de los costes de producción; **por convención**, el gasto en consumo colectivo (P.32) es igual al consumo final efectivo (P.4) de las AAPP.

3) **el gasto en consumo final individual de los hogares**, integrado por los servicios prestados directamente por las AAPP sobre una base no de mercado, también se mide por sus costes de producción.

4) dos tipos de flujos son «**imputados**» en cuentas del SEC de AAPP
a) En el lado de los recursos, la *otra producción no de mercado* (P.132) se registra en la cuenta de producción.

b) En el lado de los empleos, el *consumo final efectivo* (P.4) y las *transferencias sociales en especie: producción no de mercado* (D.631). Estos se registran en la cuenta de redistribución de la renta en especie y en la cuenta de utilización de la renta disponible ajustada.

Cada flujo imputado es igual a la suma de los flujos reales: los costes de producción. Estos dos tipos de flujos imputados, en el lado de los recursos y en el de los empleos, cuadran en la sucesión de cuentas del SEC.

PRESENTACIÓN DE LAS EFP

Las mismas categorías de operaciones básicas se utilizan en la presentación de las EFP basadas en el SEC, pero principalmente sobre la base de flujos monetarios reales, para obtener el total de ingresos y el total de gastos de las administraciones públicas. Solo se tiene en cuenta una selección de flujos imputados: las cotizaciones sociales imputadas y las transferencias de capital en especie.

La eliminación del lado de los recursos de la producción no de mercado (P.132) para obtener los ingresos totales, y la eliminación del lado de los empleos del consumo final efectivo ($R4 = R32$) y las transferencias sociales en especie: producción no de mercado (D.631) para obtener los gastos totales, produce el mismo saldo: capacidad/necesidad de financiación (B.9).

Las únicas transferencias sociales en especie que se contabilizan en el total agregado de las EFP de los gastos de las administraciones públicas son las transferencias sociales en especie proporcionadas a los hogares a través de los productores del mercado (D.632), ya que están sujetos a los pagos reales de las unidades de las administraciones públicas.

Estas operaciones también se tienen que añadir a la suma de los **costes de producción** (igual a la producción no de mercado, P.132) para obtener el gasto en consumo final de las administraciones públicas. $R3 = R132 + D.632$

Fuente: Elaboración propia a partir del SEC (2010).

5. LA RELACIÓN ENTRE LAS ESTADÍSTICAS DE LAS FINANZAS PÚBLICAS Y LAS NORMAS CONTABLES PÚBLICAS

Como ya hemos señalado, los Gobiernos de la UE elaboran dos tipos principales de datos financieros sobre sus actividades obtenidos de dos sistemas de información contable diferentes:

- Estadísticas de las finanzas públicas (**EFP/GFS**) con fines de política fiscal basados en el sistema de contabilidad nacional (sistema macro), y
- Información contable y presupuestaria que posibilite la rendición de cuentas y la toma de decisiones relativas tanto a entidades individuales como a grupos de entidades (sistema micro).

El estudio de la relación entre los dos sistemas de información es muy relevante debido a la necesidad de transparencia, explicar a los usuarios las diferencias entre los datos de los respectivos informes, y la necesidad de una conciliación entre ambos, dado que los agregados de la contabilidad nacional y la compilación de estadísticas de las finanzas públicas (EFP/GFS) calculados en base al criterio de devengo, se basan en los informes presupuestarios de la conta-

bilidad pública y presupuestaria basada en el principio de caja en la mayoría de los EEMM (IFAC 2011, EUROSTAT 2012, Jones y Lüder 1996, Lüder 2000, Jones 2003, Jorge 2013, Jesús y Jorge 2011a y 2011b, Jesús, Jorge y Laureano 2013).

En este epígrafe se analiza la relación entre la EFP y las normas contables públicas (IPSAS) teniendo en cuenta la urgente necesidad de armonización entre los distintos sistemas de información contable pública puesta de manifiesto por la IFAC en su nuevo Marco Conceptual para la presentación de Informes Financieros con propósito general por las entidades del sector público y el IPSASB (2013)⁹ (Gráfico 4).

GRÁFICO 4
NECESIDAD URGENTE DE UN SISTEMA INTEGRADO



Fuente: Bergmann, A. (2013)

Como ya hemos señalado, las EFP de la UE se basan en las normas metodológicas del SEC 2010. Asimismo es importante tener en cuenta que los EEMM de la UE también preparan la EFP para informar al Fondo Monetario Internacional (FMI). Dado que el Manual de estadísticas de Finanzas Públicas del FMI¹⁰ se basa en el SCN, las diferencias entre el FMI y los datos de las EFP de la UE son mínimas. Estos organismos, Eurostat y el FMI, han trabajado conjuntamente para estudiar la relación entre la EFP y las IPSAS y se creó un Grupo de Trabajo sobre la armonización de Contabili-

⁹ Puede verse: Eurostat (2013)

¹⁰ FMI (2001) disponible en <http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/es/>

dad del Sector Público (Task Force on Harmonization of Public Sector Accounting (TFHPSA)) en 2003. Sus principales áreas de trabajo fueron desarrollar propuestas de modificación de las Estadísticas de Finanzas Públicas y / o de las IPSAS en el contexto de la actualización del SNA de 2008, y estudiar las similitudes y diferencias entre los dos sistemas de presentación de informes. El Grupo de Trabajo publicó un informe detallado de convergencia entre ambos sistemas en 2005¹¹ y se inició un activo programa de trabajo que condujo, en particular, a la preparación de una nueva IPSAS 22 (Revelación de Información Financiera sobre el Sector Gobierno General) en el año 2006. En los años transcurridos desde que se emitió el informe de 2005, se han logrado avances significativos en el tratamiento de las diferencias señaladas. En particular, la evolución de las IPSAS y el SEC/SCN han abordado muchas de las recomendaciones contenidas en el citado informe de convergencia de 2005. El IPSASB en el documento «IPSASs and Government Finance Statistics Reporting Guidelines (2012) proporciona una visión general de los progresos realizados, e identifica las cuestiones en las que aún queda trabajo por realizar.

5.1. Diferencias conceptuales entre las NICSP y los criterios estadísticos en Contabilidad Nacional

Hay muchas similitudes entre las IPSAS, basadas en los enfoques de la contabilidad empresarial, y las EFP/GFS, basado en enfoques de contabilidad nacional. Ambos sistemas buscan preparar un conjunto de datos integrado y coherente con el principio de devengo como principio rector de informes.

Sin embargo, como se mencionó anteriormente, los sistemas tienen diferentes objetivos, y esto conduce a ciertas diferencias tanto de fondo o **conceptuales** como de forma o **presentación**. Los estados financieros basados en IPSAS están principalmente destinados a satisfacer la necesidad de la rendición de cuentas, proporcionar la evaluación del resultado y la posición financiera, posibilitando la toma de decisiones. Los informes EFS/GFS están destinados a ser utilizados en un contexto de análisis macroeconómico, con énfasis en la comparabilidad internacional de los datos agregados de las finanzas gubernamentales.

¹¹ IPSASB (2005) disponible en <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/international-public-sector.pdf>

Esta **diferencia de objetivos** es más evidente en la entidad a la que viene referido el conjunto de datos, la denominada «entidad que informa»(reporting entity).

- En el Sistema Europeo de Cuentas, las unidades institucionales se agrupan en sectores y subsectores. En la economía cada entidad individual se analiza en función de su autonomía para tomar decisiones en el ejercicio de su actividad principal, para determinar si puede ser considerada como una unidad institucional. Aquellas entidades controladas por el gobierno y que son productores no de mercado se incluyen dentro del sector Administraciones Públicas, que es la entidad informante en lo que respecta al Procedimiento de Déficit Excesivo.
- Según las IPSAS/NICSP¹² la entidad que informa, «*es un gobierno u otra organización, programa o área de actividad del sector público que prepara Informes Financieros con propósito general (general purpose financial reports, GPFRs)*». Una característica clave de la entidad que informa es que hay «usuarios» que dependen de estos informes para obtener información acerca de la entidad.

Además, la NICSP/IPSAS 22 que se refiere a la Divulgación de la información financiera sobre el Sector Gobierno General (SGG) señala que «*esta Norma establece requerimientos para los gobiernos que elijan revelar información sobre el SGG y preparar los estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo) como se establece en las NICSP. La revelación de información requerida en esta Norma facilita un puente útil hacia las bases estadísticas de información.*»

Cabe la posibilidad de que los límites estadísticos puedan servir de base para establecer los límites de la elaboración de informes en la contabilidad pública, sin ser un límite preciso (como en la IPSAS 22). Este enfoque puede llevar a un acercamiento entre los dos sistemas, dejando al mismo tiempo alguna flexibilidad para reflejar las circunstancias nacionales específicas, aunque a costa de la introducción de una posible falta de armonización entre países.

Aunque existen muchas otras diferencias entre las NICSP y GFS, es necesario destacar tres principales grupos de **diferencias conceptuales** referentes al registro de los flujos y los stocks: el tra-

¹² IPSASB (2013)

tamiento de las revalorizaciones, los criterios de reconocimiento de activos, pasivos, gastos e ingresos y los criterios de valoración¹³.

a) Tratamiento de las revalorizaciones.

En las EFP/GFS las revalorizaciones se registran en una cuenta separada para los «otros flujos económicos», y por lo tanto no se incluyen en los ingresos y gastos registrados, ni en la capacidad / necesidad de financiación de las Administraciones Públicas. Este enfoque considera que las revalorizaciones no están bajo el control del gobierno y por lo tanto no es una información relevante para el análisis de la política fiscal.

Por su parte las NICSP/IPSAS registra la mayoría de las revalorizaciones en el Estado de Resultado o rendimiento financiero, ya que se percibe como relevante para la medición de las actividades del gobierno. Las principales excepciones son las ganancias y pérdidas de cambio relacionadas con subsidiarias en el extranjero y la revalorización de las propiedades, planta y equipo. Estos cambios de valor se incluyen en un estado financiero separado, el Estado de Cambios en el patrimonio neto.

b) Los criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos.

Tanto las EFP/GFS como las NICSP están basados en el principio de devengo y por lo tanto registran las transacciones económicas en el período en que se producen, con una notable cautela en anticipar los acontecimientos futuros. Sin embargo GFS trata la incertidumbre sobre las salidas/gastos de flujos económicos futuros de manera diferente a las IPSAS reconociendo menos pasivos. Esta diferencia puede apreciarse por ejemplo en las garantías y los pasivos contingentes relacionados, que generalmente no se reconocen en GFS hasta que son exigidos mientras que las NICSP/IPSAS reconocen un pasivo por una estimación fiable cuando hay una obligación presente y un flujo de salida que es probable que ocurra.

Las diferencias en el reconocimiento de las obligaciones dará lugar a diferencias en el registro de los ingresos y gastos previstos en los dos sistemas y así, por ejemplo, los gastos en relación a las

¹³ IPSASB (2012) y European Commission (2013a y 2013b)

garantías tenderán a registrarse antes bajo las NICSP/IPSAS que bajo EFP/GFS.

c) Valoración.

Las EFP/GFS utilizan en general los precios actuales del mercado como base de valoración para los activos y pasivos. Las NICSP/IPSAS aunque también utiliza este criterio para muchas clases de activos y pasivos, en otros casos, como por ejemplo las propiedades, planta y equipo, permiten el uso del coste histórico. No obstante, cabe señalar que las NICSP a menudo alientan o exigen la revelación del valor razonable, si existe una diferencia sustancial entre el coste histórico y el valor razonable.

Por último, el uso del coste histórico en la valoración de los activos no financieros en las cuentas basadas en las IPSAS también da lugar a diferencias entre la medida de la *depreciación* de estas cuentas y la medida del *consumo de capital fijo* en las EFP (que es un concepto basado en precios corrientes). En general, durante los períodos en que los precios de los activos aumentan, las medidas de depreciación son inferiores a las mediciones de consumo de capital fijo.

d) La aplicación del principio del devengo.

Si bien la aplicación del principio de devengo es compartida por las EFP/GFS y las NICSP/IPSAS, hay algunas áreas u operaciones que potencialmente pueden dar lugar a diferencias de registro. Un área importante de Europa es el momento de registro de impuestos y los ingresos por cotizaciones sociales. Siguiendo el principio de registro por devengo, los impuestos deben anotarse cuando se realizan las actividades, operaciones u otros hechos que generan la obligación de pagar impuestos, es decir, cuando se producen los hechos imposables, y no cuando vencen los pagos o cuando realmente se efectúan. Ese momento es, por lo general, cuando se genera la renta o cuando se realiza una operación (por ejemplo, la compra de bienes y servicios) que genera el pasivo, en la medida en que la obligación tributaria puede medirse de forma fiable. En contabilidad nacional, los diferentes acuerdos institucionales en materia fiscal (existencia o no de estimaciones, como registros tributarios) pueden llevar en la práctica a la utilización de diferentes métodos de registro según las características del impuesto. Por lo tanto, sobre todo cuando no se dispone de estimaciones fiables o no pueden calcularse de forma fiable los importes de dudosa re-

caudación, el *principio de caja ajustado por el tiempo* se considera un sustitutivo aceptable para los importes devengados.

Mientras que la cantidad total de los ingresos registrados debería ser igual en los dos enfoques, es probable que sea diferente de la distribución de los ingresos registrados a través del tiempo.

5.2. Diferencias en la presentación entre las NICSP y los criterios estadísticos en Contabilidad Nacional.

Además de las diferencias conceptuales entre las NICSP y GFS, también encontramos diferencias relacionadas con la presentación de la información que pueden dificultar la comparación entre la información contable y los datos EFP/GFS.

Las diferencias en la presentación pueden encontrarse en tres niveles:

1) La denominación y contenido de los informes

El sistema de contabilidad nacional tiene una presentación estándar de las cuentas del sector no financiero y financiero, que se utiliza tanto para las administraciones públicas y otras cuentas del sector de la economía y el resto del mundo. Además, la UE ha adoptado un enfoque específico a la presentación de las siguientes estadísticas:

- Ingresos Públicos
- El gasto público
- Déficit / superávit de las administraciones
- Transacciones en activos
- Las transacciones en pasivos
- Otros flujos económicos
- Balances

En las normas internacionales de contabilidad, los estados financieros recogidos en la NICSP 1 y relacionados con EFP/GFS son los siguientes:

- Estados de Situación Financiera o Estados de Activos y Pasivos, equivalente a los Balances en EFP/GFS,

- Un estado de rendimiento financiero (también llamado Estado de Resultados), que recoge las operaciones relacionadas con los ingresos y gastos recogidos en EFP/GFS en la determinación del déficit / superávit y
- El Estado de Cambios en el Patrimonio Neto, que incluye algunos elementos registrados en EFP/GFS como otros flujos económicos.

2) **La clasificación y descomposición de los datos**

Las EFP/GFS, al igual que la mayoría de los conjuntos de datos estadísticos, utilizan un conjunto altamente estandarizado de clasificaciones económicas y funcionales para asegurar la comparabilidad. Por ejemplo, las EFP/GFS establecen una clasificación funcional (salud, educación, etc) para presentar los gastos de las Administraciones Públicas muy útiles para el análisis de las políticas gubernamentales.

Esta situación contrasta con la flexibilidad que presentan algunas clasificaciones en los informes financieros basados en las IPSAS, como por ejemplo, la distinción entre activos y pasivos corrientes y no corrientes en los informes sobre «segmentos» para cumplir con el requerimientos de la NICSP 18 (Información Financiera por Segmentos).

3) **Información adicional disponible**

La información contable pública recogida en los estados financieros presenta, en algunos casos, un menor grado de desglose que las EFP. Sin embargo, las notas a los estados financieros pueden recoger una información muy detallada, ya que debe incluir un resumen de las políticas contables significativas, información de los distintos elementos patrimoniales, de las contingencias y del riesgo en relación con los instrumentos financieros.

Las EFP/GFS, al igual que otras series estadísticas, para ser útil debe presentar series de datos comparables en el tiempo a largo plazo. Esto significa que los nuevos datos, los cambios metodológicos y los errores identificados conducen a la revisión de los datos del pasado, es decir, de toda la serie temporal. En el caso de las estadísticas EFP en la UE, los datos son compilados y publicados tanto anual como trimestralmente. Sin embargo, las IPSAS sólo requieren la presentación de informes anualmente, aunque permite

la posibilidad de presentación de informes más frecuentes, y los datos solo deben ser comparables con el ejercicio inmediatamente anterior, pudiendo realizarse los ajustes necesarios de años previos al anterior sin afectar al actual.

6. CONCLUSIONES

En el ámbito de la contabilidad nacional existe un alto grado de armonización en Europa, como consecuencia de la utilización del Sistema Europeo de Cuentas (SEC) como marco único, sin embargo, no ocurre lo mismo en el ámbito de la contabilidad microeconómica, tanto la de carácter presupuestario como la contabilidad económico-patrimonial, en la que se distinguen veintiocho sistemas de información contable pública diferentes. El Nuevo Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales de la Unión Europea (SEC 2010) fue aprobado por Reglamento (UE) N.º 549/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo el 21 de mayo de 2013 y se aplicará por vez primera a los datos que deban transmitirse a Eurostat a partir del 1 de septiembre de 2014.

Tal y como reconoce el SEC 2010, la experiencia ha demostrado que, para las administraciones públicas, una presentación alternativa a la sucesión de las cuentas del SEC en el marco central se adapta mejor a determinadas necesidades analíticas. Esta alternativa se conoce como presentación de las estadísticas de las finanzas públicas (EFP). Ofrece una imagen diferente, aunque integrada, de las cuentas de las administraciones públicas con magnitudes clave de su la actividad económica y consiste en la reorganización de las operaciones no financieras registradas en las diversas cuentas corrientes, la cuenta de capital y la cuenta financiera del SEC, y su presentación en una cuenta única, más apropiada para el análisis fiscal.

En contraste con muchas otras regiones del mundo, las EFP/GFS tienen una gran repercusión pública en la UE, ya que se utilizan directamente en la toma de decisiones de la política europea y de control fiscal, y, en ausencia de normas armonizadas de contabilidad pública, se han convertido, de hecho, en una norma de contabilidad pública común. De hecho, los EEMM tienen muy en cuenta las consideraciones estadísticas en el diseño e implementación de la política presupuestaria y en sus sistemas presupuestarios y contables públicos, y los usuarios están particularmente interesados en la conciliación entre los datos contables publicados a nivel nacional y los publicados en las estadísticas de las finanzas públicas cuestionándose si las diferencias

entre ambos sistemas afectan a la calidad de los datos a pesar de que tales diferencias son puramente de naturaleza conceptual.

En este sentido, resulta imprescindible avanzar en la armonización de las normas contables aplicadas por los EEMM, con el fin de hacer comparable la información que proporcionan y facilitar su agregación, reduciendo con ello la complejidad del proceso de elaboración de las cifras de contabilidad nacional y el número de ajustes a realizar por diferencias entre la contabilidad micro y macroeconómica. Ello mejoraría asimismo la verificabilidad y confiabilidad de la información, simplificando el proceso y aumentando su claridad y transparencia. Esta necesidad de armonización, fue recogida por la Comisión Europea en marzo de 2013 en el informe *«Hacia la aplicación de las normas de contabilidad del sector público armonizadas en los Estados miembros»*, que permitiría que los responsables políticos y otras partes interesadas fueran capaces de analizar la situación financiera y el desempeño del gobierno y de la sostenibilidad a largo plazo de las finanzas públicas. El requisito previo fundamental para la elaboración de estadísticas de finanzas públicas de alta calidad es un robusto sistema de contabilidad pública basado en el criterio de devengo.

El estudio de la relación entre los dos sistemas de información es muy relevante debido a la necesidad de transparencia, explicar a los usuarios las diferencias entre los datos de los respectivos informes, y la necesidad de una conciliación entre ambos, dado que los agregados de la contabilidad nacional y la compilación de estadísticas de las finanzas públicas (EFP/GFS) calculados en base al criterio de devengo, se basan en los informes presupuestarios de la contabilidad pública y presupuestaria basada en el principio de caja en la mayoría de los EEMM.

Este contexto explica la importancia de la interacción entre la aplicación de las normas de micro-contabilidad, tales como las IPSAS o las futuras EPSAS, en Europa y las de macro-contabilidad en las que se basan las EFP/GFS dado que ambos sistemas tendrán que coexistir.

7. REFERENCIAS

BERGMANN, A.: (2013): «IPSAS - The international financial reporting standards for the public sector» in Eurostat Conference «Towards implementing European Public Sector Accounting Standards» Brussels 29-30 May 2013.

<http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/conferencias/introduction/2013/epsas>

CRISTÓBAL CRISTÓBAL, A. (2009): «Presente y Futuro de la Contabilidad Regional de España». Aspectos Territoriales del Desarrollo: Presente y Futuro. ICE. Mayo-Junio 2009. N.º 848 pág. 29-36.

DASÍ GONZÁLEZ, R. (2011): «El Pacto de Estabilidad y Crecimiento ante la crisis. Determinación y seguimiento del déficit público de los Estados miembros de la Unión Europea». Revista española de control externo, ISSN 1575-1333, Vol. 13, N.º 39, 2011, págs. 65-104.

DASÍ GONZÁLEZ, R. y MONTESINOS JULVE, V. (2011): «Información contable y Estabilidad Presupuestaria en la Unión Europea. Análisis de los subsectores Central y Local». Comunicación presentada a la X Jornada de Contabilidad Pública, Málaga, 28 octubre 2011.

DASÍ, R., MONTESINOS, V. y MURGUI, S. (2013a): «Comparative Analysis of Governmental Accounting diversity in the European Union», *Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice*, Volume 15, Issue 3, 2013

DASÍ, R., MONTESINOS, V. y MURGUI, S. (2013b): «El cambio de base de la contabilidad nacional y sus implicaciones para la determinación del déficit público» Comunicación presentada al XVII Congreso AECA «Ética y emprendimiento: valores para un nuevo desarrollo», Pamplona, 25-27 septiembre.

European Commission (2013a): Commission Staff Working Document, accompanying the Report from the Commission to the Council and the European Parliament Towards implementing harmonised public sector accounting standards in Member States, The suitability of IPSAS for the Member States; [SWD(2013) 57 final], Brussels, March 6.

European Commission (2013b): Towards implementing harmonised public sector accounting standards in Member States, The suitability of IPSAS for the Member States; Report from the Commission to the Council and the European Parliament [COM(2013) 114 final], Brussels, March 6.

- Fondo Monetario Internacional (2001): Manual de estadísticas de Finanzas Públicas. <http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/es/>
- GENARO MOYA, D. (2005): «Economía Aplicada: Introducción Teoría y Práctica». Ed. Tirant lo Blanch. ISBN:9788484564744.
- GUTIÉRREZ HERNÁNDEZ, P. (2005): «El SEC 95: Herramienta fundamental para la toma de decisiones y seguimiento de la política económica en la Unión Europea». *Revista Asturiana de Economía* n.º 34, pág. 87-113.
- IFAC (2011): Recommendations for the G-20 Nations – Meeting of November 3-4, 2011 <http://www.ifac.org/publications-resources/recommendations-g-20-nations-meeting-november-3-4-2011>
- IPSASB (2005): Research Report: International Public Sector Accounting Standards (IPSASs) and Statistical Bases of Financial Reporting: An Analysis of Differences and Recommendations for Convergence, New York.
- IPSASB (2012): IPSASs and Government Finance Statistics Reporting Guidelines, Consultation Paper, October 2012, International Federation of Accountants, New York.
- IPSASB (2013): Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities (Chapters 1-4) IFAC.
- JESÚS, M. A.; JORGE, S. (2011a): «Cash-accruals adjustments from Governmental Accounting to National Accounts: implications on the Italian, Portuguese and Spanish Central Governmental Budgetary Balances»; XVI Congreso AECA – Nuevo modelo económico: Empresa, Mercados y Culturas, Granada (Spain), 21-23 September.
- JESÚS, M. A.; JORGE, S. (2011b): «Governmental Accounting versus National Accounts – implications of different accounting bases on EU member-States Central Government deficit/surplus»; 13th Biennial CIGAR Conference – Bridging public sector and non-profit sector accounting, Ghent (Belgium), 9-10 June.
- JESÚS, M. A.; JORGE, S. Y LAUREANO, R. (2013): «IPSASs adoption and implications on the differences in GA-NA budgetary balances: an empirical analysis within the context of EU»; 14th Biennial CIGAR Conference «In the Eye of the Storm: Public Sector

Accounting, Financial Crisis and Austerity» University of Birmingham, United Kingdom, September 2-3, 2013

JONES, R. (2003): «Measuring and Reporting the Nation's Finances: Statistics and Accounting», *Public Money and Management*, 23, 21-21.

JONES, R.; K. LÜDER (1996): «The relationship between National Accounting and Governmental Accounting: state of the art and comparative perspectives», *Research in Governmental and Non-profit Accounting*, 9, 59-78.

JORGE, S. (2013): «The future of Public Sector Accounting in EU member-States— IPSAS or EPSAS?», *Comparative International Governmental Accounting Research Newsletter*, April 2013, Volume 4, Issue 2.
http://cigar-network.net/images/stories/Newsletter_April_2012_/CIGARnewsletter_vol_4_2.pdf

LÜDER, K. (2000): *National Accounting, Governmental Accounting and cross-country comparisons of Governmental Financial Condition, Financial Accountability and Management*, 16(2), 117-128.

OFICINA DE ESTADÍSTICA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS (EUROSTAT), (1996): «European System of National and Regional Accounts (ESA95)», Luxembourg.

— (EUROSTAT) (2002): «Manual on Government Deficit and Debt» <http://europa.eu.int/>. Luxemburgo: Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas. Fifth edition published in 2013: http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/product_details/publication?p_product_code=KS-RA-13-001

— (EUROSTAT) (2012): Document accompanying the public consultation on the suitability of the international Public Sector Accounting Standards for EU Member States, Public Consultation Paper, 15 February 2012.

— (EUROSTAT) (2013): Eurostat Conference «Towards implementing European Public Sector Accounting Standards» Brussels 29-30 May 2013.
<http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/conferences/introduction/2013/epsas>

PARLAMENTO EUROPEO (2013): POSICIÓN DEL PARLAMENTO EUROPEO aprobada en primera lectura el 13 de marzo de 2013 con vistas a la adopción del Reglamento (UE) del Parlamento Europeo y del Consejo relativo al Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales de la Unión Europea

<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P7-TA-2013-0079+0+DOC+XML+V0//ES>

UNIÓN EUROPEA (1996): Reglamento (CE) n.º 2223/96 del Consejo de 25 de junio de 1996 relativo al sistema europeo de cuentas nacionales y regionales de la Comunidad.

— (UE) (2011): Directiva 2011/85/UE del Consejo de 8 de noviembre de 2011 sobre los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados miembros

— (UE) (2013): REGLAMENTO (UE) n.º 549/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de mayo de 2013 relativo al Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales de la Unión Europea

Nueva gobernanza económica europea, reglas fiscales y evolución del presupuesto

**Jaime Sánchez Mayoral, Beatriz Antolín Ruiz de la Cuesta
y Laura Rodríguez Sánchez**

Subdirección General de Política Presupuestaria. Dirección
General de Presupuestos

1. GOBERNANZA ECONÓMICA EUROPEA: HACIA UNA MAYOR COORDINACIÓN DE LAS POLÍTICAS FISCALES

1.1. Introducción

La necesidad de una coordinación fiscal entre los países de la Unión Europea (UE) ha estado presente desde la fase inicial de creación de la Unión Económica y Monetaria (UEM), a comienzos de 1990, ha ido acompañando al proceso de introducción de la moneda única, que culminó en 1999 con la acuñación del euro y, tras haber sido reforzada en los últimos tiempos, se mantiene plenamente vigente en la actualidad.

La UEM ha sido diseñada sobre la base de combinar una política monetaria única, competencia del Banco Central Europeo, con una pluralidad de políticas fiscales emanadas de los distintos Estados miembros, los cuales han conservado la competencia para establecer e implementar, dentro del ámbito nacional, sus respectivas políticas fiscales.

La indiscutible interacción entre la política fiscal y monetaria, cuya interdependencia se incrementa entre países que comparten una misma moneda potenciando el posible efecto contagio de sus economías, ha traído como consecuencia que el diseño de la UEM conlleve la necesaria coordinación de las políticas fiscales nacionales, con el objeto de evitar los posibles impactos negativos en otros países de la zona euro que pudieran provenir de los efectos inflacionarios derivados de elevados déficits.

El Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) dispone que los Estados miembros considerarán sus políticas económicas como una cuestión de interés común y las coordinarán estrechamente. De manera más concreta, el TFUE requiere que los Estados miembros mantengan sus niveles de déficit y de deuda pública por debajo del 3 por ciento del PIB y 60 por ciento del PIB, respectivamente, al tiempo que establece un procedimiento para que, en el caso de que un Estado miembro sobrepase estos umbrales, asegurar que corrige el incumplimiento y se sitúa de nuevo por debajo de los valores de referencia.

Estas exigencias del Tratado se desarrollaron en 1997, a través del Pacto de Estabilidad y Crecimiento (PEC)¹, en una doble vertiente preventiva y correctiva.

La vertiente preventiva es la que persigue que los niveles de déficit y de deuda se mantengan por debajo de los valores de referencia, lo que, en un primer momento, supuso la exigencia de que todos los países miembros persiguieran un objetivo presupuestario a medio plazo próximo al equilibrio o de superávit. Asimismo, se estableció un sistema de supervisión multilateral mediante la presentación de Programas de Estabilidad, por parte de los países cuya moneda es el euro, y de Programas de Convergencia, en el caso del resto de países de la UE. En ambos Programas, se recogen las políticas presupuestarias nacionales con una perspectiva a medio plazo para su supervisión por parte de las Instituciones europeas, con el fin de asegurar que resultan coherentes con el objetivo marcado.

La vertiente correctiva es la que establece el procedimiento que ha de seguirse en el supuesto de que el déficit supere el umbral del 3 por ciento. En este caso, la Comisión podrá declarar la existencia de un déficit excesivo lo que conlleva la apertura del «Procedimiento de Déficit Excesivo» (PDE). En este procedimiento, el país afectado tendrá que cumplir con las recomendaciones emanadas de las Instituciones europeas, con el propósito de volver a situar su déficit por debajo del valor de referencia.

¹ El PEC consta de la Resolución del Consejo Europeo de Amsterdam de junio de 1997 y de dos Reglamentos: Reglamento (CE) nº 1466/97 del Consejo, de 7 de julio de 1997, relativo al reforzamiento de la supervisión de las situaciones presupuestarias y a la supervisión y coordinación de las políticas económicas [Diario Oficial L 209 de 2.8.1997] y el Reglamento (CE) nº 1467/97 del Consejo, de 7 de julio de 1997, relativo a la aceleración y clarificación del procedimiento de déficit excesivo [Diario Oficial L 209 de 2.8.1997].

Sin embargo, este sistema establecido originalmente en el PEC para evitar que los países miembros superen los valores de referencia, no se ha mantenido inalterable con el paso del tiempo sino que, por el contrario, ha ido evolucionando para adaptarse a las nuevas circunstancias y, basándose en la experiencia, ha ido sufriendo carencias y ganando en efectividad.

El PEC se modifica por primera vez en 2005². Entre las causas de la reforma, destaca la necesidad de dotarlo de mayor flexibilidad para considerar, por una parte, la diversidad de las situaciones económicas y presupuestarias de los países, tras la reciente incorporación en 2004 de diez nuevos países³ a la UE y, por otra, para establecer un enfoque más simétrico de la política fiscal a lo largo del ciclo económico mediante una mayor disciplina presupuestaria en tiempos de bonanza económica.

El principal cambio en la vertiente preventiva del PEC consistió en pasar de establecer un mismo objetivo de estabilidad a medio plazo para todos los países miembros y en términos nominales, a fijar objetivos específicos y en términos estructurales, esto es, ajustados cíclicamente y netos de medidas one-off⁴ y temporales. Además, se permitió que pudieran producirse desviaciones respecto del objetivo a medio plazo o respecto de la senda de ajuste, en el caso de tratarse de reformas estructurales con efectos positivos a medio plazo en las finanzas públicas.

En la vertiente correctiva se flexibilizan, atendiendo a la situación económica, los factores a tener en cuenta para valorar si hay déficit excesivo, se introduce un ajuste mínimo del 0,5 por ciento del PIB

² En 2005, se aprueba el Reglamento (CE) nº 1055/2005 del Consejo, de 27 de junio de 2005, por el que se modifica el Reglamento (CE) nº 1466/97 del Consejo, de 7 de julio de 1997, relativo al reforzamiento de la supervisión de las situaciones presupuestarias y a la supervisión y coordinación de las políticas económicas y el Reglamento (CE) nº 1056/2005 del Consejo, de 27 de junio de 2005, por el que se modifica el Reglamento (CE) nº 1467/97 del Consejo, de 7 de julio de 1997, relativo a la aceleración y clarificación del procedimiento de déficit excesivo.

³ El 1 de mayo de 2004, diez nuevos países y unos 75 millones de habitantes se adhirieron a la Unión Europea (UE). La UE con 25 miembros constituye actualmente un espacio político y económico de 450 millones de ciudadanos que comprenden tres antiguas repúblicas soviéticas (Estonia, Letonia y Lituania), cuatro antiguos satélites de la URSS (Polonia, República Checa, Hungría y Eslovaquia), una antigua república yugoslava (Eslovenia) y dos islas mediterráneas (Chipre y Malta).

⁴ Las medidas one-off hacen referencia a aquellas medidas extraordinarias que, como regla general, sólo afectan a un ejercicio presupuestario y, en todo caso, tienen un impacto reducido en el tiempo.

en términos estructurales para corregir el déficit excesivo para los países miembros que tengan abierto un PDE y se considera que estos países han cumplido con las recomendaciones recibidas para corregir el déficit excesivo cuando, no pudiendo situar el déficit por debajo del 3 por ciento del PIB por circunstancias adversas fuera de su control, cumplen con el esfuerzo fiscal estructural exigido.

1.2. El Six Pack: el Semestre Europeo y la Directiva de marcos presupuestarios. El Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza de la Unión Económica y Monetaria

La severa crisis económica y financiera que afecta a Europa desde el año 2008 puso de manifiesto las debilidades del PEC, el cual lejos de haber servido como un mecanismo capaz de asegurar unas finanzas públicas sólidas y saneadas en el medio plazo, no pudo constreñir suficientemente las políticas presupuestarias de los países miembros y, por tanto, tampoco evitar el consiguiente efecto contagio de las economías de la zona euro.

Las Instituciones europeas reaccionaron con la revisión y el reforzamiento del marco de la gobernanza económica de la UE y, en particular de la zona euro, a fin de prevenir y evitar la aparición de desequilibrios e impulsar el crecimiento y la creación de empleo en el futuro. En esencia, se puso el foco en la prevención, considerando que era mejor prevenir que llegar a situaciones fiscales insostenibles en las que la corrección resulta mucho más difícil.

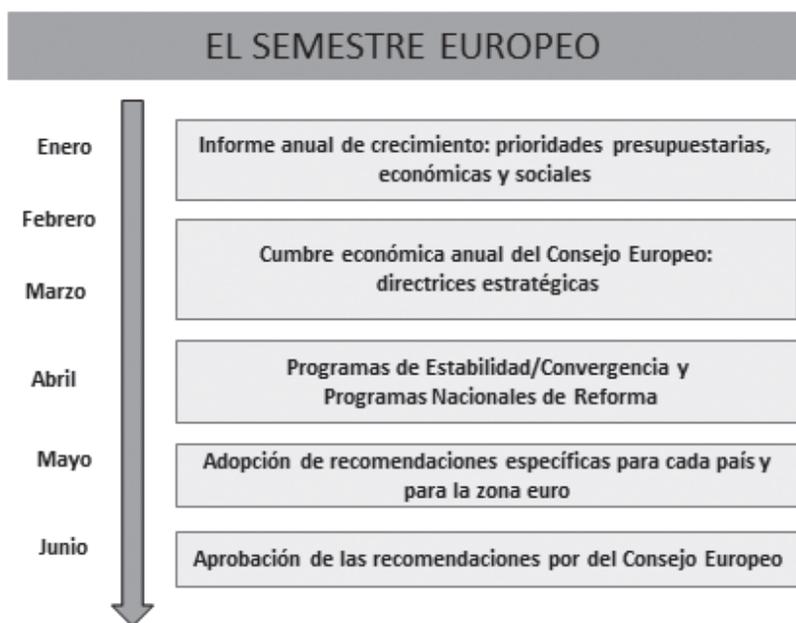
En este contexto, el 17 de junio de 2010, el Consejo Europeo acordó reforzar la coordinación de la política económica mediante la introducción, el 1 de enero de 2011, del denominado *Semestre Europeo*. Se trataba de establecer un calendario común en el que la vigilancia de la política presupuestaria y de la política económica se produjera de manera paralela y a tiempo de que las recomendaciones, efectuadas por las Instituciones europeas, fueran recibidas por los Estados miembros con suficiente antelación para poder ser incorporadas en el proceso de toma de decisiones presupuestarias nacionales y en la formulación de sus políticas económicas.

El *Semestre Europeo* abarca el primer semestre natural del año, de enero a junio, y comienza con la publicación, generalmente al final del ejercicio anterior o, a más tardar, en enero, del Informe Anual de Crecimiento de la Comisión Europea, dirigido a identificar las principales prioridades presupuestarias, económicas y sociales para la UE en su conjunto.

Posteriormente, en el mes de marzo, se celebra la cumbre económica anual del Consejo Europeo, donde se ofrecen directrices estratégicas relativas a las políticas que los Estados miembros han de tener en cuenta y que han de trasladar a los Programas de Estabilidad y de Convergencia que remiten antes de finales de abril. Al mismo tiempo, los Estados miembros han de presentar sus Programas Nacionales de Reforma en los que establecen, conforme a la estrategia Europa 2020⁵, un plan de reformas detallado para fomentar el empleo y el crecimiento económico sostenible.

Sobre la base del análisis que realiza la Comisión en relación a los Programas de Estabilidad y de Convergencia y a los Programas Nacionales de Reforma, el Consejo formula recomendaciones específicas, referidas al año siguiente, para cada Estado miembro y para la zona euro en su conjunto, que son respaldadas por el Consejo Europeo a finales de junio o principios de julio, dándose por concluido el *Semestre Europeo*.

CUADRO I



⁵ Europa 2020 es la estrategia de crecimiento de la UE para la próxima década. Concretamente, la Unión ha establecido para 2020 cinco ambiciosos objetivos en materia de empleo, innovación, educación, integración social y clima/energía. En cada una de estas áreas, cada Estado miembro se ha fijado sus propios objetivos. La estrategia se apoya en medidas concretas tanto de la Unión como de los Estados miembros.

En este contexto de reformas, en Noviembre de 2011, se aprobó un paquete legislativo, constituido por un conjunto de cinco Reglamentos y una Directiva, conocido como el *Six Pack*⁶

Con este nuevo conjunto normativo se trataba de corregir algunas ineficiencias que se habían detectado con ocasión de la crisis. Los países miembros no habían aprovechado el período de crecimiento económico anterior a la crisis para reforzar su situación presupuestaria y poder así acometer políticas fiscales expansivas ahora que se presentaba la necesidad. Se había constatado que, en el punto de partida de la crisis, muchos países se enfrentaban a elevados niveles de deuda tanto pública como privada y esta precaria situación en relación al endeudamiento tuvo una influencia negativa en un contexto económico globalizado. Por otra parte, la inoperatividad del sistema sancionador no había servido de acicate para que los países miembros cumplieran con las reglas fiscales.

El *Six Pack* va a suponer una nueva modificación del PEC. En el lado preventivo, la principal novedad se produce con la introducción de una regla de gasto, con la que se persigue que el gasto de un país no crezca más de lo que crece potencialmente de media su economía y que, por tanto, cualquier exceso de gasto por encima de este límite haya de estar respaldado por nuevas medidas de ingresos.

Por otra parte, se consideró la posibilidad de que, ante determinadas circunstancias excepcionales, pudieran producirse desviaciones temporales respecto al cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria y de deuda pública. Se trataría de sucesos inusuales fuera del control del Gobierno y con impacto en la situación financiera o de recesión económica grave.

En la vertiente correctiva, el control de la deuda pública cobra protagonismo. A la vista de la experiencia, se abandona la idea de

⁶ El Six Pack comprende seis actos legislativos que entraron en vigor el 13 de diciembre de 2011: el Reglamento (UE) n.º 1173/2011 sobre la puesta en práctica efectiva de la supervisión presupuestaria en la zona euro; el Reglamento (UE) n.º 1174/2011 relativo a las medidas de ejecución destinadas a corregir los desequilibrios macroeconómicos excesivos en la zona euro; el Reglamento (UE) n.º 1175/2011 por el que se modifican los procedimientos de supervisión de las situaciones presupuestarias; el Reglamento (UE) n.º 1176/2011 sobre prevención y corrección de los desequilibrios macroeconómicos; el Reglamento (UE) n.º 1177/2011, que modifica el procedimiento en caso de déficit excesivo y la Directiva n.º 2011/85/UE sobre los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados miembros.

que la deuda pueda resultar suficientemente controlada mediante las restricciones impuestas al déficit y se introduce la posibilidad de que se pueda abrir un Procedimiento por Déficit Excesivo (PDE) a un país que, aún con un déficit por debajo del 3 por ciento del valor de referencia, tenga un nivel de deuda pública superior el 60 por ciento de su PIB y que no esté disminuyendo a un ritmo satisfactorio, esto es, descendiendo en promedio en una vigésima parte de la cantidad en la que difiere del valor de referencia del 60 por ciento anual, en los tres años anteriores a su valoración.

Otra característica de esta reforma reside en la introducción de nuevas obligaciones de información y de un sistema sancionador más efectivo para los países de la zona del euro. Esta efectividad se logra, en primer lugar, con la aplicación de sanciones en fases más tempranas, de manera que no haya que esperar al deterioro de la situación presupuestaria en la que la imposición de sanciones pudiera resultar contraproducente. En segundo lugar, se dota de mayor gradualidad a la imposición de sanciones y, en tercer lugar, la aprobación se reviste de un mayor automatismo, al imponerse el denominado sistema de mayoría cualificada inversa, en el que se invierte el sistema de votación de las sanciones de manera que, cuando se den las circunstancias, las sanciones se entenderán aprobadas a menos que la votación de los países por mayoría cualificada acuerde lo contrario.

Finalmente, como parte del *Six Pack*, el Consejo aprobó la Directiva 2011/85/EU, de 8 de noviembre, sobre los requisitos que han de cumplir los sistemas presupuestarios de los Estados miembros. Esta Directiva responde a la necesidad de exigir unos requisitos mínimos uniformes para todos los sistemas presupuestarios nacionales, pues al constituir éstos la base sobre la que se realiza la supervisión multilateral, su calidad y fiabilidad resultan esenciales para garantizar el correcto funcionamiento del marco de vigilancia de la UE.

En este sentido, se van exigir sistemas completos y fiables de contabilidad pública que permitan a los Estados miembros publicar de manera regular los datos presupuestarios correspondientes a la totalidad de sus administraciones públicas. Asimismo, se recoge la obligación de establecer un horizonte de planificación presupuestaria a medio plazo, de tres años como mínimo, que deberá estar basado en unas previsiones macroeconómicas y presupuestarias realistas, públicas e independientes.

En este proceso de reforma, se ha buscado la implicación de los Estados miembros y su compromiso con el nuevo marco legislativo de la gobernanza económica. Con este propósito, en marzo de 2012, se firma el Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza en la Unión Económica y Monetaria por todos los países de la UE, salvo la República Checa y Gran Bretaña, entrando en vigor el 1 de enero de 2013.

Los países firmantes del Tratado se comprometen, entre otras cosas, a promover la disciplina presupuestaria, a reforzar la coordinación de las políticas económicas y a mejorar la gobernanza de la zona euro.

De los títulos en los que se estructura el Tratado, el Título III «Fiscal Compact» conocido como el *Pacto fiscal*, abarca cinco artículos (del artículo tres al ocho), en los que regula las disposiciones de carácter presupuestario.

En virtud de este Título, los países firmantes se comprometen a incorporar en sus sistemas legislativos nacionales, con la mayor jerarquía normativa y preferentemente con rango constitucional, el concepto de objetivo a medio plazo en términos estructurales, que no deberá superar el -0,5% del PIB, salvo que el nivel de deuda sea inferior al 60% del PIB y no se ponga en riesgo la sostenibilidad, en cuyo caso, el objetivo a medio plazo podrá alcanzar como máximo el -1% del PIB. Asimismo, los países firmantes se comprometen a incluir mecanismos correctores en el caso de que se produzcan desviaciones respecto del objetivo y a crear una autoridad fiscal independiente para que vigile el cumplimiento de las reglas fiscales y la activación de estos mecanismos correctores.

1.3. El *Two Pack*: supervisión europea de los proyectos de presupuestos

En mayo de 2013, se aprueban otros dos nuevos Reglamentos que conforman lo que se conoce como el *Two Pack*⁷ y con los que se pretende reforzar la vigilancia de los países cuya moneda es el euro.

⁷ El *Two Pack* comprende el Reglamento (UE) n.º 473/2013 sobre disposiciones comunes para el seguimiento y la evaluación de los proyectos de planes presupuestarios y para la corrección del déficit excesivo de los Estados miembros de la zona del euro y el Reglamento (UE) n.º 472/2013 sobre el reforzamiento de la supervisión económica y presupuestaria de los Estados miembros de la zona euro cuya estabilidad financiera experimenta o corre el riesgo de experimentar graves dificultades.

A diferencia del *Six Pack*, este nuevo paquete legislativo no va a suponer una modificación del PEC sino que va a servir para complementar el nuevo marco de la gobernanza económica.

En primer lugar, se completa el *Semestre Europeo*, al que se ha hecho referencia en el apartado anterior, creando lo que se conoce como el *Otoño Europeo*. Mediante este nuevo mecanismo, los países que comparten la moneda euro tendrán que enviar a la Comisión, antes del 15 de octubre, sus proyectos de planes presupuestarios para el ejercicio siguiente, con el objeto de que puedan ser valorados antes de ser aprobados definitivamente por los respectivos Parlamentos nacionales.

Esta revisión se centrará en analizar que los proyectos de los planes presupuestarios anuales cumplen con las recomendaciones específicas que se han emitido en el ámbito del *Semestre Europeo* y, además, para los países que estén inmersos en un PDE, que cumplan con las obligaciones que se derivan de las recomendaciones específicas realizadas en el ámbito de este procedimiento. La Comisión emitirá lo antes posible y, a más tardar, el 30 de noviembre, un dictamen valorando los proyectos de planes presupuestarios, de cada uno de los países de la zona euro, para el ejercicio siguiente.

En este proceso se contempla la posibilidad de que, si a la vista del proyecto presentado, la Comisión aprecia un incumplimiento grave por parte de un país de sus obligaciones de política presupuestaria, le solicite la presentación de un proyecto revisado, que deberá ser nuevamente sometido a valoración.

La prolongación del *Semestre Europeo* más allá de junio para abarcar, con el *Otoño Europeo*, hasta finales de noviembre, supone un paso más en la intensificación de la supervisión de la política presupuestaria. Las Instituciones europeas van a vigilar que los Estados miembros de la zona euro trasladan correctamente la perspectiva a medio plazo contenida en sus Planes de Estabilidad, y sobre la que ya se han hecho las correspondientes recomendaciones, al presupuesto que se proyecta para el ejercicio siguiente. Nuevamente, el *Two Pack* vuelve a poner el acento en la prevención y en que la fortaleza de las finanzas públicas se garantiza mejor en la fase de planificación.

Este mecanismo también va a permitir que la Comisión realice una valoración de la situación presupuestaria y de las perspectivas de la zona euro en su conjunto, con lo que se va a poder tener una visión global de los planes de los distintos países y conocer la inte-

racción y el impacto de los mismos en la zona euro, antes de que se conviertan en ley mediante su aprobación por los respectivos Parlamentos nacionales.

CUADRO 2



Por otra parte, el *Two Pack* establece que los proyectos anuales de presupuestos han de estar basados en previsiones económicas independientes, con el fin de evitar que unas estimaciones parciales y poco realistas deriven en una planificación presupuestaria ineficaz que pueda conducir a unos resultados que no sean acordes con los presupuestados. En este sentido y, en línea con lo ya establecido en la Directiva 2011/85/UE y en el Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza de la UEM, mencionados anteriormente, el *Two Pack* va a exigir a los países de la zona euro el establecimiento de autoridades fiscales independientes que se encarguen de controlar las reglas fiscales nacionales.

2. NUEVO MARCO FISCAL EN ESPAÑA

2.1. Introducción

En este apartado vamos a describir de forma sucinta las reglas presupuestarias que conforman el marco fiscal español que, como no puede ser de otra manera, están integradas por la normativa europea de estabilidad y la incorporación de esta normativa a nuestro ordenamiento jurídico, fundamentalmente a través de la

reciente reforma del artículo 135 de la Constitución y de la aprobación de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (LOEPSF).

Tal y como se ha descrito en el apartado anterior, la supervisión europea es cada vez más estrecha y, por ello, la estrategia presupuestaria de los países de la UEM está sometida a un cada vez mayor número de reglas fiscales. El marco fiscal español se estructura en torno a tres pilares fundamentales: reglas fiscales, planificación plurianual y supervisión.

En primer lugar, la estrategia fiscal de España está limitada por el necesario cumplimiento de una serie de restricciones de carácter permanente que se imponen a determinadas variables de la política fiscal como son el gasto, la deuda o el déficit públicos.

Por otra parte, actualmente la estrategia presupuestaria debe abandonar el antiguo enfoque anual y enmarcarse necesariamente en un plano temporal de carácter plurianual, con una estrategia de medio y largo plazo que garantice la sostenibilidad de las finanzas públicas.

Finalmente, como ya se ha señalado, el marco fiscal español está cada vez más cohesionado y coordinado con el del resto de los países miembros de la UEM, de forma que las Instituciones europeas efectúan un continuo seguimiento y evaluación de nuestras políticas presupuestarias nacionales.

2.2. Nuevas reglas fiscales

El objeto principal que cumplen las reglas fiscales es reducir el grado de discrecionalidad de los gobiernos para incrementar el gasto público, aumentando su compromiso con la disciplina fiscal y, en última instancia, garantizando la solvencia y sostenibilidad financiera de las administraciones públicas.

En las últimas décadas podemos hablar, sin lugar a dudas, de una importante proliferación en el uso de reglas fiscales en todo el mundo. La Unión Europea no solo no ha sido ajena a esta tendencia, sino que probablemente ha sido una de las organizaciones político-económicas que con más vehemencia ha defendido las bondades de estas restricciones de disciplina fiscal, introduciendo, ya desde el año 1992, los denominados criterios de convergencia con el Tratado de Maastricht que debían cumplir los Estados miembros que quisiesen formar parte de la UEM.

Desde entonces, el marco fiscal español ha recogido las citadas reglas fiscales con diversas modificaciones desde su incorporación, destacando el impulso a las mismas introducido por la reciente normativa europea comentada en el apartado anterior (el Pacto Fiscal, el *Six Pack* y el *Two Pack*) que conlleva, por un lado, un importante cambio de filosofía en la normativa de estabilidad y, por otro, añade nuevas reglas fiscales como la regla de gasto, adicionales a las ya existentes.

Un cambio esencial en el marco fiscal es, sin duda, el referido al concepto en sí de estabilidad presupuestaria y al papel que juega el límite del volumen de la deuda pública. Remontándonos someramente al pasado, cabe recordar que la primera normativa española de estabilidad establecía inicialmente normas que exigían un equilibrio presupuestario en términos anuales. Posteriormente se buscó, con la reforma de la dicha normativa abordada en el año 2005, la flexibilización de este concepto para dar cabida al equilibrio presupuestario a lo largo del ciclo económico, es decir, permitir con determinadas limitaciones niveles de déficit en algún año en la medida que dichos saldos se compensasen para alcanzar un equilibrio en un ámbito plurianual. En cualquier caso, esta normativa regulaba una evaluación del equilibrio cíclico basada en el análisis de los déficit/superávit en términos nominales, es decir, en términos del déficit/superávit observado en las cuentas públicas.

La nueva normativa de estabilidad introduce un cambio significativo al enunciar el principio de estabilidad presupuestaria en términos de equilibrio o superávit estructural. Y ante estos tecnicismos de «burocracia presupuestaria» cabe preguntarse ¿qué se entiende por equilibrio estructural de las cuentas públicas?. Una definición etimológica llevaría a pensar que se trata de un equilibrio que se mantiene, que no es temporal o circunstancial, sino que permite garantizar la sostenibilidad financiera a medio y largo plazo. La normativa de estabilidad (tanto la europea como la española) no aclara demasiado al respecto, ya que lo define como un valor residual al señalar que se trata del saldo de las cuentas públicas (diferencia entre ingresos y gastos del ejercicio) ajustado del ciclo y descontado de medidas excepcionales (denominadas medidas one off) y temporales.

La filosofía que subyace tras esta regla fiscal del equilibrio estructural es que una administración disfruta de una situación financiera saneada en la medida en que dispone de ingresos perma-

nentes suficientes para financiar sus gastos permanentes. De este modo, se hace necesario saber qué gastos e ingresos son estructurales o permanentes y, para ello, a su vez, tendríamos que analizar cuáles, por contraposición, podríamos considerar gastos o ingresos temporales o ligados al ciclo económico. Así p.e. en un periodo de recesión económica serían gastos típicamente cíclicos los destinados a satisfacer las prestaciones por desempleo. Por su parte, en una fase de expansión económica, como la experimentada en España hasta el año 2008, podríamos identificar como ingresos típicamente cíclicos los ingresos extraordinarios asociados al boom inmobiliario que, una vez agotada esta fase de expansión económica, dejaron de ingresarse en las arcas públicas.

Es decir, en el saldo presupuestario de las cuentas públicas se pueden distinguir dos componentes: un componente cíclico (diferencia de ingresos y gastos asociados al ciclo económico) y, como valor residual, otro estructural, siendo este último el relevante para valorar la sostenibilidad financiera de una administración pública. En este sentido se comparte la filosofía que inspira esta regla fiscal por la cual los gobiernos deben garantizar el equilibrio estructural, evitando por lo tanto financiar gastos estructurales con ingresos de naturaleza coyuntural pues, de lo contrario, en ejercicios venideros se enfrentarán a situaciones de desequilibrio financiero, al no poder ajustar los gastos de carácter estructural en el mismo modo en el que desaparecieron los ingresos coyunturales que los financiaron.

Ahora bien, una vez hecha la anterior consideración, la principal crítica que se hace a esta regla fiscal se refiere al procedimiento de su obtención.

Como ya se ha señalado con anterioridad, el saldo estructural es un valor de carácter residual para cuyo cálculo primero deberá obtenerse el saldo cíclico. Sin embargo, este componente cíclico tampoco es un valor directamente observable sino que se trata de un valor calculado de forma indirecta a través de macromagnitudes como la brecha de producción (también conocida como output gap) o las elasticidades de los ingresos y gastos públicos. Este procedimiento determina que la validez de los resultados obtenidos dependa de la bondad de la metodología empleada, lo que a nuestro juicio introduce cierto margen de incertidumbre e incluso de subjetividad respecto al uso de las distintas metodologías.

Junto al equilibrio estructural la otra gran reforma introducida en la parte preventiva del PEC y que se ha transpuesto en términos similares en nuestra normativa de estabilidad, es la incorporación de una regla de gasto que, como complemento a las anteriores, limita la tasa de crecimiento del gasto público al crecimiento potencial medio de la economía nacional, a menos que el exceso esté acompañado de ingresos adicionales.

En la definición de esta regla en la LOEPSF, se emplea el término de *gasto computable* (en lugar del gasto público), entendiéndose por él los gastos o empleos no financieros excluidos aquellos sobre los que no existe margen de discrecionalidad, como son los intereses de la deuda pública, el gasto no discrecional en prestaciones por desempleo, y las transferencias a las administraciones territoriales vinculadas al sistema de financiación, entre otros.

En definitiva, se trataría de una regla fiscal que cobraría mayor interés en las fases expansivas del gasto ya que pretende evitar que en dichas fases los gastos sobre los que los gobiernos disponen de mayor capacidad de actuación crezcan significativamente, pudiendo traducirse en desequilibrios financieros futuros una vez agotada la fase expansiva.

Por último, y en línea con la anterior consideración, la regla de gasto se completa con el mandato recogido en la LOEPSF de destinar los mayores ingresos que pudieran obtenerse durante un ejercicio respecto de los inicialmente previstos, no a la financiación de nuevos gastos, si no a reducción del endeudamiento neto.

La última regla fiscal que conforma nuestro marco fiscal, es la supervisión del volumen de la deuda pública que, tal y como ya se dijo en el apartado primero de este artículo dedicado a la gobernanza económica, ha cobrado protagonismo una vez constatado que las restricciones al déficit público no resultan suficientes para su control.

Con esta nueva regla se incorpora la sostenibilidad financiera como uno de los principios rectores de la actividad económico financiera del sector público, reforzando así la idea de que la estabilidad no ha de referirse a un momento coyuntural, sino que su dimensión se sitúa en un horizonte temporal con carácter de permanencia, lo que permitirá afrontar los posibles retos a los que se enfrente nuestro estado del bienestar.

2.3. Planificación Presupuestaria Plurianual

Uno de los pilares del marco fiscal español es, como se señaló anteriormente, la planificación plurianual.

La planificación presupuestaria nacional solo podrá ser coherente con los componentes preventivos y correctivos del PEC en la medida en la que adopte una perspectiva plurianual mediante el establecimiento de unos marcos presupuestarios a medio plazo.

Si bien es cierto que la elaboración y aprobación de la ley anual de presupuestos constituye el elemento esencial del proceso presupuestario a través del cual los Estados miembros instrumentan decisiones presupuestarias importantes, ha de tenerse en cuenta que tales decisiones tienen implicaciones presupuestarias que se extienden más allá del ciclo presupuestario anual. Por lo tanto, a fin de integrar esta perspectiva plurianual en el marco de supervisión presupuestaria de la UEM, la elaboración anual del presupuesto debe basarse en una planificación plurianual derivada de lo que, tanto en la nueva normativa comunitaria como en su transposición al derecho nacional, se ha denominado marco presupuestario a medio plazo.

La normativa comunitaria a este respecto no realiza una regulación exhaustiva del contenido de tales marcos sino que, estableciendo un horizonte mínimo de tres años, los define como un conjunto de procedimientos encaminados a establecer e identificar las prioridades estratégicas y los objetivos presupuestarios en el medio plazo. Asimismo señala que, basándose en previsiones macroeconómicas realistas, estos marcos deben comprender los objetivos plurianuales de estabilidad, deuda y regla de gasto, las proyecciones tendenciales de las principales partidas de ingresos y gastos y una descripción de las medidas y políticas previstas a medio plazo.

2.4. La supervisión europea de los proyectos de presupuestos

En el marco del Semestre y del nuevo Otoño Europeo existe una integración cada vez mayor de los procesos presupuestarios de los Estados miembros y una correlativa supervisión por las Instituciones europeas (principalmente y de forma más proactiva por la Comisión Europea).

La política fiscal de España, como la del resto de Estados miembros, está sometida desde el ingreso en la UEM a una vigilancia por las Instituciones europeas que se concentraba fundamentalmente

en un momento concreto, la evaluación del Programa de Estabilidad y del Programa Nacional de Reformas que España remite cada año en el mes de abril y que, tras su análisis, da lugar a las Recomendaciones Específicas que emiten, habitualmente en el mes de junio, el Consejo y la Comisión Europea.

Sin embargo, la reciente situación de crisis económica y financiera, ha puesto de manifiesto las debilidades de las propias reglas fiscales, del marco de gobernanza europea y, en particular, que los mecanismos de supervisión probablemente han resultado insuficientes.

Teniendo en cuenta lo anterior y junto a la introducción de nuevas reglas fiscales, ya explicadas en apartados anteriores, la UEM ha incorporado un calendario y procedimiento reforzado de supervisión de las políticas presupuestarias. La principal novedad en esta supervisión europea reforzada es la relativa al seguimiento y la evaluación de los proyectos de planes presupuestarios para el ejercicio siguiente que se regula en uno de los reglamentos integrantes del *Two Pack*.

En el citado reglamento se regula el calendario presupuestario común estableciendo la obligación, a más tardar el 15 de octubre, de hacer público el proyecto de presupuesto de la administración central para el ejercicio siguiente, junto con los principales parámetros de los proyectos de presupuesto de todos los demás subsectores de las administraciones públicas. El objeto de esta remisión es permitir una valoración por la UEM antes de que este presupuesto sea aprobado por las Cortes españolas.

La normativa establece un contenido mínimo estandarizado del plan presupuestario, referido exclusivamente al ejercicio siguiente y que, como aspectos más destacados, incluirá en todo caso: las principales hipótesis en que se basan las previsiones macroeconómicas independientes, el objetivo para el saldo presupuestario de las administraciones públicas en términos de PIB, desglosado por subsectores de las administraciones públicas, las previsiones tendenciales de las principales partidas de ingresos y gastos y una descripción y cuantificación de las medidas discrecionales de ingresos y gastos.

En una primera valoración crítica de esta normativa cabe señalar que, bajo esta mayor homogeneidad de marcos fiscales nacionales, se introduce una nueva supervisión que, en ocasiones, puede resultar excesivamente burocrática y difícilmente compatible con

las realidades nacionales. Así p.e. este nuevo modelo de revisión de los planes presupuestarios supone un análisis por la Comisión Europea que, en algunos casos, podría terminar en una valoración crítica de los mismos a finales del mes de noviembre con la obligación para el Estado miembro de adaptar sus presupuestos a las recomendaciones formuladas. Analizando el caso concreto de España cabría plantearse si es viable jurídica y procedimentalmente una corrección del presupuesto a estas alturas del año. Puede que en algunos países este esquema de supervisión sea sencillo pero, por el contrario, en aquellos otros en los que existe un mayor grado de descentralización, como es el caso español, la cuestión se complica sin duda notablemente.

La supervisión de la UEM se basa en el análisis de un documento de previsiones económicas, como es el proyecto de plan presupuestario pero la realidad material de este proyecto está integrada por un conjunto de normas que aprueban los respectivos presupuestos de todas las administraciones territoriales.

De este modo, la recomendación de la UEM podría conllevar la modificación, por un lado, del proyecto de Ley anual de Presupuestos Generales del Estado, cuestión nada sencilla por la propia normativa que regula las modificaciones parlamentarias del Presupuesto y porque previsiblemente estará ya en la fase final de tramitación en el Senado y, por otro y aún más complejo, de los diecisiete proyectos de Leyes anuales de Presupuestos autonómicos en tramitación en sus respectivos Parlamentos autonómicos.

Teniendo en cuenta todo lo anterior y ante la duda de la efectividad práctica de este procedimiento surge la duda de si en un futuro más o menos cercano España, al igual que otros Estados miembros descentralizados, tendrán que adaptar sus calendarios de elaboración de los presupuestos para poder ajustarse a este nuevo calendario europeo.

3. LA FUNCIÓN DEL PRESUPUESTO, UN INSTRUMENTO DE GESTIÓN O DE PLANIFICACIÓN Y CONTROL. ¿HACIA UN PRESUPUESTO DE DEVENGO?

3.1. Introducción

En el presente apartado pretenden realizarse un una serie de reflexiones sobre cuáles son las funciones que desempeña el presu-

puesto público y hacia dónde debe dirigirse para cumplir de la mejor manera posible con los cometidos que se le atribuyen.

3.2. Las funciones del presupuesto

Una de las consecuencias que se derivan de la evolución y del crecimiento que ha experimentado el sector público en las últimas décadas⁸ es que el presupuesto, además de su papel tradicional como instrumento de previsión y de control de la actividad económico-financiera de dicho sector, ha adquirido gran relevancia en su dimensión económica.

Esta dimensión del presupuesto lo convierte en un importante instrumento al servicio de diversas funciones.

Por una parte, se trata de un instrumento de política económica, cuyos principales objetivos han sido tradicionalmente la asignación eficiente de recursos o provisión de servicios públicos, la redistribución equitativa de la renta y la estabilización de la economía; y por otra parte, aunque en menor medida, en un elemento a través del cual desempeñar funciones institucionales ya que actúa como medio en el que se plantearán y resolverán diversos conflictos. En este sentido, no debemos olvidar que finalmente el presupuesto es el resultado de un complejo proceso de negociación donde convergen intereses procedentes de un amplio espectro de sectores: político, económico y social, tanto de dentro como de fuera de las administraciones públicas; y por último, como un instrumento de programación, al encontrarse al servicio de la gestión pública.

Si nos detenemos a analizar con mayor detalle las distintas acepciones del presupuesto, debemos tener presente que cuando nos referimos al presupuesto como un instrumento al servicio de la gestión pública, no podemos concebir éste como un mero elemento de reflejo de la ejecución presupuestaria que se deriva de la gestión anualizada de los recursos públicos, sino que ha de entenderse en un horizonte plurianual en la medida en que una adecuada gestión encaminada a la consecución de objetivos, requiere de una planificación estratégica de objetivos y de medios en el medio plazo. Esta perspectiva plurianual de la gestión nos permite planificar y graduar el ritmo de consecución de los objetivos de las distintas

⁸ En España el gasto del Sector público representa en el año 2013 aproximadamente un 45 por ciento del PIB.

políticas públicas identificando de esta manera cual es el orden de prioridades dentro de las mismas.

Si bien esta es una de las razones que justificarían la concepción del presupuesto como instrumento de planificación que incorpore una dimensión plurianual, quizás existen dos razones de mayor peso que justificarían la introducción de la dimensión plurianual en la reciente técnica presupuestaria.

La primera de ellas es la estrecha interrelación que existe entre el presupuesto público y el ciclo económico de un país. Esta interrelación exige de la existencia de un marco a medio plazo de análisis que permita evaluar la incidencia de las decisiones de política fiscal, instrumentadas a través del presupuesto público, sobre el desenvolvimiento de la economía y, al mismo tiempo, evaluar la incidencia que la situación de la economía produce sobre las cuentas públicas, lo que en última instancia condicionará las decisiones futuras de política fiscal del país.

En este sentido, cabe recordar que en el ámbito de la Unión Europea este papel del presupuesto como instrumento de política económica se ha visto claramente reforzado como consecuencia de la pérdida de soberanía nacional en materia monetaria y financiera tras la entrada en el euro.

La segunda razón a la que nos referíamos anteriormente que justificaría una concepción plurianual del presupuesto, es que el desarrollo de las políticas públicas de gasto y la consecución de los objetivos y efectos que con ellas se persiguen, requieren necesariamente de su mantenimiento a lo largo del tiempo.

Esta dimensión plurianual que alcanza al presupuesto, y que se materializa en la elaboración de los escenarios presupuestarios, permite planificar y graduar o periodificar el ritmo de consecución de los objetivos a lo largo del horizonte temporal comprendido, y debe entenderse como el marco de referencia donde habrán de adoptarse las medidas de política presupuestaria y por lo tanto, el marco en el que se anualmente se elaborará el presupuesto.

Este escenario plurianual, que como se señalaba anteriormente no debe identificarse con el presupuesto, en la medida en que constituye un marco orientativo para su elaboración, no

tiene por qué tener el carácter jurídico de aquél ni su nivel de detalle.

Como consecuencia de esta múltiple funcionalidad del presupuesto, este no debiera concebirse bajo la perspectiva estática de un estado de gastos e ingresos referidos a un único ejercicio sino que, por el contrario, ha de entenderse bajo una perspectiva flexible y dinámica ya que en él se recogen, de manera implícita, unos objetivos cuya consecución requerirá del transcurso de varios años. Esta nueva concepción viene a romper en cierto modo con el principio clásico de anualidad.

Para alcanzar a comprender cómo opera el presupuesto como instrumento al servicio de la planificación, así como instrumento de política fiscal sometido a diversos mecanismos de supervisión en el ámbito de la UE, dividiríamos el proceso presupuestario en sentido amplio en dos ámbitos.

Ámbito de la planificación: Dimensión plurianual:

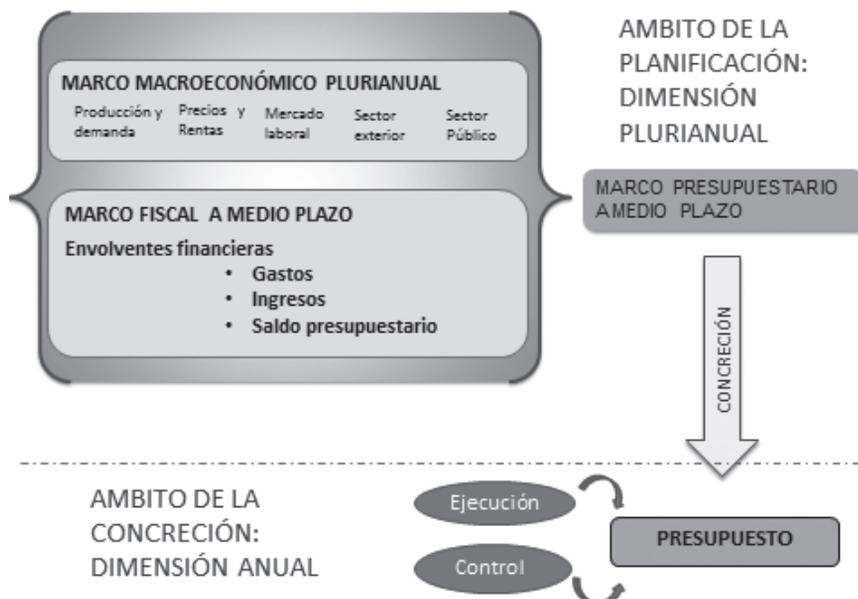
En la elaboración de los escenarios presupuestarios se realiza una conciliación entre las previsiones macroeconómicas y el marco fiscal consistente con tales previsiones⁹, con la evolución de los gastos de las distintas políticas públicas y de los ingresos presentada en forma de grandes agregados, todo ello en un horizonte temporal a medio plazo.

Ámbito de la concreción: Dimensión anual:

En el esquema que se está describiendo, el presupuesto constituiría el eslabón del sistema que nos sitúa en la realidad. Es decir, en el presupuesto se produce la concreción, para un ejercicio determinado, de lo previsto en el marco presupuestario a medio plazo, y por lo tanto, dado que se trata del elemento que será objeto de ejecución, también será el elemento sobre el que se puedan realizar la valoración, el seguimiento y el control efectivo de los programas de gasto y del grado de consecución de los objetivos, adoptando, a la vista de los resultados obtenidos, las decisiones correspondientes que afectarán a los ejercicios futuros.

⁹ Estos marcos quedan definidos, al menos en parte, por el Programa de Estabilidad que desde el año 2011 tal y como se ha descrito en el apartado 1 de este artículo, es objeto de evaluación y recomendaciones por parte de la Instituciones europeas.

CUADRO 3



Este concepto del presupuesto como elemento al servicio de la gestión y de la planificación a medio plazo, se encuentra ampliamente recogido en la reciente legislación presupuestaria española, si bien su regulación ha experimentado una notable evolución desde los escenarios presupuestarios plurianuales regulados en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, hasta la regulación del Marco presupuestario a medio plazo, contenida en la LOEPSF, consecuencia fundamentalmente, de las reformas que en el ámbito de la disciplina presupuestaria ha experimentado la normativa europea y que, tal y como se ha comentado extensamente en los apartados anteriores de este artículo, ha sido transpuesta casi en su totalidad a través de la citada Ley Orgánica.

3.3. ¿Hacia un presupuesto de devengo?

Una vez examinado el papel que desempeña el presupuesto en sus distintas vertientes, otra de las cuestiones que se suscita en el título de este apartado es la tendencia y la presencia del criterio de devengo en el ámbito que rodea al presupuesto.

La adopción del criterio de devengo en la información financiera de las administraciones públicas en general y en los presupuestos públicos en particular es una cuestión que ha estado sujeta a

debate en la literatura especializada de manera recurrente. Como resultado de dicho debate, son numerosos los argumentos favorables y desfavorables que justificarían o no su implantación en el ámbito del presupuesto público y que, sin embargo, no constituye realmente el objeto de este artículo, sino más bien el identificar cuáles son las razones o corrientes actuales que cada vez nos empujan a contemplar el presupuesto público bajo esta óptica.

Una de las ventajas más destacables de la aplicación del devengo en el ámbito del presupuesto público es que permite calcular desde el sistema de información contable el coste completo de los servicios públicos, ya que supone la incorporación de la depreciación por el uso del capital al presupuesto público y por ello, contribuye a una mayor eficiencia y eficacia en la gestión de los activos. Por el lado de los pasivos, la aplicación de este criterio permite predecir y anticiparnos al impacto financiero futuro de decisiones tomadas en el presente, ya que supone el reconocimiento de provisiones y gastos futuros consecuencia de compromisos incurridos en el momento actual. De todo ello se deduce que la implantación de este criterio mejoraría la información necesaria para la adopción de decisiones al incluir las consecuencias futuras de las decisiones que se adoptan en el presente, y supone una mayor justicia intergeneracional al recoger la adquisición de compromisos que generarán cargas en el futuro.

Sin embargo y a pesar de las ventajas de su aplicación, las dificultades técnicas que plantea, sus necesidades de información, o el nivel de formación que requeriría la elaboración e interpretación de un presupuesto en términos de devengo, hacen que no sea una práctica muy extendida.

En cualquier caso, e independientemente de las ventajas e inconvenientes que con carácter general suponga su implantación, una cuestión fundamental a considerar y que determina la tendencia a observar el presupuesto público bajo la óptica de la contabilidad nacional son las obligaciones de carácter supranacional a las que, como Estado miembro de la UEM, estamos sometidos y que supone cumplir las exigencias en materia de finanzas públicas de acuerdo a los criterios del Sistema Europeo de Cuentas (SEC) Nacionales y Regionales cuya aplicación es obligatoria en todos los Estados miembros por exigencia de la legislación comunitaria.

El SEC se configura como un instrumento fundamental en el sistema estadístico europeo, pues todas las decisiones comunitarias

sobre política social, regional, monetaria, presupuestaria y de recursos propios, así como la determinación, evaluación y análisis de todos los asuntos relacionados con los criterios de convergencia, Protocolo sobre el Procedimiento de Déficit Excesivo y los acuerdos del PEC, entre otros, se adoptan conforme a la información estadística elaborada por los países de acuerdo a los criterios de este sistema de cuentas.

La nueva gobernanza económica europea que se ha materializado en los diferentes paquetes normativos examinados a lo largo del presente artículo ha supuesto, entre otras cuestiones, un incremento de las obligaciones de rendición de información presupuestaria expresada en términos de contabilidad nacional. En este sentido constituye una de los principales novedades para los Estados miembros la exigencia de presentar un proyecto de plan presupuestario de todos los subsectores integrantes de las administraciones públicas, antes del 15 de octubre de cada año, expresados en términos de contabilidad nacional.

4. CONSIDERACIONES FINALES

En el presente artículo se ha intentado analizar en qué medida la reforma de la gobernanza económica europea y el consecuente nuevo marco fiscal de España están produciendo un paulatino, pero probablemente irreversible, cambio en las funciones del presupuesto público, desde su tradicional función como instrumento contable hacia un papel mucho más activo como instrumento de planificación plurianual y de política económica que, al objeto de poder ser evaluado y supervisado convenientemente por autoridades y organismos nacionales e internacionales, debe expresarse en un lenguaje común y comparable, que no puede ser otro que la contabilidad nacional.

Así, en primer lugar, cabe concluir que la nueva normativa de estabilidad presupuestaria pone el foco de atención en la prevención, con una supervisión cada vez más frecuente e intensa, entendiéndose que es preferible advertir los problemas de forma temprana a, por el contrario, llegar a situaciones presupuestariamente insostenibles de mucho más difícil corrección. De forma consecuente se han introducido, por un lado, calendarios armonizados de presupuestación aplicables a todos los Estados miembros (prolongando el Semestre Europeo con el conocido como Otoño Europeo) y, por otro, nuevas obligaciones de información (necesariamente en términos comparables) y un sistema sancionador que

busca ser más efectivo a través de una mayor automaticidad, gradualidad y aplicación desde las fases más tempranas de la supervisión.

En el caso de España la aplicación de esta nueva normativa y el nuevo marco fiscal deben ayudar a atenuar en el futuro problemas asociados a los ciclos recesivos de la economía, a través de la generación de márgenes fiscales suficientes que permitan afrontar con mayor solvencia situaciones complicadas como la actual. No obstante lo anterior y aunque es pronto para una valoración, la aplicación práctica de algunas de estas reglas fiscales, como la propia metodología de cálculo de los saldos estructurales, y el procedimiento de supervisión de los proyectos de plan presupuestario (Otoño Europeo), suscitan dudas sobre la capacidad real de evaluación y supervisión y, por ende, de la efectividad real de las mismas.

Como conclusión a lo anteriormente expuesto, si bien es cierto que no existe en el momento actual una clara intención de modificar el sistema contable que rige el proceso de elaboración presupuestaria, sí lo es el hecho de que todas las decisiones de política presupuestaria que se adoptan en los procesos de elaboración de los presupuestos de cada ejercicio y que se instrumentan a través de él, se analizan por las distintas autoridades presupuestarias desde el prisma del criterio del devengo, valorando su impacto en el cumplimiento de las diversas reglas fiscales, expresadas en términos de contabilidad nacional, que en última instancia constituyen los elementos sobre los que se realizará la supervisión del Estado sobre las Administraciones territoriales, y la coordinación de la política fiscal y económica de los países miembros en el marco del PEC.

La reforma contable en los Presupuestos Generales del Estado

Carmen Gil-Ruiz Gil-Esparza

Interventora Auditora del Estado

María José Chica Bermúdez

Interventora Auditora del Estado

1. DELIMITACIÓN DEL SECTOR PÚBLICO ESTATAL EN LOS PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO

Con el objetivo de analizar el papel que juega la contabilidad y, por lo tanto, la influencia de la importante reforma contable en España durante los últimos años en los Presupuestos Generales del Estado, ha de partirse de la delimitación del sector público estatal a efectos presupuestarios, que a su vez ha evolucionado a lo largo del tiempo, hasta llegar a la clasificación que servirá de punto de partida para el análisis que proponemos.

Hasta el año 1977, con la aprobación de la Ley 11/1977, de 8 de enero, General Presupuestaria, no quedó derogada la Ley de Administración y Contabilidad de 1 de julio de 1911, que, aunque sometida a numerosas modificaciones, era insuficiente para regular el régimen económico-financiero-contable del Estado Español ante los nuevos retos surgidos durante la transición española.

En esta ley, los Presupuestos Generales del Estado estaban integrados por los presupuestos de los departamentos ministeriales, de los organismos autónomos (divididos en organismos autónomos de carácter administrativo y de carácter comercial, industrial, financiero y análogos), la Seguridad Social y las sociedades estatales (incluyéndose dentro de este concepto tanto las sociedades cuyo capi-

tal pertenezca mayoritariamente al Estado o a sus organismos autónomos y otras entidades con personalidad jurídica propia).

Es en esta ley donde, por primera vez, se alude a los presupuestos de explotación y capital y a los programas de actuación, inversiones y financiación, referidos exclusivamente a las sociedades estatales, pero con unas características y requerimientos diferentes a los actuales.

El Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General Presupuestaria, fue aprobado con la misma delimitación de sector público estatal que en la Ley de 1977. Sin embargo, la aprobación de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de organización y funcionamiento de la Administración General del Estado (LOFAGE) modificó esta delimitación con la creación de las entidades públicas empresariales.

La LOFAGE distinguió entre dos tipos de organismos públicos:

1. Los organismos autónomos: Con una regulación similar a la existente en la normativa anterior, si bien eliminó la distinción entre organismos autónomos de carácter administrativo y organismos autónomos de carácter comercial, industrial, financiero y análogo.
2. Las entidades públicas empresariales: la LOFAGE las define como «organismos públicos a los que se encomienda la realización de actividades prestacionales, la gestión de servicios o la producción de bienes de interés público susceptibles de contraprestación».

La LOFAGE remite a la Ley General Presupuestaria la regulación del régimen económico-financiero, presupuestario, de contabilidad, intervención y control.

No fue hasta la publicación de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria que se introdujo un artículo (artículo 2) referido expresamente a la delimitación del sector público estatal, con el siguiente contenido:

«1. A los efectos de esta ley forman parte del sector público estatal:

a) La Administración General del Estado.

b) Los organismos autónomos dependientes de la Administración General del Estado.

c) *Las entidades públicas empresariales, dependientes de la Administración General del Estado, o de cualesquiera otros organismos públicos vinculados o dependientes de ella.*

d) *Las entidades gestoras, servicios comunes y las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social en su función pública de colaboración en la gestión de la Seguridad Social, así como sus centros y entidades mancomunados.*

e) *Las sociedades mercantiles estatales, definidas en la Ley de Patrimonio de las Administraciones Públicas.*

f) *Las fundaciones del sector público estatal, definidas en la Ley de Fundaciones.*

g) *Las entidades estatales de derecho público distintas a las mencionadas en los párrafos b) y c) de este apartado.*

h) *Los consorcios dotados de personalidad jurídica propia (...), cuando uno o varios de los sujetos enumerados en este artículo hayan aportado mayoritariamente a los mismos dinero, bienes o industria, o se haya comprometido, en el momento de su constitución, a financiar mayoritariamente dicho ente y siempre que sus actos estén sujetos directa o indirectamente al poder de decisión de un órgano del Estado.*

2. *Se regula por esta ley el régimen presupuestario, económico-financiero, contable y de control de los fondos carentes de personalidad jurídica cuya dotación se efectúe mayoritariamente desde los Presupuestos Generales del Estado.*

3. *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. (...)*

Finalmente, con la publicación de la Ley 28/2006, de 18 de junio, de agencias estatales, se introdujo la última modificación de las entidades que integran el sector público estatal.

2. ALCANCE SUBJETIVO Y CONTENIDO DE LOS PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO

Una vez hemos presentado la delimitación del sector público estatal previsto en la Ley General Presupuestaria es importante diferenciar aquellas entidades que presentan un presupuesto limitativo (los gastos incluidos en la Ley de presupuestos de cada año no pueden incrementarse, salvo tramitando alguno de los supuestos

de modificaciones presupuestarias) y estimativo (los ingresos y gastos de las entidades que tienen presupuestos estimativo son, como su nombre indica, una estimación, pudiendo modificarse en el desarrollo del ejercicio presupuestario).

Los presupuestos del sector público con carácter limitativo se agregan para formar un único presupuesto al que se denomina Presupuestos Generales del Estado consolidados. Esta consolidación se hace sumando los presupuestos de cada entidad una vez eliminadas las transferencias internas. Los Presupuestos Generales del Estado consolidados se conforman por los presupuestos de los siguientes agentes, todos ellos integrados en el sector público administrativo:

- a. La Administración General del Estado.
- b. Los organismos autónomos de ella dependientes.
- c. Las entidades gestoras, servicios comunes y las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social.
- d. Los organismos públicos que tienen establecido el carácter limitativo de su estado de gastos.
- e. Las agencias estatales.

Además, los Presupuestos Generales del Estado se integran por los presupuestos de operaciones corrientes y los de operaciones de capital y financieras de las entidades que presentan presupuestos estimativos, que se agrupan en dos bloques a los efectos del desarrollo que propone el presente artículo:

- a. Las restantes entidades integradas en el sector público administrativo que ajustan su contabilidad al Plan General de Contabilidad Pública y sus adaptaciones dictadas por la Intervención General de la Administración del Estado (consorcios, entidades estatales de derecho público y fondos carentes de personalidad jurídica a que se refiere el artículo 2.2 de la Ley General Presupuestaria).
- b. Las entidades del sector público empresarial y fundacional que ajustan su contabilidad al Plan General de la Empresa Privada y sus distintas adaptaciones sectoriales (entidades públicas empresariales, sociedades mercantiles estatales y fundaciones públicas).

Esta última clasificación nos sirve de punto de partida para el desarrollo que vamos a llevar a cabo.

3. LOS PRESUPUESTOS DE EXPLOTACIÓN Y CAPITAL Y LOS PROGRAMAS DE ACTUACIÓN PLURIANUAL

Las entidades con presupuesto estimativo tienen obligación de presentar presupuestos de explotación y capital (PEC) y programas de actuación plurianual (PAP) que formarán parte de los Presupuestos Generales del Estado, integrándose en el sector público administrativo o en el sector público empresarial.

Como se desprende de los epígrafes anteriores, se integran en el Sector Público Administrativo, además de la Administración General del Estado, Organismos Autónomos, Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad y mutuas de accidentes de trabajo, los Consorcios y el resto de entidades de derecho público que tengan dos características:

a) Que su actividad principal no consista en la producción de bienes y servicios destinados al mercado, o bien, que realicen actividades de redistribución de la renta y la riqueza sin ánimo de lucro.

b) Que no se financien principalmente con ingresos comerciales.

También tendrán consideración de administrativos los fondos carentes de personalidad jurídica.

Por su parte, se integran dentro del Sector Público Empresarial y Fundacional:

a) Sociedades Mercantiles Estatales.

b) Entidades Públicas Empresariales.

c) Fundaciones Estatales.

d) Resto de Entidades de derecho público que ajusten su contabilidad al Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Los consorcios de carácter administrativo o empresarial (en el proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014 se incluye el primer consorcio con estas características, el «Consorcio Valencia 2007») que cumplan los requisitos definidos

en la disposición adicional novena de la Ley 47/2003 deben remitir, según su naturaleza, la misma información y en los mismos términos que los previstos para las entidades del sector público estatal con presupuesto de carácter no limitativo.

Los presupuestos de explotación y capital y el programa de actuación plurianual se regulan en la propia Ley 47/2003, concretamente en los artículos 64 y 65, en el capítulo relativo a las entidades públicas empresariales, sociedades mercantiles estatales y fundaciones del sector público estatal, extendiéndose su contenido a las entidades que se integran en el sector público administrativo y que llevan su contabilidad conforme al Plan General de Contabilidad Pública.

Conforme a dichos artículos, los presupuestos de explotación y de capital estarán constituidos por una previsión de la cuenta de resultados y del estado de flujos de efectivo del correspondiente ejercicio, junto con la liquidación del último ejercicio cerrado y el avance de la liquidación del ejercicio corriente. Como anexo a dichos presupuestos se acompañará una previsión del balance de la entidad, así como la documentación complementaria que determine el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. En todo caso, las entidades habrán de remitir una memoria explicativa del contenido de los presupuestos de explotación y capital, de la ejecución del ejercicio anterior y de la previsión de la ejecución del ejercicio corriente.

Por su parte, el programa de actuación plurianual reflejará los datos económico-financieros previstos para el ejercicio relativo al proyecto de Presupuestos Generales del Estado y a los dos ejercicios inmediatamente siguientes, según las líneas estratégicas y objetivos definidos para la entidad, integrándose por los propios presupuestos de explotación y capital y documentación complementaria, junto con la siguiente documentación:

- a. Hipótesis de la evolución de los principales indicadores macroeconómicos que hayan servido de base para la elaboración de los programas de actuación plurianual.
- b. Premisas principales del planteamiento que conforme las líneas estratégicas de la entidad.
- c. Previsiones plurianuales de los objetivos a alcanzar.
- d. Memoria de las principales actuaciones de la entidad.

- e. Programa de inversiones.
- f. Plan financiero del período que cuantificará los recursos y las fuentes externas de financiación.
- g. La restante documentación que determine el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

No están obligados a presentar el programa de actuación plurianual aquellas sociedades mercantiles estatales que, de acuerdo con lo dispuesto en la legislación mercantil vigente, puedan formular balance, estado de cambios en el patrimonio neto y memoria abreviados, salvo que reciban, con cargo a los Presupuestos Generales del Estado, subvenciones de explotación o capital u otra aportación de cualquier naturaleza. Tampoco tendrán que presentar el programa de actuación plurianual las fundaciones del sector público estatal.

La referida información a cumplimentar se concreta cada año en la Orden del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas por la que se dictan las normas para la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado del siguiente ejercicio, así como en las resoluciones anuales de la Dirección General de Presupuestos por las que se establecen los formatos de la documentación a remitir por las entidades integrantes del sector público empresarial y fundacional y los formatos de la documentación a remitir por las entidades integrantes del sector público administrativo con presupuesto no limitativo y por los fondos carentes de personalidad jurídica, ambas de acuerdo con la referida orden.

Dichos formatos se actualizan, por tanto, anualmente, estando condicionados por el régimen contable que en cada momento resulte de aplicación a los distintos grupos de entidades a los que se destinan. En consecuencia, los mismos son, en la actualidad, resultado de la reforma que ha transformado en los últimos años la contabilidad en España, adaptándola a los criterios y principios internacionalmente reconocidos.

4. CONTABILIDAD DE LAS ENTIDADES INTEGRANTES DEL SECTOR PÚBLICO EMPRESARIAL Y FUNDACIONAL

La Orden HAP/981/2013, de 30 de mayo, por la que se dictan normas para la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado para el año 2014 establece que las entidades públicas empresariales, sociedades mercantiles estatales, fundaciones estatales y resto

de entidades de derecho público que se integren en el sector público empresarial están obligadas a remitir sus presupuestos de explotación y de capital, el programa de actuación plurianual, acompañadas de la memoria explicativa de sus contenidos, la ejecución de los presupuestos del ejercicio anterior y la previsión de la ejecución de los del ejercicio corriente y el resto de documentación complementaria a las oficinas presupuestarias de los departamentos ministeriales de los que dependan a través de la aplicación Financi@, y las oficinas presupuestarias deberán remitirla a la Dirección General de Presupuestos a través de la misma aplicación informática.

La Resolución de 5 de junio de 2013, de la Dirección General de Presupuestos, establece los formatos a los que habrá de adaptarse la documentación a remitir por las entidades integrantes del sector público empresarial y fundacional.

Estos formatos se adaptan a la legislación contable existente en el momento de la aprobación de la Resolución y tienen en cuenta el plan contable aplicable al sector en que se encuadren cada una de las entidades que integran el Sector Público Empresarial y Fundacional.

Actualmente podemos distinguir:

- Entidades no financieras: Este sector es el más numeroso y en él se integran las entidades que ajustan su contabilidad al Plan General de Contabilidad de la Empresa Española, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.
- Entidades Financieras: La única entidad financiera que pertenece al sector público estatal es el Instituto de Crédito Oficial (ICO). Esta entidad ajusta su contabilidad a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) adoptadas por la Unión Europea y los principios y normas contables contenidos en la Circular 4/2004, de 22 de diciembre, del Banco de España, sobre normas de información financiera pública y reservada y modelos de estados financieros.
- Entidades de Seguros: En el grupo de entidades aseguradoras se incluyen la Compañía Española de Seguros de Crédito a la Exportación, S. A. (CESCE) y el Consorcio de Compensación de Seguros (CCS). Ambas entidades adaptan su contabilidad al Plan General de Contabilidad de Entidades Aseguradoras aprobado por el Real Decreto 1317/2008, de 24 de julio. La aprobación de este nuevo plan contable pretendía

adecuarse a las Normas Internacionales de Información Financiera aplicadas en la Unión Europea y adopta la misma estructura prevista por el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007.

- **Fundaciones:** Las fundaciones que se integran en el sector público estatal han adaptado su contabilidad al Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos. Este Real Decreto ha sido recientemente completado por la Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos.

Para los distintos grupos de entidades la Resolución de 5 de junio establece los formatos de los Presupuestos de Explotación (Cuenta de Pérdidas y Ganancias) y Capital (Estado de Flujos de Efectivo), del Programa de Actuación Plurianual, el formato que debe presentar el Balance de la Entidad y el contenido mínimo de cada una de las memorias a remitir. Además, incluye unos anexos con información que debe ser remitida por todas las entidades con independencia del grupo en el que se enmarquen:

- Anexo V: Ficha relativa a la territorialización de inversiones.
- Anexo VI: Ficha relativa a la obtención de financiación de la Unión Europea.
- Anexo VII: Ficha sobre personal a cumplimentar por Entidades obligadas a presentar Presupuesto de Explotación y de Capital que soliciten efectivos a través de la Oferta de Empleo Público para el ejercicio 2014.

La legislación contable española anterior a la aprobación de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la UE, y del Real Decreto 1514/2007, provocaba serios problemas a las empresas españolas que acudían a los mercados internacionales ya que sus cuentas anuales, formuladas conforme a las leyes españolas, debían ser reformuladas para ser comparables a las de las empresas internacionales que operaban en los citados mercados.

Esta situación también se presentaba en otros estados miembros de la Unión Europea, lo que llevó a la Comisión Europea a adoptar medidas para armonizar las leyes contables europeas aprobando una serie de Reglamentos tendentes a adaptarlas, primero, a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y, más recientemente, a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

El reflejo primero y más importante en la legislación española de estas disposiciones comunitarias fue la aprobación de la Ley 16/2007, llamada Ley de Reforma Contable, que afectó básicamente al Código de Comercio y a la Ley de Sociedades Anónimas, entre otras normas mercantiles. La disposición final primera de la Ley de Reforma Contable autorizaba al Gobierno para que, mediante real decreto, aprobara el Plan General de Contabilidad, así como sus modificaciones y normas complementarias, al objeto de desarrollar los aspectos contenidos en la propia Ley.

Esta disposición dio lugar a la aprobación del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, a su vez modificado por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.

Esta nueva legislación contable trajo consigo, entre otras, las siguientes modificaciones (analizando cada una de las partes en las que se divide el Plan Contable):

- La primera parte del Plan «Marco Conceptual de la Contabilidad», dentro del cual se incluye como principal novedad el concepto de «Valor Razonable». Además de utilizarse en las correcciones de valor se usa para registrar los ajustes de valor por encima del precio de adquisición en algunos instrumentos financieros y en determinados casos de coberturas.
- La segunda parte es la relativa a «Normas de registro y valoración» dentro de la cual se incluyen dos grandes novedades: la norma relativa a «instrumentos financieros» y la relativa a las «combinaciones de negocios» (aquel supuesto en el que una empresa adquiere el control de uno o varios negocios).

Dentro de esta segunda parte del Plan pueden indicarse las siguientes modificaciones:

- Obligación de capitalización de los gastos financieros en la construcción o adquisición de activos hasta la entrada en funcionamiento de los mismos, que antes era opcional. Este criterio se aplicará también a las existencias
 - Distinción entre permutas de carácter comercial y las que no lo son, de acuerdo a estimaciones de los flujos de caja con la consiguiente incidencia en la cuenta de pérdidas y ganancias.
 - Se introduce el concepto de «unidad generadora de efectivo» (se define en el Plan como un grupo identificable más pequeño de activos que genera entradas de efectivo).
 - El fondo de comercio no será objeto de amortización y se someterá anualmente como mínimo a un test de deterioro. Si existiera deterioro tendrá carácter irreversible.
 - Los gastos de primer establecimiento no se activan y se contabilizan en la cuenta de pérdidas y ganancias. Esto mismo ocurre con los gastos de constitución y ampliación de capital, que se imputan directamente a patrimonio neto.
 - Los descuentos por pronto pago pasan a considerarse incluidos dentro del importe neto de la cifra de negocios.
- La tercera parte del Plan General, que trata sobre «las normas de elaboración de las cuentas anuales y los modelos normales y abreviados», introduce las siguientes novedades:
 - Se incorporan dos nuevos estados contables: el estado de cambios del patrimonio neto (que a su vez presenta dos documentos: el estado de ingresos y gastos reconocidos y el estado total de cambios en el patrimonio neto) y el estado de flujos de efectivo.
 - En el balance los activos y pasivos se clasifican en corrientes y no corrientes y el patrimonio neto se divide en fondos propios y restantes partidas.
 - Cabe destacar la creación de los epígrafes B.I «Activos no corrientes mantenidos para la venta» (dentro del activo corriente) y C.I «Pasivos vinculados con activos no co-

rrientes mantenidos para la venta» (en el pasivo corriente). Estos epígrafes hacen referencia a elementos del inmovilizado, inversiones inmobiliarias y participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas, cuya enajenación esté prevista en los doce meses siguientes. De manera similar se opera para los grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta.

- Dentro de la cuenta de pérdidas y ganancias se distingue el resultado de las operaciones continuadas del de las operaciones interrumpidas (es el resultado correspondiente a aquellas líneas de negocio o áreas geográficas significativas que bien la empresa ha enajenado o tiene previsto enajenar dentro de los doce meses siguientes).
- En la cuenta de pérdidas y ganancias se pasa del modelo de doble columna (debe y haber) al modelo vertical o en cascada.
- Se suprime el margen extraordinario en línea con lo establecido en las normas internacionales.
- En la cuarta parte del Plan General «Cuadro de cuentas» cabe destacar como novedad que, además de los gastos e ingresos imputables a la cuenta de pérdidas y ganancias, se incorporan dos nuevos grupos, el 8 y el 9, con el fin de dar cabida a los ingresos y gastos imputados al patrimonio.

Tanto estas modificaciones introducidas con el cambio de legislación como las que van surgiendo implican una adaptación de la contabilidad de las entidades que integran el sector público empresarial y fundacional y dan lugar a cambios en los formatos a los que deben ajustarse los Presupuestos de Explotación y Capital que estas entidades remiten anualmente para su inclusión en los Presupuestos Generales del Estado conforme al procedimiento establecido en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

Se han producido variaciones considerables respecto a los formatos utilizados, dentro de los cuales sería significativa la obligación de presentar el Estado de Flujos de Efectivo dentro del Presupuesto de Capital. No se exige la presentación del Estado de Cambios del Patrimonio Neto dentro de los Presupuestos de Capital.

Se mantiene la presentación del Balance pero adaptándolo a las modificaciones introducidas por la reforma contable.

5. PRESUPUESTOS DE LAS ENTIDADES INTEGRANTES DEL SECTOR PÚBLICO ADMINISTRATIVO CON PRESUPUESTO NO LIMITATIVO Y FONDOS CARENTES DE PERSONALIDAD JURÍDICA

La Orden HAP/981/2013, de 31 de mayo, por la que se dictan las normas para la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado para 2014, establece que las entidades del sector público administrativo estatal con presupuesto no limitativo y los fondos carentes de personalidad jurídica a que se refiere el artículo 2.2 de la Ley General Presupuestaria cumplimentarán y remitirán a la Dirección General de Presupuestos, a través de la oficina presupuestaria del departamento ministerial del que dependan, sus propuestas de presupuestos de explotación y de capital, acompañados de la memoria explicativa de sus contenidos, la ejecución de los presupuestos del ejercicio anterior y la previsión de la ejecución de los del ejercicio corriente.

Adicionalmente, las entidades del sector público administrativo estatal con presupuesto no limitativo remitirán una descripción de las inversiones que vayan a realizar en el ejercicio, con expresión de los objetivos que se pretenden conseguir, así como un anexo de sus proyectos de inversión regionalizados por provincias, con indicación del año de inicio del proyecto.

Los correspondientes formatos de la información a remitir por las referidas entidades y fondos se establecen en la Resolución de 7 de junio de 2013, de la Dirección General de Presupuestos, de acuerdo con la referida orden ministerial y con el régimen contable de los mismos.

En concreto, la referida Resolución de 7 de junio establece, para las entidades del sector público administrativo estatal con presupuesto no limitativo, los formatos de la siguiente documentación a remitir:

- Presupuesto de explotación, que se corresponde con la cuenta del resultado económico patrimonial.
- Presupuesto de capital, que se corresponde con el estado de flujos de efectivo.
- Datos y estados complementarios, que incluyen datos de personal y el balance.
- Memorias de los presupuestos de 2012 (liquidación), 2013 (avance) y 2014.

- Ficha de territorialización de inversiones.
- Ficha de financiación obtenida de la Unión Europea.

Para los fondos a que se refiere el artículo 2.2 de la Ley General Presupuestaria se establecen los formatos de la documentación a remitir por los mismos, que incluye:

- Presupuesto de explotación, que se corresponde con la cuenta del resultado económico patrimonial.
- Presupuesto de capital, que se corresponde con el estado de flujos de efectivo.
- Estados complementarios, que se corresponden con el balance.
- Memorias de los presupuestos de 2012 (liquidación), 2013 (avance) y 2014.

En ambos casos, interesan especialmente al análisis propuesto en el presente artículo los presupuestos de explotación y capital y los estados complementarios, es decir, la cuenta del resultado económico patrimonial, el estado de flujos de efectivo y el balance.

Los referidos estados se fundamentan en la normativa contable aplicable a las correspondientes entidades y fondos. Así, las entidades que integran el sector público administrativo estatal con presupuesto no limitativo deben aplicar, en todo caso, los principios contables públicos (artículo 121.2 de la Ley General Presupuestaria) y el desarrollo de los mismos y las normas del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), aprobado mediante Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, y de la Instrucción de Contabilidad para la Administración Institucional del Estado, aprobada mediante Orden EHA/2045/2011, de 14 de julio, y de sus normas de desarrollo, destacando la Resolución de 28 de julio de 2011, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se aprueba la adaptación del Plan General de Contabilidad Pública para los entes públicos cuyo presupuesto tiene carácter estimativo.

Por su parte, los fondos carentes de personalidad jurídica a que se refiere el artículo 2.2 de la Ley General Presupuestaria han de estar particularmente a lo establecido en la Resolución de 1 de julio de 2011, que aprobó las normas contables relativas a los mismos, así como el registro de las operaciones de tales fondos en las entidades aportantes del sector público administrativo.

Por el carácter más específico de la contabilidad y presupuesto de los referidos fondos, centraremos a su vez el análisis en la contabilidad y los estados del presupuesto de las entidades que integran el sector público administrativo estatal con presupuesto no limitativo.

El PGCP, aplicable desde el 1 de enero de 2011, se aprobó con el doble objetivo de adaptar el marco contable de todas las administraciones públicas:

- A las Normas Internacionales aplicables a la Contabilidad del Sector Público (NIC-SP) elaboradas por la Federación Internacional de Contables (IFAC), a través del IPSASB «Junta de Normas Contables Internacionales para el Sector Público». Dichas normas no tienen carácter obligatorio, pero a través de la adaptación a las mismas en los aspectos considerados necesarios se ha pretendido mejorar la calidad de la información contable, incluyendo información para apoyar la toma de decisiones de gestión y de los usuarios externos y facilitar una adecuada rendición de cuentas, así como mejorar la comparabilidad de la información, aplicando unos criterios contables normalizados para operaciones que son similares en diferentes países, incrementando, por tanto, la transparencia de la información contable.
- Al propio Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, resultado del reciente proceso de reforma de la legislación contable española, con las especialidades propias de las entidades del sector público a las que el Plan General de Contabilidad Pública va dirigido.

Por lo tanto, el PGCP toma referencia a la normativa contable aplicable al sector empresarial, con una serie de modificaciones fundamentadas en las particularidades propias de las administraciones públicas, entre las que como ejemplo se destacan las siguientes:

- Se incorpora a los estados financieros de las empresas un estado adicional representativo de la ejecución y liquidación del presupuesto de la entidad. Asimismo, se recogen principios contables de aplicación estrictamente presupuestaria (principios de imputación presupuestaria y de desafectación) y se añaden a los elementos que constituyen las cuentas anuales los gastos e ingresos presupuestarios específicos de la contabilidad pública.

- La propia definición de activo varía a efectos de permitir la inclusión de los bienes públicos y los pertenecientes al patrimonio histórico, no por generar rendimientos a la entidad sino por su potencial de servicio a la colectividad. También se introduce, con restricciones, el modelo de revalorización como alternativa al modelo de coste en la valoración del inmovilizado material.
- El tratamiento de los instrumentos financieros se simplifica en algunos aspectos, al igual que sucede en la versión del PGC para PYMES.
- Se regulan las adscripciones y otras cesiones gratuitas de uso de bienes y servicios por las que se transfieren gratuitamente activos de una entidad pública a otra, para su utilización por esta última para un fin determinado. Asimismo, por su frecuencia, en el PGCP adquiere especial importancia el tratamiento de las transferencias y subvenciones.
- Por no existir ciclo de explotación, la clasificación entre activo y pasivo corriente y no corriente se realiza en función del plazo de realización y de liquidación, respectivamente.
- La cuenta del resultado económico-patrimonial opta, como el PGC, por una clasificación de los gastos por naturaleza y una presentación vertical del estado, pero con los siguientes resultados: resultado de la gestión ordinaria; resultado de operaciones no financieras; resultado de operaciones financieras; y resultado neto del ejercicio, ahorro o desahorro.
- El estado de flujos de efectivo añade, respecto a los tipos de flujos definidos en el PGC, los flujos de efectivo pendientes de clasificar. Asimismo, se opta por el método directo para la presentación de los flujos de efectivo de las actividades de gestión, frente a la opción escogida en el PGC de partir del resultado del ejercicio y ajustar las partidas que no han supuesto cobros o pagos.
- El contenido de la memoria es más amplio que el de las empresas, recogiendo información sobre los costes de las actividades y de la gestión llevada a cabo en términos de economía, eficiencia y eficacia, además de recoger información de tipo presupuestario.

Por su parte, la referida Resolución de 28 de julio de 2011, de la Intervención General de la Administración del Estado, establece a su vez las siguientes especialidades en la contabilidad de los entes públicos cuyo presupuesto tiene carácter estimativo:

- Se adapta la cuarta parte del PGCP, «Cuadro de cuentas», suprimiéndose determinados subgrupos y cuentas como consecuencia del régimen presupuestario especial a que están sujetos los entes públicos cuyo presupuesto de gastos tiene carácter estimativo; asimismo, se incorporan dos cuentas dentro del subgrupo 11, «Reservas», y se crean los subgrupos 42, «Acreedores varios», y 46, «Deudores varios», para recoger, fundamentalmente, las obligaciones a pagar y derechos a cobrar que se deriven de las actividades que constituyen el objeto fundacional de estos entes.
- Se adapta la quinta parte del PGCP, «Definiciones y relaciones contables», como consecuencia de los cambios introducidos, por el punto segundo, en el «cuadro de cuentas» del PGCP.
- Asimismo se introducen cambios en las cuentas anuales que se regulan en la Instrucción de Contabilidad para la Administración Institucional del Estado de 2011, como consecuencia de la adecuación de las mismas a las particularidades que presentan los entes públicos cuyo presupuesto de gastos tiene carácter estimativo, suprimiéndose el estado de liquidación del presupuesto y estableciéndose modificaciones en el balance y en la memoria.

Consecuencia de todo lo anterior, son, por lo tanto, los formatos establecidos en la Resolución de 7 de junio de la Dirección General de Presupuestos de los presupuestos de explotación y de capital y de los estados financieros complementarios a remitir por las entidades integrantes del sector público administrativo con presupuesto no limitativo.

6. LA APLICACIÓN FINANCI@ COMO SOPORTE INFORMÁTICO PARA LA TRANSMISIÓN DE LA INFORMACIÓN CONTABLE

En el proceso de elaboración presupuestaria de las entidades que presentan presupuesto estimativo, ya sean del sector público administrativo o del empresarial y fundacional, la principal herramienta de trabajo es la aplicación informática Financi@.

A través de Financi@ las entidades remiten sus estados financieros ajustados a los formatos aprobados por la DGP, tanto a las oficinas presupuestarias de los departamentos ministeriales de los que dependen funcionalmente, como a la propia Dirección General de Presupuestos. De hecho, el procedimiento presupuestario exige la remisión a las oficinas presupuestarias y estas procederán posteriormente a su remisión a la Dirección General de Presupuestos, para, una vez comprobada la congruencia de la información remitida, incorporar los Presupuestos de Explotación y Capital de cada entidad al anteproyecto de ley de Presupuestos Generales del Estado de cada ejercicio para su remisión como proyecto de ley a las Cortes Generales que procederán a su «examen, enmienda y, en su caso, aprobación».

Adicionalmente, esta aplicación informática permite otras funcionalidades como realizar simulaciones con la información económico-financiera disponible o modificar presupuestos ya aprobados (siempre que una Ley o Real Decreto-ley incluya alguna modificación previamente aprobada por las Cortes).

Por tanto, Financi@ se constituye en un instrumento de transmisión de datos en el proceso presupuestario y, una vez concluido, se convierte en una base de datos en la que se almacena la información económico-financiera de todas las entidades que integran el sector público administrativo, empresarial y fundacional con presupuesto estimativo, convirtiéndose de esta manera en una herramienta de consulta en la medida que nos permitirá acceder a los estados financieros de las distintas entidades en los diferentes ejercicios de elaboración presupuestaria, así como obtener información relativa a las inversiones con diferentes formatos (no regionalizados, regionalizados, por provincia, por entidad...).

7. CONCLUSIONES

El desarrollo de este artículo muestra que el objetivo principal en la regulación del formato de los Presupuestos de Explotación y Capital a incluir en los Presupuestos Generales del Estado es la adaptación a la normativa contable existente en cada momento, ajustándose lo máximo posible a los modelos de cuentas anuales que deben formular las entidades públicas, facilitándoles el trabajo de presupuestación para que se convierta en una herramienta útil para valorar las previsiones futuras de la entidad y que les permita trabajar en la consecución de sus fines y de esa manera en la consecución de los fines de la Administración General del Estado en la que se integran.

LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA



PRIMER CUATRIMESTRE DEL AÑO 2013

INTRODUCCIÓN

Siguiendo similar metodología a la de los números anteriores, ofrecemos en esta sección al lector interesado en ello una información de carácter general sobre la legislación y la jurisprudencia más relevante producida en el primer cuatrimestre del año, en relación con las materias que directa o indirectamente afectan a la actividad económica-financiera del sector público, así como sobre las fiscalizaciones aprobadas por el Pleno del Tribunal y publicadas en el «Boletín Oficial del Estado».

En la primera parte «Legislación y otros aspectos» constan, sistemáticamente ordenadas, Leyes del Estado y, en su caso, Autonómicas, Decretos u Órdenes ministeriales, y demás Resoluciones. La información que se proporciona consiste en el enunciado de la disposición y en la referencia del periódico oficial donde se publica, para facilitar su consulta.

La segunda parte «Jurisprudencia» recoge, principalmente, las resoluciones dictadas por la Sala de Justicia de la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal, figurando una breve descripción de su fundamentación jurídica. También se hace mención, cuando procede, de las sentencias y autos pronunciados por el Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo en materias que afecten al Tribu-

nal de Cuentas, así como de las cuestiones y recursos de inconstitucionalidad que, por su relevancia, merecen citarse.

La tercera parte refleja las «Fiscalizaciones» del Tribunal de Cuentas, incluyendo, en su caso, la resolución aprobada por la Comisión Mixta en relación con el resultado fiscalizador que se trate, con el *Boletín Oficial* de su publicación.

1. LEGISLACIÓN Y OTROS ASPECTOS

1.1. Leyes Estatales

- CORRECCIÓN DE ERRORES de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. (*BOE* n.º 31, de 5 de febrero de 2013).

- CORRECCIÓN DE ERRORES de la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013. (*BOE* n.º 37, de 12 de febrero de 2013).

- CORRECCIÓN DE ERRORES de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética. (*BOE* n.º 59, de 9 de marzo de 2013).

- LEY ORGÁNICA 2/2013, de 19 de abril, por la que se autoriza la ratificación por España del Protocolo sobre las preocupaciones del pueblo irlandés con respecto al Tratado de Lisboa, hecho en Bruselas el 13 de junio de 2012. (*BOE* n.º 95, de 20 de abril de 2013).

1.2. Acuerdos internacionales

- TRATADO de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza en la Unión Económica y Monetaria entre el Reino de Bélgica, la República de Bulgaria, el Reino de Dinamarca, la República Federal de Alemania, la República de Estonia, Irlanda, la República Helénica, el Reino de España, la República Francesa, la República Italiana, la República de Chipre, la República de Letonia, la República de Lituania, el Gran Ducado de Luxemburgo, Hungría, Malta, el Reino de los Países Bajos, la República de Austria, la República de Polonia, la República Portuguesa, Rumanía, la República de Eslovenia, la República Eslovaca, la República de Finlandia y el Reino de Sue-

cia, hecho en Bruselas el 2 de marzo de 2012. (BOE n.º 29, de 2 de febrero de 2013).

1.3. Leyes Autonómicas

1.3.1. Comunidad Autónoma de Andalucía

- LEY 5/2012, de 26 de diciembre, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2013. (BOE n.º 17, de 19 de enero de 2013).

1.3.2. Comunidad Autónoma del Principado de Asturias

- LEY 3/2012, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales para 2013. (BOE n.º 45, de 21 de febrero de 2013).

- LEY 4/2012, de 28 de diciembre, de medidas urgentes en materia de personal, tributaria y presupuestaria. (BOE n.º 45, de 21 de febrero de 2013).

1.3.3. Comunidad Autónoma de Aragón

- LEY 9/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos de la Comunidad Autónoma de Aragón para el ejercicio 2013. (BOE n.º 36, de 11 de febrero de 2013).

- LEY 10/2012, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón. (BOE n.º 36, de 11 de febrero de 2013).

1.3.4. Comunidad Autónoma de Canarias

- LEY 8/2012, de 27 de diciembre, de medidas administrativas y fiscales complementarias a las de la Ley 4/2012, de 25 de junio. (BOE n.º 24, de 28 de enero de 2013).

- LEY 10/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2013. (BOE n.º 24, de 28 de enero de 2013).

- CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA LEY 10/2012, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón. (BOE n.º 69, de 21 de marzo de 2013).

1.3.5. Comunidad Autónoma de Cantabria

- LEY 7/2012, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley 4/2011, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Co-

munidad Autónoma de Cantabria para el año 2012, y otras Medidas de Carácter Organizativo y Financiero para garantizar la estabilidad presupuestaria. (BOE n.º 6, de 7 de enero de 2013).

- LEY 9/2012, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Cantabria para el año 2013. (BOE n.º 20, de 23 de enero de 2013).

- LEY 10/2012, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas. (BOE n.º 20, de 23 de enero de 2013).

- CORRECCIÓN DE ERRORES de la Ley 10/2012, de 26 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas. (BOE n.º 61, de 12 de marzo de 2013).

1.3.6. Comunidad de Castilla-La Mancha

- LEY 9/2012, de 29 de noviembre, de Tasas y Precios Públicos de Castilla-La Mancha y otras medidas tributarias. (BOE n.º 58, de 8 de marzo de 2013).

- LEY 10/2012, de 20 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha para 2013. (BOE n.º 58, de 8 de marzo de 2013).

- LEY 11/2012, de 21 de diciembre, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha. (BOE n.º 58, de 8 de marzo de 2013).

1.3.7. Comunidad de Castilla y León

- LEY 9/2012, de 21 de diciembre, de Medidas Tributarias y Administrativas. (BOE n.º 21, de 24 de enero de 2013).

- LEY 10/2012, de 21 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad de Castilla y León para 2013. (BOE n.º 21, de 24 de enero de 2013).

1.3.8. Comunidad Autónoma de Cataluña

- DECRETO-LEY 5/2012, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito. (BOE n.º 49, de 26 de febrero de 2013).

- DECRETO-LEY 6/2012, de 27 de diciembre, de modificación de la disposición adicional tercera de la Ley 10/2011, de 29 de di-

ciembre, de simplificación y mejora de la regulación normativa. (BOE n.º 49, de 26 de febrero de 2013).

- DECRETO-LEY 7/2012, de 27 de diciembre, de medidas urgentes en materia fiscal que afectan al Impuesto sobre el patrimonio. (BOE n.º 49, de 26 de febrero de 2013).

- DECRETO-LEY 8/2012, de 27 de diciembre, de modificación de la Ley 10/2008, de 10 de julio, del libro cuarto del Código civil de Cataluña, relativo a las sucesiones. (BOE n.º 49, de 26 de febrero de 2013).

- DECRETO-LEY 1/2013, de 22 de enero, de necesidades financieras del sector público en prórroga presupuestaria. (BOE n.º 52, de 1 de marzo de 2013).

- CORRECCIÓN DE ERRORES DEL DECRETO-LEY 7/2012, de 27 de diciembre, de medidas urgentes en materia fiscal que afectan al impuesto sobre el patrimonio. (BOE n.º 67, de 19 de marzo de 2013).

1.3.9. Comunidad Autónoma de Extremadura

- LEY 3/2012, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Extremadura para 2013. (BOE n.º 20, de 23 de enero de 2013).

- LEY 4/2012, de 28 de diciembre, de Medidas Financieras y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Extremadura. (BOE n.º 20, de 23 de enero de 2013).

- CORRECCIÓN DE ERRORES de la Ley 4/2012, de 28 de diciembre, de Medidas Financieras y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Extremadura. (BOE n.º 39, de 14 de febrero de 2013).

- CORRECCIÓN DE ERRORES de la Ley 4/2012, de 28 de diciembre, de Medidas Financieras y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Extremadura. (BOE n.º 52, de 1 de marzo de 2013).

1.3.10. Comunidad Autónoma de Galicia

- LEY 2/2013, de 27 de febrero, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Galicia para el año 2013. (BOE n.º 93, de 18 de abril de 2013).

1.3.11. Comunidad Autónoma de las Illes Balears

- LEY 15/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears para el año 2013. (BOE n.º 20, de 23 de enero de 2013).

1.3.12. Comunidad Autónoma de Madrid

- REFORMA DEL REGLAMENTO de la Asamblea de Madrid, por la que se modifica su artículo 29. (BOE n.º 17, de 19 de enero de 2013).

- LEY 7/2012, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad de Madrid para el año 2013. (BOE n.º 61, de 12 de marzo de 2013).

- LEY 8/2012, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas. (BOE n.º 61, de 12 de marzo de 2013).

1.3.13. Comunidad Autónoma de la Región de Murcia

- LEY 3/2012, de 24 de mayo, de medidas urgentes para el reequilibrio presupuestario. (BOE n.º 43, de 19 de febrero de 2013).

- LEY 4/2012, de 15 de junio, de modificación de la Ley 3/1998, de 1 de julio, de Cajas de Ahorros de la Región de Murcia. (BOE n.º 43, de 19 de febrero de 2013).

- LEY 5/2012, de 29 de junio, de ajuste presupuestario y de medidas en materia de Función Pública. (BOE n.º 43, de 19 de febrero de 2013).

- LEY 6/2012, de 29 de junio, de medidas tributarias, económicas, sociales y administrativas de la Región de Murcia. (BOE n.º 44, de 20 de febrero de 2013).

- LEY 13/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia para el ejercicio 2013. (BOE n.º 45, de 21 de febrero de 2013).

- LEY 14/2012, de 27 de diciembre, de medidas tributarias, administrativas y de reordenación del sector público regional. (BOE n.º 45, de 21 de febrero de 2013).

1.3.14. Comunidad Foral de Navarra

- LEY FORAL 20/2012, de 26 de diciembre, por la que se establecen la cuantía y la fórmula de reparto del Fondo de Par-

ticipación de las Haciendas Locales en los Tributos de Navarra por Transferencias Corrientes para los ejercicios presupuestarios de 2013 y 2014. (BOE n.º 17, de 19 de enero de 2013).

- LEY FORAL 21/2012, de 26 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias. (BOE n.º 17, de 19 de enero de 2013).

- LEY FORAL 22/2012, de 26 de diciembre de modificación del Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (BOE n.º 17, de 19 de enero de 2013).

- LEY FORAL 23/2012, de 26 de diciembre, de modificación de la Ley Foral 13/1992, de 19 de noviembre, del Impuesto sobre el Patrimonio. (BOE n.º 17, de 19 de enero de 2013).

- LEY FORAL 24/2012, de 26 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. (BOE n.º 17, de 19 de enero de 2013).

- LEY FORAL 27/2012, de 28 de diciembre, por la que se adoptan en la Comunidad Foral de Navarra medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad. (BOE n.º 17, de 19 de enero de 2013).

- LEY FORAL 29/2012, de 28 de diciembre, por la que se modifica la Ley Foral 7/2009, de 5 de junio, por la que se regula la asignación tributaria del 0,7 por 100 que los contribuyentes de la Comunidad Foral destinan a otros fines de interés social. (BOE n.º 17, de 19 de enero de 2013).

- CORRECCIÓN DE ERRORES de la Ley Foral 20/2012, de 26 de diciembre, por la que se establecen la cuantía y la fórmula de reparto del Fondo de Participación de las Haciendas Locales en los Tributos de Navarra por Transferencia Corrientes para los ejercicios presupuestarios de 2013 y 2014. (BOE n.º 36, de 11 de febrero de 2013).

- CORRECCIÓN DE ERRORES de la Ley Foral 21/2012, de 26 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias. (BOE n.º 36, de 11 de febrero de 2013).

- DECRETO FORAL LEGISLATIVO 1/2013, de 13 de febrero, de Armonización Tributaria, por el que se modifica la ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOE n.º 58, de 8 de marzo de 2013).

- DECRETO FORAL LEGISLATIVO 2/2013, de 13 de febrero, de Armonización Tributaria, por el que se modifica la Ley Foral 20/1992, de 30 de diciembre, de Impuestos Especiales. (BOE n.º 58, de 8 de marzo de 2013).
- LEY FORAL 3/2013, de 25 de febrero, de modificación de la Ley Foral 6/2006, de 9 de junio, de Contratos Públicos. (BOE n.º 64, de 15 de marzo de 2013).
- LEY FORAL 4/2013, de 25 de febrero, por la que se modifica el Título VI de la Ley Foral 6/1990, de 2 de julio, de la Administración Local. (BOE n.º 64, de 15 de marzo de 2013).
- LEY FORAL 9/2013, de 12 de marzo, de Cuentas Generales de Navarra de 2011. (BOE n.º 83, de 6 de abril de 2013).
- LEY FORAL 10/2013, de 12 de marzo, de modificación de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra. (BOE n.º 83, de 6 de abril de 2013).
- LEY FORAL 11/2013, de 12 de marzo, de modificación de Ley Foral 6/1990, de 2 de julio, de la Administración Local de Navarra, para establecer la delegación de voto de los concejales en los ayuntamientos. (BOE n.º 83, de 6 de abril de 2013).
- LEY FORAL 12/2013, de 12 de marzo, de apoyo a los emprendedores y al trabajo autónomo en Navarra. (BOE n.º 83, de 6 de abril de 2013).
- CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA LEY FORAL 3/2013, de 25 de febrero, de modificación de la Ley Foral 6/2006, de 9 de junio, de Contratos Públicos. (BOE n.º 94, de 19 de abril de 2013).

1.3.15. Comunidad Autónoma del País Vasco

- LEY 19/2012, de 28 de diciembre, de medidas sobre las pagas extraordinarias del año 2013. (BOE n.º 46, de 22 de febrero de 2013).

1.3.16. Comunidad Autónoma de La Rioja

- LEY 6/2012, de 21 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de La Rioja para el año 2013. (BOE n.º 15, de 17 de enero de 2013).
- LEY 7/2012, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2013. (BOE n.º 15, de 17 de enero de 2013).

1.3.17. Comunidad Autónoma de Valencia

- LEY 10/2012, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera y de Organización de la Generalitat. (BOE n.º 21, de 24 de enero de 2013).

- LEY 11/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos de la Generalitat para el ejercicio 2013. (BOE n.º 21, de 24 de enero de 2013).

- REGLAMENTO. Reforma de los artículos 45 y 50 del Reglamento de Les Corts Valencianes. (BOE n.º 62, de 13 de marzo de 2013).

1.4. Reales Decretos.

- REAL DECRETO-LEY 1/2013, de 25 de enero, por el que se prorroga el programa de recualificación profesional de las personas que agoten su protección por desempleo y se adoptan otras medidas urgentes para el empleo y la protección social de las personas desempleadas. (BOE n.º 23, de 26 de enero de 2013).

- REAL DECRETO-LEY 2/2013, de 1 de febrero, de medidas urgentes en el sistema eléctrico y en el sector financiero. (BOE n.º 29, de 2 de febrero de 2013).

- REAL DECRETO 52/2013, de 1 de febrero, por el que se modifica el Real Decreto 256/2012, de 27 de enero, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. (BOE n.º 31, de 5 de febrero de 2013).

- REAL DECRETO 87/2013, de 8 de febrero, por el que se modifica el Real Decreto 257/2012, de 27 de enero, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte. (BOE n.º 35, de 9 de febrero de 2013).

- REAL DECRETO-LEY 3/2013, de 22 de febrero, por el que se modifica el régimen de las tasas en el ámbito de la Administración de Justicia y el sistema de asistencia jurídica gratuita. (BOE n.º 47, de 23 de febrero de 2013).

- REAL DECRETO-LEY 4/2013, de 22 de febrero, de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo. (BOE n.º 47, de 23 de febrero de 2013).

- REAL DECRETO 116/2013, de 15 de febrero, por el que se regula la expedición del pasaporte provisional y del salvoconducto. (BOE n.º 47, de 23 de febrero de 2013).

- CORRECCIÓN DE ERRORES Y ERRATAS DEL REAL DECRETO-LEY 4/2013, de 22 de febrero, de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo. (BOE n.º 51, de 28 de febrero de 2013).

- CORRECCIÓN DE ERRORES Y ERRATAS DEL REAL DECRETO-LEY 3/2013, de 22 de febrero, por el que se modifica el régimen de las tasas en el ámbito de la Administración de Justicia y el sistema de asistencia jurídica gratuita. (BOE n.º 51, de 28 de febrero de 2013).

- REAL DECRETO-LEY 5/2013, de 15 de marzo, de medidas para favorecer la continuidad de la vida laboral de los trabajadores de mayor edad y promover el envejecimiento activo. (BOE n.º 65, de 16 de marzo de 2013).

- REAL DECRETO-LEY 6/2013, de 22 de marzo, de protección a los titulares de determinados productos de ahorro e inversión y otras medidas de carácter financiero. (BOE n.º 71, de 23 de marzo de 2013).

- REAL DECRETO 218/2013, de 22 de marzo, por el que se aprueba la oferta de empleo público para el año 2013. (BOE n.º 71, de 23 de marzo de 2013).

- CORRECCIÓN DE ERRORES Y ERRATAS DEL REAL DECRETO-LEY 5/2013, de 15 de marzo, de medidas para favorecer la continuidad de la vida laboral de los trabajadores de mayor edad y promover el envejecimiento activo. (BOE n.º 81, de 4 de abril de 2013).

- CORRECCIÓN DE ERRORES DEL REAL DECRETO-LEY 6/2013, de 22 de marzo, de protección a los titulares de determinados productos de ahorro e inversión y otras medidas de carácter financiero. (BOE n.º 81, de 4 de abril de 2013).

- REAL DECRETO 256/2013, de 12 de abril, por el que se incorporan a la normativa de las entidades de crédito los criterios de la Autoridad Bancaria Europea de 22 de noviembre de 2012, sobre la evaluación de la adecuación de los miembros del órgano de administración y de los titulares de funciones clave. (BOE n.º 89, de 13 de abril de 2013).

1.5. Órdenes Ministeriales y Circulares

- ORDEN ESS/150/2013, de 28 de enero, por la que se dictan las normas para la elaboración de los Presupuestos de la Seguridad Social. (*BOE* n.º 32, de 6 de febrero de 2013).

- ORDEN ECC/337/2013, de 21 de febrero, por la que se aprueba el modelo de autoliquidación y pago de la tasa prevista en el artículo 44 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio. (*BOE* n.º 53, de 2 de marzo de 2013).

- ORDEN ECC/371/2013, de 4 de marzo, por la que se modifica la Orden ECO/805/2003, de 27 de marzo, sobre normas de valoración de bienes inmuebles y de determinados derechos para ciertas finalidades financieras. (*BOE* n.º 58, de 8 de marzo de 2013).

1.6. Acuerdos y Resoluciones

- CORRECCIÓN DE ERRORES de la Resolución de 28 de diciembre de 2012, de la Secretaría de Estado de Administraciones Públicas, por la que se dictan instrucciones sobre jornada y horarios de trabajo del personal al servicio de la Administración General del Estado y sus organismos públicos. (*BOE* N.º 14, de 16 de enero de 2013).

- RESOLUCIÓN de 14 de enero de 2013, de la Comisión del Gobierno del Tribunal de Cuentas, por la que se amplía el ámbito de funcionamiento del registro telemático del Tribunal de Cuentas para la recepción de la información y documentación relativa a la contratación llevada a cabo por las entidades integrantes del sector público empresarial estatal. (*BOE* n.º 28, de 1 de febrero de 2013).

- RESOLUCIÓN de 17 de enero de 2013, de la Presidencia del Tribunal de Cuentas, por la que se publica el Acuerdo del Pleno de 20 de diciembre de 2012, de modificación de la instrucción general relativa a la remisión al Tribunal de Cuentas de los extractos de los expedientes de contratación y de las relaciones de contratos y convenios celebrados por las entidades del Sector Público Estatal y Autonómico, aprobada por Acuerdo del Pleno de 26 de marzo de 2009. (*BOE* n.º 28, de 1 de febrero de 2013).

- RESOLUCIÓN de 4 de marzo de 2013, de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera, por la que se define el principio de prudencia financiera aplicable a las operaciones de endeudamiento de las comunidades autónomas de régimen común y

ciudades con estatuto de autonomía que se acojan a la línea de financiación directa ICO-CCAA 2012 y al Fondo de Liquidez Autonómico. (BOE n.º 55, de 5 de marzo de 2013).

- RESOLUCIÓN de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias. (BOE n.º 58, de 8 de marzo de 2013).

- RESOLUCIÓN de 28 de febrero de 2013, de la Presidencia del Tribunal de Cuentas, por la que se autoriza la eliminación de determinada serie documental custodiada en el Archivo General del Tribunal de Cuentas. (BOE n.º 63, de 13 de marzo de 2013).

- RESOLUCIÓN de 1 de abril de 2013, de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera, por la que se actualiza el anexo incluido en la Resolución de 4 de marzo de 2013, por la que se define el principio de prudencia financiera aplicable a las operaciones de endeudamiento de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía que se acojan a la línea de financiación directa ICO-CCAA 2012 y al Fondo de Liquidez Autonómico. (BOE n.º 79, de 2 de abril de 2013).

- RESOLUCIÓN de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos. (BOE n.º 85, de 9 de abril de 2013).

- RESOLUCIÓN de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos. (BOE n.º 86, de 10 de abril de 2013).

2. JURISPRUDENCIA TRIBUNAL DE CUENTAS. SALA DE JUSTICIA

2.1. Sentencias y Resúmenes Doctrinales

- SENTENCIA 1/2013, dictada por la Sala de Justicia el 17/01/2013. Asunto: Recurso de apelación n.º 24/12 interpuesto contra la Sentencia de 15 de junio de 2011, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance n.º A-20/09, del ramo de Entidades Locales. Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz.

Resumen de doctrina: Analiza la Sala de Justicia lo relativo a la fecha interruptiva de la prescripción, estableciendo que en el ámbi-

to de la responsabilidad contable, como resulta del párrafo 3.º de la Disposición Adicional Tercera de la Ley 7/88, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, viene determinada por el inicio de un procedimiento fiscalizador o de examen de los hechos, sin que se exija el conocimiento formal por los presuntos responsables contables, dado que el régimen de la prescripción de la responsabilidad contable se asemeja al régimen de la prescripción en el ámbito civil, y no a la prescripción en materia tributaria o sancionadora.

Se refiere la Sala a la naturaleza del recurso de apelación que, por ser un recurso ordinario, según ha señalado el Tribunal Constitucional, permite al Tribunal de apelación aplicar e interpretar normas jurídicas con un criterio diferenciado tanto de las partes como del órgano juzgador de instancia y la de resolver confirmando, corrigiendo, enmendando o revocando lo decidido y recurrido, e incluso, decidir lo mismo con fundamentación diferente, aunque siempre dentro del respeto al principio de congruencia y dentro del límite de las pretensiones de las partes. No obstante la naturaleza del recurso de apelación, que permite un «novum iudicium», la valoración de la prueba es competencia del Juzgador de Instancia y, por ello, frente al juicio valorativo que la resolución impugnada contenga, no pueden prevalecer meras alegaciones de parte, sino que será necesario desvirtuar los hechos declarados probados con medios que acrediten la inexactitud de los mismos y la veracidad de los alegados en contrario.

En cuanto al fondo del asunto en materia de responsabilidad del Alcalde por la falta de formalización de las Actas correspondientes a las Comisiones de Gobierno celebradas, la Sala pone de manifiesto que es el Alcalde-Presidente quien convoca dichas sesiones, tanto ordinarias como extraordinarias y, a tenor de lo dispuesto en el artículo 198.1 del Reglamento de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico de las Entidades Locales, quien tiene que legalizar con su rúbrica cada hoja del Libro de Actas correspondientes a las sesiones que se celebren, por lo tanto, conocía las sesiones de las Comisiones de Gobierno que se celebraban, y debía haberlas tenido en cuenta en el momento de proceder a la ordenación del pago de las indemnizaciones objeto de controversia.

Por lo que se refiere al abono de indemnizaciones a uno de los concejales por la asistencia a las Comisiones de Gobierno, que el órgano *a quo* considera pagos ilícitos o indebidos, por no haberse

acreditado que fuera miembro de dicho órgano colegiado, se confirma en apelación la concurrencia de todos los elementos constitutivos de la responsabilidad contable, tal como se expresa en la Sentencia de instancia.

Por otra parte, la Sala establece la diferencia entre las atribuciones conferidas legalmente al Depositario Municipal, en cuanto a la guarda y custodia de los documentos contables, de las que corresponden al Secretario-Interventor de un Ayuntamiento, en cuanto garante de la fe pública y concluye que la responsabilidad derivada del alcance originado a los fondos del Ayuntamiento, además de al Alcalde, sólo puede ser imputada al Secretario-Interventor pero no al Depositario o Tesorero, dado que la función de éste dentro del ciclo presupuestario y de gestión del gasto, se plantea como una tarea meramente material y, por tanto, está obligado a cumplir la orden de pago que reciba, siempre que esté debidamente intervenida y firmada.

Respecto a la retribución de concejales por su dedicación al Ayuntamiento y, teniendo en cuenta lo dispuesto en el art. 113.3 del ROF, entiende la Sala que, aunque el cálculo de las cantidades abonadas fue incorrecto, el concejal en cuestión tenía derecho al cobro de la indemnización fijada en el Acuerdo del Pleno, por lo que estima parcialmente el recurso interpuesto, minorando, pues, la cuantía del alcance por este concepto.

Por último, se refiere la Sala a las causas de exención y atenuación de la responsabilidad contable subsidiaria, de acuerdo con lo establecido en el artículo 40 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, concluyendo que no son de aplicación en este caso, pues fue la omisión de la diligencia debida en el ejercicio de las obligaciones personalísimas que al Secretario-Interventor incumben, la que motivó el daño a los fondos públicos.

- SENTENCIA 2/2013, dictada por la Sala de Justicia el 17/01/2013. Asunto Recurso de Apelación n.º 37/12, interpuesto contra la Sentencia de 25 de abril de 2012, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance n.º 62/11, Entidades Locales. Ponente Excm. Sra. Dña. Margarita Mariscal de Gante y Mirón.

Resumen de doctrina: Indica la Sala que establecido que los Informes de Fiscalización constituyen un medio cualificado de prueba, conforme ya expuso acertadamente la Sentencia apelada, ha de señalarse que sus contenidos gozan del valor de presunción *iuris tantum* y admiten, por tanto, prueba en contrario. Y añade que la

defensa del apelante no alegó ni desarrolló actividad alguna –ni en la instancia ni en la presente apelación– tendente a destruir la eficacia probatoria del Informe. Concluye, por tanto, que las facturas aportadas por el recurrente no pueden considerarse suficientes a efectos de justificación desde el punto de vista contable ya que, en definitiva, no resulta acreditado que tales gastos se hicieran en cumplimiento de las prescripciones contenidas en las disposiciones legales y, tampoco, que obedecieran a servicios prestados al Ayuntamiento.

Analiza la Sala, en relación a este caso y partiendo de las valoraciones realizadas por la juzgadora de instancia, si la existencia de un saldo deudor injustificado en los fondos del Ayuntamiento por la falta del importe de 8.165,41 € en la caja de metálico del Ayuntamiento, y el carácter injustificado de los pagos por importe de 13.545,26 €, al no ser admisibles las facturas aportadas al efecto por el recurrente, son dos hechos entre los que no hay relación alguna, generadores de dos supuestos independientes de responsabilidad contable, o si, por el contrario, como pretende el recurrente, existe relación directa entre ambos, concluyendo que dicha relación existe, ya que la cantidad que faltaba de la caja de metálico se destinó íntegramente al pago de las referidas facturas, pago que se completó con otros fondos municipales cuyo origen no puede establecerse a partir de lo actuado en el procedimiento. Considera, por lo tanto la Sala, que no procede sumar ambos importes, cifrándose el daño a los fondos públicos en el importe de los pagos injustificados a que se refieren las facturas rechazadas tanto por la Cámara de Comptos como por la juzgadora de instancia, fijándose el alcance en el importe de 13.545,26 €, en la que se incluyen los 8.165,41 €, estimándose parcialmente el recurso interpuesto.

- SENTENCIA 3/2013, dictada por la Sala de Justicia el 7/02/2013. Asunto: Recurso de apelación n.º 5/12, interpuesto contra la sentencia de 11 de noviembre de 2011, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance n.º A 32/10, del ramo de Entidades Locales. Ponente: Excmo. Sr. D. José Manuel Suárez Robledano.

Resumen de doctrina: Se refiere la Sala de Justicia, en primer término, a la naturaleza del recurso de apelación. Este recurso permite un «novum iudicium» y, por tanto, esta Sala, como órgano de segunda instancia, goza de facultades para resolver cuantas cuestiones, tanto de hecho como de derecho, le sean planteadas. En nuestro sistema procesal, la segunda instancia se configura, con algunas salvedades, como una «revisio prioris instantiae», en la que

el Tribunal Superior u órgano «ad quem» tiene plena competencia para revisar todo lo actuado por el juzgador de instancia, tanto en lo que afecta a los hechos («quaestio facti»), como en lo relativo a las cuestiones jurídicas oportunamente deducidas (quaestio iuris) y para comprobar si la Sentencia recurrida se ajusta o no a las normas procesales y sustantivas que eran aplicables al caso; y todo ello con dos limitaciones: a) la prohibición de la «reformatio in peius»; y b) la imposibilidad de entrar a conocer sobre aquellos extremos que hayan sido consentidos por no haber sido objeto de impugnación («tantum devolutum quantum appellatum»).

La Sala indica que la cuestión nuclear en la jurisdicción contable consiste en determinar la existencia o inexistencia de un daño a los caudales públicos en las pretensiones ejercitadas para su conocimiento. Es doctrina reiterada que los daños sean efectivos, evaluables económicamente e individualizados con relación a determinados caudales o efectos. Además, la prueba de cargo sobre la existencia de daño, como elemento constitutivo de la responsabilidad contable, de acuerdo con lo establecido en el art. 217.1 de la LEC, corresponde al demandante, mientras que a los demandados habrá de corresponder la carga de la prueba de inexistencia de perjuicios a los caudales municipales.

Por otra parte, confirma la aplicación a los procesos jurisdiccionales contables de la «valoración o apreciación conjunta de la prueba», institución de creación jurisprudencial, reiteradamente admitida por el Tribunal Supremo que consiste, en general, en impedir a toda impugnación de la eficacia que se haya atribuido a cualquier medio de prueba, aún de los no considerados como prueba plena, cuando se aprecia en unión de otros medios probatorios, por no ser lícito descomponer los diversos elementos que, en tales casos, integran la convicción del Juez.

En materia de incongruencia «ultra petita», establece la Sala que, con carácter general, incongruencia es el desajuste entre el fallo judicial y los términos en que las partes formularon sus pretensiones, concediendo en más o en menos, o cosa distinta de lo pedido, y puede entrañar una vulneración del principio de contradicción, constitutiva de una efectiva denegación del derecho a la tutela judicial efectiva, siempre y cuando la desviación sea de tal naturaleza, que suponga una sustancial modificación de los términos en que discurra la controversia procesal.

En cuanto al reintegro de determinadas cantidades mensuales en concepto de dietas y locomoción, la Sala entiende que debe aplicarse la línea doctrinal según la cual, a partir de la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 2000, se flexibilizó la interpretación del concepto de indemnización establecida en el art. 13.5 del Real Decreto 2568/1986, de 28 de noviembre, de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico de las Entidades Locales (ROF), debiendo partirse de la definición fijada en el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua, como «resarcimiento de un daño o perjuicio», no existiendo inconveniente para admitir una valoración global de los perjuicios que se pudieran producir, pero siempre que exista consignación presupuestaria para dichas compensaciones económicas. Esa misma doctrina establece la prevalencia del artículo 75 de la LBRL, que se refiere al concepto de indemnización sin limitación alguna, frente al art. 13 del ROF, que se refiere a indemnizaciones por gastos y, por tanto, el daño o perjuicio que se considera resarcible «puede surgir tanto por un gasto realizado como por una ganancia dejada de obtener a consecuencia del trabajo o dedicación (...)» como, en fin, por la «pérdida o dedicación de un tiempo a una actividad» cuando se podría haber dedicado a otra.

Por último, se refiere a la justificación en materia de gastos de desplazamiento, poniendo de manifiesto que es criterio consolidado que la justificación de gastos públicos debe concebirse como un todo en el que es igual de relevante acreditar que dicho gasto se efectuó en la persecución de un interés público, como la justificación formal del mismo. Y sobre ello opera el principio civil de la carga de la prueba, debiendo probar el actor los hechos constitutivos.

• SENTENCIA 4/2013, dictada por la Sala de Justicia el 7/02/2013. Asunto: Recurso de apelación n.º 32/12 interpuesto contra la sentencia de 9 de abril de 2012, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance n.º A 6/11, del ramo de CC. AA. Ponente: Excmo. Sr. D. José Manuel Suárez Robledano.

Resumen de doctrina: La Sala de Justicia considera que la sentencia de instancia es plenamente ajustada a derecho. Y ello porque estimar la pretensión de los apelantes, a propósito de dejar sin efecto el fallo de la resolución recurrida, previa práctica de la prueba documental que, en su opinión, acreditaría la regularidad de los gastos, al reintegro de cuyo importe han sido condenados por la sentencia impugnada, supondría atentar contra el principio de seguridad jurídica, habida cuenta que los apelantes han tenido opor-

tunidad en la primera instancia de traer al procedimiento el material probatorio que pretenden introducir ahora por vía del artículo 85.3 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

Habiendo inadmitido la Sala de Justicia la prueba documental propuesta, tras fundamentar dicha decisión mediante resolución, que fue recurrida en reposición y, posteriormente confirmada en todos sus extremos, estima que los ahora apelantes pudieron y debieron haber aportado la documentación que con posterioridad han tratado, infructuosamente, de incorporar a la segunda instancia, pretendiendo superar las limitaciones impuestas por el art. 460.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, en relación con lo dispuesto en el artículo 270 del mismo texto legal, así como en el art. 85.3 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

- SENTENCIA 5/2013, dictada por la Sala de Justicia el 7/02/2013. Asunto: Recurso de apelación n.º 51/12, interpuesto contra la Sentencia de 19 de junio de 2012, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance n.º B-1/11, del ramo de Entidades Locales. Ponente: Excmo. Sr. D. José Manuel Suárez Robledano.

Resumen de doctrina: Con carácter previo, se refiere la Sala de Justicia a la naturaleza del recurso de apelación que, tratándose de un recurso de carácter ordinario, como en reiteradas ocasiones ha afirmado el Tribunal Constitucional, facilita al Tribunal de apelación la posibilidad de aplicar e interpretar normas jurídicas con un criterio diferenciado, tanto de las partes, como del órgano juzgador de instancia, así como resolver, confirmando, corrigiendo, enmendando o revocando lo decidido y recurrido, pudiendo, incluso, llegar a decidir lo mismo con fundamentación diferente, aunque siempre dentro del respeto al principio de congruencia y dentro del límite de las pretensiones de las partes. Así admitida la entidad del recurso de apelación, es claro que posibilita la existencia de un «novum iudicium».

En el análisis de la excepción de legitimación pasiva planteada, recuerda la Sala la distinción conceptual entre legitimación «ad processum» y legitimación «ad causam», siendo la primera, según reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo, un instituto de derecho adjetivo ligado a la facultad para comparecer en juicio que, a su vez, se liga a la capacidad de obrar, y despliega sus mayores efectos prácticos en aquellas relaciones procesales en las que intervienen, como partes, personas jurídicas. La legitimación «ad causam» entronca con la capacidad jurídica y, como institución de derecho

sustantivo, se identifica con la efectiva titularidad activa o pasiva de la relación concreta deducida en el litigio y es una cuestión íntimamente ligada al fondo.

Por otra parte, manifiesta que la jurisdicción contable se extiende, desde el punto de vista subjetivo, respecto de todo aquél que, por tener a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, tenga la obligación de rendir cuentas de los mismos. Para que alguien pueda ser merecedor de reproche contable debe tener condición de cuentadante de fondos públicos, sea o no funcionario, pero, además, serán necesarios los restantes requisitos de la responsabilidad contable, esto es: menoscabo, actitud subjetiva de dolo, culpa o negligencia graves, y violación de norma presupuestaria o contable. En cuanto al concepto de «legitimado pasivo», éste se define en el art. 55.2 de la Ley 7/1988, que establece que «se considerarán legitimados pasivamente los presuntos responsables directos o subsidiarios, sus causahabientes y cuantas personas se consideren perjudicadas por el proceso», todo lo cual lleva a desestimar la excepción de falta de legitimación pasiva del apelante.

Desestima, igualmente, la Sala, la alegación de arbitrariedad en la valoración de la prueba, recordando que es doctrina consolidada la figura jurídico- procesal de «valoración o apreciación conjunta de la prueba, que consiste, en general, en impedir a toda impugnación de la eficacia que se haya atribuido a cualquier medio de prueba, aún de los no considerados como prueba plena, cuando se aprecia en unión de otros medios probatorios, por no ser lícito descomponer los diversos elementos que en tales casos integran la convicción del Juez.

Rebate la Sala la alegación de falta de acreditación de la conducta dolosa o gravemente negligente del recurrente, recogiendo el concepto jurídico de dolo contable: «para que una acción u omisión antijurídica y productora de un daño a los caudales o efectos públicos sea contable y genere una responsabilidad que pueda ser así calificada, es necesario (...) que el agente haya actuado, o bien consciente de que su comportamiento provocaba o podía provocar un perjuicio a los fondos públicos tenidos bajo su cargo y manejo, sin adoptar las medidas para evitarlo, o bien, al menos, que en su actuación no haya desplegado la debida diligencia –culpa o negligencia–, entendiéndose que ésta obliga a tomar las medidas correspondientes para evitar el resultado dañoso, previo un juicio de previsibilidad del mismo. De forma que es negligente, quien no prevé debiendo hacerlo, lo que lleva a no evitar dicho daño, o pre-

viendo, no ha tomado las medidas necesarias y adecuadas para evitar el evento. Igualmente, si el resultado dañoso fue conscientemente querido, con el propósito cierto de producirlo, estaríamos ante una actuación dolosa».

En cuanto a la alegación relativa al principio de presunción de inocencia, establece la Sala que se ha pronunciado en innumerables ocasiones sobre la no aplicación de este principio al ámbito de la responsabilidad contable, al tratarse de un principio específico del derecho sancionador que en el enjuiciamiento contable se ve sustituido por el principio de carga de la prueba.

Desestima, por último, la petición de que se considere al recurrente responsable contable subsidiario, y no directo, acogándose a la doctrina por la cual lo que determina que una conducta sea constitutiva de responsabilidad contable directa o subsidiaria no es el carácter grave o leve de la negligencia apreciada en la misma, sino su relevancia para la producción del resultado lesivo para los fondos públicos.

• SENTENCIA 6/2013, dictada por la Sala de Justicia el 7/02/2013. Asunto: Recurso de apelación n.º 24/11 interpuesto contra la Sentencia de 30 de diciembre de 2010, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance n.º A-67/06, del ramo de Entidades Locales. Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz.

Resumen de doctrina: Es doctrina de la Sala que la fijación de los hechos y la valoración de los medios de prueba, con base en criterios de crítica racional, es competencia del Juez de instancia, pero la Sala puede valorar las pruebas practicadas en la misma y corregir la ponderación llevada a cabo por el Juez «a quo». Ello deriva de la naturaleza propia del recurso de apelación que otorga plenas facultades al Juez o Tribunal «ad quem» para resolver cuantas cuestiones se le planteen, de hecho o de derecho, por tratarse de un recurso ordinario que representa un «novum iudicium».

El Informe de Fiscalización y las conclusiones que en él se contienen no son suficientes para determinar un pronunciamiento de condena de responsabilidad contable, pues es preciso además, dado el principio de justicia rogada que rige en esta jurisdicción, que los hechos que se ponen de manifiesto en el Informe sean recogidos entre las pretensiones de la parte actora en la demanda y que, admitidas éstas, cada uno de los sujetos que integren la relación jurídico procesal, y de acuerdo con las reglas que rigen el reparto de la prueba, aleguen y acrediten en el seno del proceso que

se dan todos los elementos calificadores de la responsabilidad contable. El valor del Informe de Fiscalización es semejante al de cualquier otro documento administrativo no incluido en los números 5.º y 6.º del artículo 317 de la Ley de Enjuiciamiento Civil y, al amparo del art. 319 de dicho texto legal, se tendrán por ciertos los hechos que en él se contengan, salvo que otros medios de prueba desvirtúen esa certeza.

La contravención de la normativa reguladora de la contratación administrativa no genera, por sí sola, responsabilidad contable, siendo necesario que concurren todos los elementos configuradores de dicha responsabilidad, en especial, que se haya producido un daño efectivo, evaluable económicamente e individualizado en relación con determinados caudales o efectos públicos, pues, como reitera el Tribunal Supremo, la infracción de las formalidades administrativas establecidas en la legislación de contratos, por parte de la Administración contratante, nunca podría enervar el derecho del contratista al cobro de la cantidad realmente ejecutada, pues admitir lo contrario supondría un enriquecimiento injusto de la Administración.

Recuerda la Sala que para que exista responsabilidad contable deben concurrir todos los elementos que establecen los artículos 38.1.2.b) y 15 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, en relación con el artículo 49 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, y así, junto con el daño y perjuicio en los caudales públicos producido por quien tenga a su cargo el manejo, custodia o administración de los mismos, es necesario que se dé una relación de causalidad entre la acción u omisión y el daño producido. Entiende la Sala que es obvia la relación entre la firma de las escrituras de dación en pago y el daño que se produce al no constatarse la debida ejecución de las obras, o acreditarse la realización de menor obra que el objeto de la dación, teniéndose que considerar dicha conducta, al menos, como gravemente negligente, al igual que la del Interventor municipal, siendo éste el que firmó las certificaciones en las que constaba la existencia de determinados «créditos reconocidos, vencidos, líquidos y exigibles», omitiendo las funciones de control y fiscalización interna que le atribuye el art. 4 del RD1174/1987, de 18 de septiembre, y el art. 59 del RD 500/1990, de 20 de abril y, en concreto, la comprobación formal de las cantidades destinadas a obras y la verificación de la realización de la prestación o el derecho del acreedor.

En cuanto a la prescripción, indica la Sala que en el ámbito de la responsabilidad contable, viene dada por la Disposición Adicional Tercera de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, que establece que tiene lugar por el transcurso de cinco años contados desde la fecha en que se hubieren cometido los hechos, y que dicho plazo se interrumpirá desde que se hubiere iniciado cualquier actuación fiscalizadora, procedimiento fiscalizador, disciplinario, jurisdiccional o de otra naturaleza que tuviera por finalidad el examen de los hechos determinantes de la responsabilidad contable, y volverá a correr desde que dichas actuaciones o procedimientos se paralicen o terminen, sin que se exija el conocimiento formal por los presuntos responsables contables, dado que el régimen de la prescripción de la responsabilidad contable se asemeja al de la prescripción en el ámbito civil, y no a la prescripción en materia tributaria o sancionadora.

Reitera la Sala que, una vez constituida la sociedad, son sus órganos de gobierno los que asumen la responsabilidad sobre la gestión ordinaria, que comprende la contable derivada de daños que pudieran irrogarse por perjuicios a su patrimonio. Al no haberse probado la ausencia de culpa de los miembros del Consejo de Administración en la producción del daño, su conducta merece ser reprochada en esta jurisdicción contable, en atención a su especial condición de gestores de fondos o caudales públicos, a quienes debe exigirse un especial cuidado y diligencia en su gestión, justificación y control.

• SENTENCIA 7/2013, dictada por la Sala de Justicia el 7/03/2013. Asunto: Recurso de apelación n.º 41/12. Procedimiento de Reintegro n.º -149/09. Ramo: Entidades Locales. Ponente: Excm. Sra. Dña. Margarita Mariscal de Gante y Mirón.

Resumen de doctrina: Con carácter previo al conocimiento de las cuestiones de fondo, analiza la Sala la alegación de vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva y a utilizar los medios pertinentes para la defensa, señalando que «el derecho a la tutela judicial efectiva del art. 24 de la Constitución es el derecho fundamental que toda persona tiene a obtener una resolución fundada en Derecho sobre el fondo de la cuestión planteada ante los órganos jurisdiccionales, pudiendo valerse de los medios de prueba necesarios en apoyo de sus pretensiones previa declaración de pertinencia y utilidad por el órgano enjuiciador. Considera la Sala que no se ha vulnerado la tutela judicial efectiva, dado que en la sustanciación del procedimiento se ha solicitado, admitido y practicado am-

plia prueba documental, testifical e interrogatorio de los demandados, que ha permitido al Consejero de Cuentas dictar una resolución fundada en Derecho atendiendo a las pretensiones de las partes y a esta actividad probatoria desarrollada.

Compete a la jurisdicción contable determinar la existencia o inexistencia de un daño a los caudales públicos dentro de las pretensiones ejercitadas para su conocimiento y es doctrina reiterada de esta Sala que la existencia de dicho menoscabo constituye un elemento esencial configurador de la responsabilidad contable que la dota de contenido, ya que ésta tiene por objeto indemnizar al ente público perjudicado, los daños ocasionados a los fondos públicos cuando concurren el resto de los elementos objetivos, subjetivos y causales contemplados en el art. 49.1 de la Ley 7/88, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

Se hace referencia al concepto y a la normativa aplicable al complemento de productividad (finalidad, apreciación de la productividad, competencia para su reconocimiento, límites cuantitativos...) concluyendo que para poder considerar que el pago del mismo en el 2008 supuso un daño a los caudales públicos del Ayuntamiento, debería probarse que su importe superó el límite aplicable o que se pagó sin que concurriesen los requisitos previstos para su reconocimiento, circunstancias que no se acreditan en este caso.

Desestima la Sala, en definitiva, el recurso pues entiende que no ha resultado acreditado el daño a los caudales del Ayuntamiento como consecuencia del pago de la productividad del año 2008, al no haberse probado que no existiera el especial rendimiento o dedicación de quienes percibieron dicho complemento, que el Alcalde basa en las bajas que tuvieron que ser suplidas por el propio personal del Ayuntamiento, y al no concurrir este elemento esencial para la declaración de alcance, considera innecesario analizar el resto de cuestiones planteadas por la parte apelante.

- SENTENCIA 8/2013, dictada por la Sala de Justicia el 7/03/2013. Asunto: Recurso de apelación n.º 45/12 interpuesto contra la Sentencia de 9 de julio de 2012, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance n.º A-40/11, del ramo de Entidades Locales. Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz.

Resumen de doctrina: Destaca la Sala que el recurrente, en su apelación, ha reproducido, en gran medida, las alegaciones jurídicas efectuadas a lo largo de la tramitación del procedimiento de instancia y señala al respecto que «la técnica de reproducir las ale-

gaciones realizadas en la instancia no es, en general, un modo de actuación jurídicamente aceptable, según ha sostenido el Tribunal Supremo y así lo ha mantenido esta Sala de Justicia».

En cuanto a las irregularidades detectadas en la contratación administrativa del Ayuntamiento, recogidas en las conclusiones del Informe de Fiscalización aprobado por la Audiencia de Canarias el 25 de marzo de 2009, la Sala indica que el Ayuntamiento ha vulnerado la normativa de contratación administrativa, como afirma el apelante en su recurso, sin embargo, la contravención de dicha normativa no genera por sí sola, responsabilidad contable, siendo necesario para ello la concurrencia de todos los elementos configuradores de este tipo de responsabilidad, en especial, que se haya producido un daño efectivo, evaluable económicamente e individualizado en relación con determinados caudales o efectos públicos. Comparte la Sala el criterio de la Consejera de instancia considerando que no se ha acreditado ni cuantificado el daño a los fondos públicos, no habiendo aportado el apelante argumentos que desvirtúen la valoración de las pruebas llevada a cabo en la instancia.

Es doctrina de la Sala que la responsabilidad contable no puede surgir en el contexto de controversias relativas a la oportunidad en las decisiones económicas o financieras, en la eficiencia en la administración de los factores productivos o en la eficacia de los objetivos marcados.

El valor del Informe de Fiscalización es semejante al de cualquier otro documento administrativo no incluido en los números 5.º y 6.º del artículo 317 de la Ley de Enjuiciamiento Civil y, al amparo del art. 319 de dicho texto legal, respecto de su contenido, se tendrán por ciertos los hechos que en él se contengan, salvo que otros medios de prueba desvirtúen esa certeza, no constituyendo una presunción de veracidad plena iuris et de iure.

La infracción de normativa administrativa, por sí sola, no genera responsabilidad contable por alcance pues, como ha reiterado el Tribunal Supremo, no se puede desconocer la efectiva y real existencia de prestaciones, cuyas consecuencias, si bien no pueden ampararse ni justificarse legalmente en ninguna figura contractual encuentran apoyo en el principio de enriquecimiento injusto. Al no haberse probado la existencia de un daño con las características citadas, no puede existir responsabilidad contable, dada su naturaleza reparadora y no sancionadora; un pronunciamiento de conde-

na supondría para la Corporación Municipal un enriquecimiento injusto, derivado de unas obras o adquisiciones entregadas, cuyos pagos le fueran reintegrados.

Teniendo en cuenta que las certificaciones de obra son los documentos exigidos a efectos del pago de la ejecución de los contratos de obras, salvo prevención en contrario en el pliego de cláusulas administrativas particulares, y que como reitera el Tribunal Supremo, la propia naturaleza de dichas certificaciones es la de «un título de crédito a favor del contratista por la realización de las obras realmente ejecutadas a cambio de su precio», la Sala no puede considerar probada la existencia del saldo deudor injustificado que pretende el apelante.

Por último, recuerda la Sala el sistema general de imposición de costas y las circunstancias que han de concurrir para que se pueda aplicar la excepción de su imposición al litigante vencido, concluyendo que en este caso no se dan dichas circunstancias.

• SENTENCIA 9/2013, dictada por la Sala de Justicia el 7/03/2013. Asunto: Recurso de apelación n.º 52/12. Procedimiento de Reintegro n.º -163/10. Ramo: Entidades Locales. Ponente: Excm. Sra. Dña. Margarita Mariscal de Gante y Mirón.

Resumen de doctrina: Analiza la Sala si se ha producido un daño en los caudales públicos como consecuencia de pagos fraudulentos a la Seguridad Social y a la Agencia Tributaria, correspondientes a unas supuestas nóminas de un Concejal que no tenía reconocida la dedicación exclusiva y que no llegó a recibirlas, puesto que reintegraba su importe de forma automática al ingreso. El Ayuntamiento pidió la devolución de estas cantidades que la TGSS desestimó por entender que parte de las mismas estaban prescritas y que las demás habían sido ingresadas maliciosamente, no procediendo la devolución conforme a lo dispuesto en el art. 23.1.2 del TRLGSS. En cuanto a las cantidades ingresadas en la Agencia Tributaria, se presentó solicitud de rectificación de autoliquidaciones, desestimada por extemporánea. El Ayuntamiento abrió expediente reclamando al Concejal los importes abonados a la Seguridad Social y a la Agencia Tributaria, habiéndose cerrado sin obtener el reintegro.

Considera la Sala que los hechos acreditan la producción de un daño en los caudales públicos del Ayuntamiento, ya que con cargo a ellos se han hecho unos pagos indebidos a la Seguridad Social y a la Agencia Tributaria cuyo importe no ha podido ser reintegrado.

Frente a la alegación de los recurrentes que consideran que no hay daño porque esas cantidades no han salido del erario público, es doctrina de la Sala que los pagos realizados en concepto de IVA o IRPF constituyen un daño para los caudales públicos de las Corporaciones Locales cuando se realizan como consecuencia de pagos sin justificación alguna por no haber resultado acreditados cuáles fueron los servicios que se retribuyeron, debiendo incluirse el importe total satisfecho.

Recuerda la Sala que para que exista enriquecimiento injusto, tal como ha señalado el Tribunal Supremo, deben cumplirse los requisitos que enumera: «a) El enriquecimiento o aumento del patrimonio del enriquecido, constituido por cualquier ventaja o atribución patrimonial abocada a producir efectos definitivos, b) El empobrecimiento de quien reclama o de aquel en cuyo nombre se reclama, pecuniariamente apreciable, aunque entendido en su más amplio sentido, siempre que no provenga directamente del comportamiento de quien lo sufre, c) La relación causal entre el empobrecimiento y el enriquecimiento de forma que éste sea el efecto de aquél (...) d) La falta de causa o de justificación del enriquecimiento y del correlativo empobrecimiento».

Considera que no hay enriquecimiento injusto en este caso, dado que no se aprecia el requisito de inexistencia de justa causa, precisando la Sala lo que debe entenderse por ésta.

En cuanto a la imputación de responsabilidad y la alegación de falta de concurrencia de la nota de subjetividad, recuerda la Sala que dicha imputación la realiza la sentencia de instancia en función de la intervención de los demandados en los hechos, declarando responsables contables directos a quienes firmaron los mandamientos de pago que obran unidos a los autos. Y así, respecto al Alcalde, indica que lo determinante para declarar su responsabilidad es su actuación como ordenador de pagos indebidos, siendo indiferente que el Pleno conociera esta situación por el hecho de aprobar las cuentas y que los mandamientos de pago fueran o no genéricos.

Define la responsabilidad contable como responsabilidad patrimonial, de contenido puramente económico, que no hace recaer sobre el declarado responsable penalidad o sanción alguna, sino que le obliga a indemnizar el menoscabo originado a los caudales o efectos públicos, siempre que concurren los elementos previstos en el art. 49 de la Ley 7/88. Dicha responsabilidad es

transmisible a los causahabientes del gestor de fondos públicos, según prevé el art. 38.5 de la LOTCu, siendo necesario para que esa transmisión se produzca que conste de algún modo que la herencia ha sido expresa o tácitamente aceptada. Una vez aceptada la herencia los herederos suceden al causante hasta el importe líquido de la misma en la obligación de resarcir los daños y perjuicios causados a los fondos públicos como consecuencia del manejo de los mismos, ostentando la condición de legitimados pasivos en el procedimiento jurisdiccional contable, tal como establece el art. 55 de la Ley 7/88, de 5 de abril.

- SENTENCIA 10/2013, dictada por la Sala de Justicia el 12/03/2013. Asunto: Recurso de apelación n.º 36/12, interpuesto por D. xx, en nombre y representación de Doña yy., y por Doña zz, en nombre y representación de Doña ss., contra la Sentencia de fecha 23 de abril de 2012, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance N.º B-71/11, del ramo de Entidades Locales... Ponente: Excma. Sra. Dña. María Antonia Lozano Álvarez.

Resumen de doctrina: Comienza la Sala analizando la cuestión procesal en la que se plantea que el recurso interpuesto por una de las partes podría vulnerar el art. 456.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, por pretender que el órgano de segunda instancia resuelva cuestiones que no fueron objeto de controversia procesal en primera instancia, y por adoptar una nueva estrategia procesal consistente en atacar la actuación de la Interventora en los hechos enjuiciados.

Recoge los criterios jurídicos relevantes para resolver dicha alegación, y concluye que procede desestimarla. Indica que desde el punto de vista normativo, de acuerdo con el artículo 456.1 de la LEC, sólo se produciría vulneración de los principios «pendente appellatione, nihil innovetur» y «mutatio libelli» si se pretendiera que la Sala revocara la resolución impugnada atendiendo a fundamentos de hecho o de derecho distintos de los incluidos en las pretensiones formuladas en la primera instancia y desde la perspectiva jurisprudencial se refiere a la Sentencia de 30 de enero de 2012 de la Sala Tercera del Tribunal Supremo que confirma la doctrina de esta Sala de Justicia, afirmando que «un nuevo enfoque jurídico en la estrategia del apelante» es perfectamente viable si no desvirtúa los hechos o la esencia de la pretensión formulada en la primera instancia o los argumentos ofrecidos para fundamentarla en dicha instancia.

En cuanto a las cuestiones de fondo, examina si los hechos enjuiciados generan o no responsabilidad contable por alcance, de acuerdo con los arts. 38.1 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas y 49.1, 59.1 y 72.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del mismo.

Se recoge la doctrina reiterada según la cual, «las posibles infracciones de tramitación en una actuación administrativa generadora de un gasto no bastan por sí mismas para generar responsabilidad contable si no van asociadas a la producción de un daño indemnizable». Establece la Sala que lo relevante para decidir si se dan los requisitos de la responsabilidad contable y estimar o desestimar los recursos de apelación en este caso, no es el mayor o menor acierto jurídico del criterio de imputación presupuestaria del gasto defendido por las partes en esta instancia, sino si la adquisición de obsequios institucionales supuso una lesión para los fondos públicos de la Corporación Local.

Considera la Sala que procede estimar los recursos planteados ya que no concurre el daño real y efectivo en los fondos públicos de la Corporación Local, por lo que no surge la responsabilidad contable.

- SENTENCIA n.º 11/2013, dictada por la Sala de Justicia el 11 de abril de 2013. Asunto: Recurso de apelación n.º 1/12, interpuesto contra la sentencia de 12 de abril de 2011, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance n.º A-21/04, del ramo de Entidades Locales. Ponente: Excmo. Sr. D. José Manuel Suárez Robledano.

Resumen de doctrina: La Sala resuelve las pretensiones siguiendo su propio criterio expositivo sustentado en el principio «iura novit curia» con respeto a los principios de contradicción y congruencia y de acuerdo con la jurisprudencia constitucional que configura esta segunda instancia como una revisión de la primera, en la que se permite revisar todo lo actuado, ya sean cuestiones de hecho o de derecho, con algunas salvedades, para comprobar si la Sentencia recurrida se ajusta o no a las normas sustantivas y procesales aplicables, con dos limitaciones: la prohibición de la «reformatio in peius» y la de entrar a conocer sobre extremos consentidos.

Analiza las excepciones procesales de prejudicialidad penal y de falta de litisconsorcio pasivo necesario, por ausencia de pretensión dirigida contra el que fuera Interventor municipal al tiempo de ocurrir los hechos, ambas cuestiones resueltas en primera instancia, habiendo adquirido firmeza y debiendo, por tanto, ser respetada.

das. La Sala recuerda la regulación aplicable a la «cosa juzgada formal», contenida en el art. 207 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil y señala que, tanto la jurisprudencia del Tribunal Supremo como la del Tribunal Constitucional, han consagrado el «efecto vinculante derivado de la cosa juzgada formal de las resoluciones firmes previamente adoptadas en el procedimiento», que impide que puedan, posteriormente, dictarse resoluciones que decidan de modo contrario a lo resuelto en aquéllas. El Tribunal Constitucional se ha pronunciado sobre este efecto, ligado a la protección constitucional del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva (art.24.1 CE), dentro del que se integra, en la modalidad de derecho a la intangibilidad de las resoluciones judiciales firmes. El derecho a la tutela judicial efectiva «actúa como límite que impide a los Jueces y Tribunales variar o revisar las resoluciones judiciales definitivas y firmes al margen de los supuestos y casos taxativamente previstos por la Ley, incluso en la hipótesis de que con posterioridad entendiesen que la decisión judicial no se ajusta a la legalidad».

Rechaza la excepción de falta de jurisdicción exponiendo la reiterada doctrina jurisprudencial en torno a la jurisdicción especializada «ratione materiae» atribuida al Tribunal de Cuentas a partir del art. 136.2 de la Constitución Española, objeto de desarrollo legislativo por su Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo (arts. 2, letra b), 15.1 y 17 y siguientes) y de Funcionamiento 7/1988, de 5 de abril (arts. 9.1 y siguientes). Como establece el Tribunal Constitucional «el enjuiciamiento contable aparece configurado como una actividad de naturaleza jurisdiccional, apareciendo calificado por la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas como «jurisdicción propia» de este Tribunal (art.15.1), atribuyéndole las notas de «necesaria e improrrogable, exclusiva y plena» (art.17.1)», añadiendo que «la actividad de su Sección de Enjuiciamiento, que se organiza en Salas (art. 24) consiste en aplicar la norma jurídica al acto contable, emitiendo un juicio sobre su adecuación a ella y declarando, en consecuencia, si existe o no responsabilidad del funcionario, absolviéndolo o condenándolo y, en esta última hipótesis, ejecutando coactivamente su decisión. Todo ello a través de un procedimiento judicial (...) en el que aparecen los elementos objetivos, subjetivos y formales que caracterizan a un proceso.» El reconocimiento de una jurisdicción propia al Tribunal de Cuentas no contradice el art. 117.3 CE, al tiempo que hace del mismo el Juez ordinario predeterminado por la Ley para dicho enjuiciamiento.

Se dirime la responsabilidad contable de la que deban responder, por transmisión sucesoria, los recurrentes, herederos del que fue Alcalde del Ayuntamiento en el periodo temporal en que ocu-

rieron los hechos, por los actos y omisiones ilícitos realizados por éste. Se recoge la doctrina que establece la transmisión de la responsabilidad, tanto directa como subsidiaria, a los causahabientes de los responsables por la aceptación expresa o tácita de la herencia, tal como establece el art. 38.5 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, pero sólo en la cuantía a que asciende el importe líquido de la misma.

Respecto a la excepción de falta de legitimación pasiva, la Sala ratifica los argumentos de instancia, señalando que la legitimación pasiva se regula en el ámbito contable en el art. 55.2 de la Ley 7/88, que incluyó, entre otras personas potencialmente perjudicadas por el proceso, a los causahabientes de los presuntos responsables. En el proceso resultó probado que, a partir del testamento del Alcalde de..., sus cuatro herederos universales aceptaron expresamente su herencia «a beneficio de inventario» lo que excluye la posibilidad de que la parte actora en primera instancia dirigiera su pretensión contra la herencia yacente, situación en que se encuentra la herencia desde que se abre la sucesión hasta que el llamado la acepta. Interpreta el Tribunal Supremo esta figura razonando que *«la apertura de la sucesión de una persona se abre justamente en el momento de su muerte en el cual el patrimonio se transmuta en herencia yacente que no es sino aquel patrimonio relicto mientras se mantiene interinamente sin titular, por lo que carece de personalidad jurídica, aunque para determinados fines, se le otorga transitoriamente una consideración y tratamiento unitarios, siendo su destino el de ser adquirida por los herederos voluntarios o legales, admitiendo el que, bien por medio de albaceas o administradores testamentarios judiciales pueda ser demandada y esté habilitada para excepcionar y para recurrir (...).»* Los recurrentes aceptaron la herencia de forma libre y voluntaria, conociendo el estado del procedimiento que se estaba sustanciando en este Tribunal, con los efectos jurídicos que se desprenden de los arts. 659 y 661 Cc. Partiendo de la naturaleza reparadora de la responsabilidad contable se considera constitucionalmente irreprochable la previsión legal de que dicha responsabilidad se transmita a los causahabientes de los responsables en la cuantía a que asciende el importe líquido de la herencia, previa aceptación libre de la misma, y sin que haya impedimento para que la declaración de responsabilidad tenga lugar con posterioridad a la muerte del causante.

La responsabilidad objeto de transmisión, debe fijarse en función del «quantum» a que asciende el importe líquido de la herencia, pudiendo hacerse efectiva, no sólo sobre los bienes heredita-

rios, sino eventualmente sobre los bienes propios de los herederos ahora recurrentes.

Desestima la Sala la excepción de falta de legitimación pasiva que una parte de los recurrentes basa en la inidoneidad subjetiva por falta de la condición de cuentadantes y de intervención en los hechos, respecto de los que actuaron por delegación del entonces Alcalde, alegando que no aparece su firma en los documentos de materialización de los pagos ni en los endosos. Al respecto, indica la Sala que la legitimación pasiva o «legitimación ad causam» corresponde, conforme al art. 55.2 de la Ley 7/88, además de a los presuntos responsables directos o subsidiarios y a sus causahabientes, a todas aquellas personas que sean llamadas al proceso y considera que estos recurrentes, en su condición de ordenadores de pagos con firma autorizada en los periodos en que desempeñaron sus cargos corporativos, son cuentadantes conforme al art. 15.1 de la LOTCu y 49.1 LFTCu, por lo que debe rechazarse su pretensión y confirmar los razonamientos de la sentencia de instancia. Se desestima igualmente la excepción de defecto legal en el modo de proponer la demanda por falta de claridad o precisión en la petición deducida por el Ministerio Público.

Respecto a la excepción de prescripción se corroboran los argumentos de instancia, que recuerdan el régimen jurídico de la prescripción en el ámbito de la responsabilidad contable así como la interpretación que del mismo realizan tanto la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas como el Tribunal Supremo, indicando que de la Disposición Adicional Tercera, apartado 3 de la Ley 7/88, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, no se desprende con carácter general el requisito del conocimiento formal por los interesados del acto interruptivo de la prescripción para poder desplegar su eficacia. Las fechas relevantes a efectos de entender interrumpida la prescripción son aquéllas en que se inicia el procedimiento o actuación fiscalizadora cuya finalidad hubiera sido examinar los hechos determinantes de responsabilidad contable.

Definida la naturaleza fiscalizadora de las actuaciones llevadas a cabo por la Cámara de Cuentas de... así como la realidad y existencia del procedimiento fiscalizador en que éstas se enmarcan, analiza la Sala en qué momento se entiende iniciado dicho procedimiento. Recoge la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la prescripción «*como limitación al ejercicio tardío de los derechos en beneficio de la seguridad jurídica*», que en una interpretación restrictiva exige que para acogerla «*se tenga en cuenta, no sólo el transcurso del*

tiempo sino el «animus» del afectado, de modo que cuando aparezca clara su voluntad conservativa, suficientemente manifestada, debe entenderse interrumpido el plazo» y en base a dicho criterio interpretativo acoge las peticiones de falta de prescripción de determinadas transferencias injustificadas, ampliando así la extensión temporal del período sujeto a responsabilidad contable.

Rechaza la Sala la alegación de error en la valoración de la prueba, considerando que se han aplicado los criterios rectores en materia de valoración probatoria comprensivos de *«las reglas de libre apreciación, apreciación conjunta y elasticidad de la prueba»*. En cuanto a la valoración en la instancia de la indebida o inexistente justificación de ciertas transferencias realizadas desde el Ayuntamiento a cuatro sociedades mercantiles municipales, considera la Sala que se aplicaron los principios rectores de la carga de la prueba, ex art. 217.2 y 3 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, y de libre apreciación y valoración conjunta, verificando una libre valoración, ajustada a derecho, para resolver en cada uno de los pagos si concurrió o no la justificación suficiente de las salidas de caudales públicos ordenadas.

Recuerda la Sala en qué consiste el deber de motivación y fundamentación de las sentencias, remitiéndose a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional que entiende que *«no exige agotar las razones de la decisión, ni dar respuesta a todos y cada uno de los argumentos esgrimidos en el debate procesal»* y considera que este deber fue cumplido en la instancia.

Se recogen los criterios presentes en la doctrina de la Sala de Justicia y la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre las exigencias justificativas de los pagos realizados con cargo a los fondos públicos, indicándose que cuando un pago no ha sido justificado surge un descubierto por alcance. Destacan en el ámbito contable *«dos momentos de vital trascendencia: el cargo o entrega de fondos y la data, descargo o justificación del destino dado a los caudales recibidos»*, respondiendo de ellos el que recibe los fondos en tanto no se produzca el descargo, bien mediante justificantes adecuados de su inversión o bien bajo la forma de reintegro.

Se desestima igualmente la alegación de falta de causalidad productora del daño, reiterando la Sala que se ha producido una evolución doctrinal *«para desplazar la prueba de la culpa a la del nexo causal, por cuanto la existencia de la culpa se subsume en la causa del daño conocido»*. En definitiva, expone la Sala que la sentencia de instancia

ha razonado sobre la concurrencia de los requisitos para la atribución de responsabilidad, entre ellos, el elemento subjetivo (dolo, culpa o negligencia grave) en la conducta de los gestores y se refiere a la doctrina jurisprudencial de la causalidad adecuada o suficiente, considerándola aplicable, al igual que la relativa al «gestor de fondos públicos». Descarta la presencia de actos o hechos que pudieran interrumpir el nexo causal y recoge la doctrina que establece que el incumplimiento por parte de otros de las obligaciones que tienen atribuidas, nunca puede constituir causa para que uno deje de atender las propias.

• SENTENCIA n.º 12/2013, dictada por la Sala de Justicia el 11 de abril de 2013. Asunto: Recurso n.º 4/12, interpuesto al amparo del artículo 41.2 de la LO 2/1982, de 12 de mayo, contra la Resolución de la Alcaldía de , que desestima el recurso de reposición interpuesto contra la Resolución de esa Alcaldía de , por la que se resuelve expediente administrativo de responsabilidad contable. Ponente: Excm. Sra. Dña. Margarita Mariscal de Gante y Mirón.

Resumen de doctrina: La Sala se refiere con carácter previo al análisis de las alegaciones aducidas, a la extensión de la jurisdicción del Tribunal de Cuentas para conocer del recurso, pues la pretensión ejercitada en la demanda por el recurrente se refiere a la declaración de nulidad de la resolución impugnada, cuestión perteneciente a la jurisdicción contencioso administrativa. Añade lo establecido por la propia Sala de Justicia, que señala que *«el recurso previsto en el artículo 41.2 de la Ley Orgánica 2/1982, limita la actuación de este Tribunal a lo que es objeto de su función jurisdiccional, esto es, apreciar si existe o no responsabilidad contable derivada de las cuentas rendidas por el Recaudador (...)»*. Por tanto, en el presente caso, el Tribunal de Cuentas no puede conocer de la legalidad administrativa de las resoluciones impugnadas pero sí sobre la adecuación de *«la legalidad de la actuación y cuentas de la mercantil encargada de la recaudación de los valores prescritos y que dieron lugar al perjuicio de valores»*.

En cuanto a la reserva de las funciones de tesorería y recaudación de las Corporaciones Locales que establece la Ley de Bases de Régimen Local, indica la Sala que ello no impide la realización por parte de empresas colaboradoras de determinadas tareas instrumentales. Se trata de discernir las actuaciones que implican ejercicio de autoridad y no pueden ser objeto de contratación con terceros de aquellas otras que son instrumentales. Siendo incuestionable la posibilidad de contratar la realización de tareas accesorias a la

función recaudatoria resulta que, conforme a lo señalado en el Pliego de Cláusulas Administrativas Particulares, la mercantil contratista se obligó, entre otras cosas, a rendir cuentas del destino dado a los valores públicos que recibió, constituyéndose en depositaria y gestora de fondos públicos. Se la considera, por tanto, cuentadante de los valores recibidos y susceptible de ser declarada responsable contable por el menoscabo que sufran, ya sea en vía administrativa, en virtud del art. 180 e de la LGP, ya en vía jurisdiccional por el Tribunal de Cuentas.

La recurrente alega que no se acreditó la relación de causalidad entre la actuación de la mercantil y la prescripción, ni que esta actuación fuera dolosa o culposa. Rechaza la Sala estas alegaciones a la vista de las obligaciones de la empresa contratista señaladas en el Pliego de Cláusulas Administrativas Particulares y en el de Prescripciones Técnicas y concluye que la empresa no cumplió con su obligación de rendir cuentas, es decir, de justificar el cargo recibido, citando la doctrina de la propia Sala que establece que *«el demandante tendrá que acreditar, por cualquiera de los medios de prueba admitidos en Derecho, que ha tenido lugar un menoscabo en determinados fondos públicos y que la persona encargada de su manejo y custodia, por el solo hecho de ser gestor de los mismos tenía la obligación de responder de ellos y rendir cuenta de su inversión y empleo, justificando el destino que se les haya dado, para que se puedan tener por suficientemente probados los hechos constitutivos de la responsabilidad contable. (...)»* y el demandado tendrá que probar que no ha existido daño a los caudales o efectos cuestionados, que ha cumplido con su obligación cuentadataria, o bien que no era a él a quien dicha obligación correspondía. Aplicada esta doctrina al caso de autos, entiende la Sala que es el ahora recurrente quien debería haber probado la concurrencia de las circunstancias que le hubieran librado de su obligación cuentadataria.

Desestima igualmente la alegación de falta de acreditación de dolo o culpa por parte de la mercantil recurrente ya que *«dejar prescribir los valores cargados a quien incumbe su recaudación implica, por sí mismo, una presunción de actuación negligente, que puede destruirse justificando precisamente que la actuación (o falta de actuación) causante de la prescripción no es imputable a la actuación de quien debe recaudar dichos valores, sino a causas externas a la misma»*. Considera la Sala que fue acertada la apreciación que hizo la resolución administrativa impugnada de negligencia grave en la actuación de la mercantil.

Finalmente indica, que para que exista responsabilidad contable deben concurrir todos los requisitos señalados en los artículos

2.1, 15.1 y 38.1 de la LOTCu en relación con el art. 49.1 de la LFT-Cu, que son: «a) *daño o perjuicio en los caudales públicos producido por quien tenga a su cargo el manejo, custodia o administración de los mismos;* b) *infracción dolosa o con culpa o negligencia grave de las normas reguladoras del régimen presupuestario o de contabilidad;* y c) *relación de causa a efecto entre la acción u omisión y el daño o perjuicio producido*», y entiende que todos ellos quedaron acreditados en el expediente de responsabilidad contable tramitado por el Concello de...

- SENTENCIA n.º 13/2013, dictada por la Sala de Justicia el 11 de abril de 2013. Asunto: Recurso de apelación n.º 43/12, interpuesto contra la Sentencia de 12 de junio de 2012, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance n.º A-66/11, del ramo de Entidades Locales. Ponente Excmo. Sr. D Felipe García Ortiz.

Resumen de doctrina: Indica la Sala que, según ha sostenido el Tribunal Supremo, la técnica de reproducir las alegaciones realizadas en la instancia no es, en general, un modo de actuación jurídicamente aceptable.

Respecto a la alegación de error en la valoración de la prueba, se pronuncia la Sala recordando en primer lugar su propia doctrina que establece que *«la fijación de los hechos y la valoración de los medios de prueba, con base en criterios de crítica racional, es competencia del Juez de instancia; pero esta Sala puede valorar las pruebas practicadas en la instancia y corregir la ponderación llevada a cabo por el Juez «a quo».* Ello deriva de la naturaleza propia del recurso de apelación, que otorga plenas facultades al Juez o Tribunal «ad quem» para resolver cuantas cuestiones se le planteen, sean de hecho o de derecho, por tratarse de un recurso ordinario que representa un «novum iudicium», como en reiteradas ocasiones ha afirmado el Tribunal Constitucional».

Indica la Sala que la infracción de preceptos reguladores de la contratación administrativa no genera por sí sola responsabilidad contable constitutiva de alcance, debiendo concurrir todos los elementos configuradores de dicha responsabilidad, en especial, la producción de un daño que reúna los requisitos exigidos por el art. 59 de la Ley 7/88 de 5 de abril, esto es, que se trate de un daño *«efectivo, evaluable económicamente e individualizado en relación con determinados caudales o efectos públicos».* Añade que el contenido de la pretensión contable consiste en el reintegro del alcance o la indemnización de los daños o el abono de los perjuicios y, en ambos casos, con los intereses legales desde el día en que se entienda producido el alcance o irrogados los perjuicios.

Respecto a la existencia de modificaciones contractuales a lo largo de la ejecución del contrato, recuerda la Sala que el Tribunal Supremo establece que *«la regla general de la lex contractus, principio esencial de la contratación administrativa, no excluye que se produzcan modificaciones, porque el principio de inalterabilidad de los contratos no puede llevarse al extremo de que se produzca un enriquecimiento injusto de la Administración en perjuicio del contratista.»* Cuando la Administración contraviene el tenor del contrato, produciendo una alteración en su ejecución, en virtud de órdenes realizadas por cuenta de la dirección facultativa, *«la infracción, en su caso, de las formalidades administrativas establecidas en la legislación de contratos, por parte de la Administración contratante, nunca podría enervar el derecho del contratista al cobro de la cantidad realmente ejecutada, pues admitir lo contrario supondría un enriquecimiento injusto de la Administración.»*

En cuanto a la alegación de minoración de mediciones que constaban como ejecutadas en certificaciones anteriores, considera la Sala que carece de relevancia a efectos de la exigencia de responsabilidad contable, puesto que los abonos de las certificaciones tenían el concepto de pagos a cuenta sujetos a las rectificaciones y variaciones que se produjeran en la medición final y ésta se produjo en la misma fecha en que las obras a las que se refiere dicha alegación fueron recepcionadas por el Ayuntamiento. Comparte la Sala los argumentos del órgano de instancia en el sentido de que no se ha producido menoscabo o perjuicio alguno en los fondos públicos del Ayuntamiento por la contratación del proyecto, al estar debidamente acreditada la ejecución de obra.

Frente a la alegación de falseamiento de uno de los proyectos para obtener una subvención, recuerda la Sala que no corresponde a esta jurisdicción el enjuiciamiento de hechos constitutivos de delito o falta. El pronunciamiento de las posibles falsedades documentales corresponde a la jurisdicción penal, habiéndose archivado las diligencias abiertas en tal jurisdicción al no haber quedado justificada la perpetración del delito de *«malversación, falsedad y prevaricación»* denunciado por la apelante.

En relación a la distribución de la carga de la prueba se establece que, en el ámbito de la jurisdicción contable, cuyo contenido es el de una responsabilidad patrimonial y no sancionadora, es de aplicación el principio de carga de la prueba recogido en el art. 217 de la LEC y que la aplicación de dicho principio, según ha reiterado el Tribunal Supremo, parte de la base de que *«es necesaria en las contiendas en que efectuada una actividad probatoria, los hechos han que-*

dado inciertos», lo que supone que las consecuencias perjudiciales de la falta de prueba han de recaer en aquél a quien correspondía la carga de la misma.» Se recoge la doctrina jurisprudencial de la facilidad probatoria según la cual, *«la norma distributiva de la carga de la prueba no responde a unos principios inflexibles, sino que se deben adaptar a cada caso, según la naturaleza de los hechos afirmados o negados y la disponibilidad o facilidad para probar que tenga cada parte»*, rechazando la Sala que se haya incumplido dicha regla por una supuesta posición privilegiada del ahora apelado, vulneradora del principio de igualdad de partes en el proceso.

Desestima la alegación de indefensión, recordando la Sala el concepto de indefensión con relevancia constitucional, que *«exige, en relación con la tutela judicial efectiva (ex art. 24 de la Constitución), que se haya producido un perjuicio real y efectivo para la posición jurídica y los intereses del afectado.»* Considera así que lo relevante para determinar si la ha habido es analizar si la recurrente se ha visto privada de la posibilidad de ser oída o se le ha imposibilitado la defensa efectiva de sus derechos e intereses legítimos.

Por último, rechaza también la alegación relativa a las costas, partiendo del sistema general de imposición de las mismas recogido en el art. 394 LEC, que se basa en dos principios, el de vencimiento y el de distribución, en el caso de estimación parcial o desestimación de pretensiones, salvo que el Tribunal advierta temeridad y, con carácter excepcional, si aprecia que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho, circunstancias que no se aprecian por la Sala en el presente caso.

AUTOS

- AUTO n.º 1/2013, dictado por la Sala de Justicia el 17/01/2013. Asunto: Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, n.º 28/12. Actuaciones Previas n.º 220/11. Ramo: EELL. Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz.

Resumen de doctrina: Expone la Sala, con carácter previo, la naturaleza jurídica del recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, como un medio de impugnación especial y sumario por razón de la materia. En realidad, se trata de un recurso tendente a impugnar resoluciones similares a las de tipo interlocutorio, dictadas en la fase preparatoria o facilitadora de los procesos jurisdiccionales contables, por medio del cual no se persigue un conocimiento concreto

de los hechos objeto de debate en una segunda instancia jurisdiccional, sino que lo que la Ley pretende es ofrecer, a los intervinientes en las actuaciones previas de que se trate, un mecanismo de revisión (a través de un recurso anómalo o «per saltum») de cuantas resoluciones puedan minorar las posibilidades de defensa.

Añade que los motivos de impugnación no pueden ser otros que los taxativamente establecidos en la Ley, es decir, que no se accediera a completar las diligencias con los extremos que los comparecidos señalaren o que se causare indefensión. Así pues, por vía de este recurso no ha de entrar esta Sala a conocer de la calificación jurídico-contable del o de los presuntos responsables, ni del fondo del asunto sometido a enjuiciamiento contable, puesto que ello significaría no sólo desbordar el ámbito objetivo del proceso especial, sino trastocar el régimen jurídico de las competencias de los órganos e instancias.

En cuanto a la naturaleza de las Actuaciones Previas, recuerda la Sala que éstas tienen carácter preparatorio del ulterior proceso jurisdiccional contable, por lo que tienen por objeto la práctica de las diligencias precisas para concretar los hechos imputados y determinar los presuntos responsables, así como, en el caso de que de las actuaciones llevadas a cabo se desprendieran indicios de responsabilidad contable, cuantificar de manera previa y provisional el perjuicio ocasionado en los caudales públicos procediendo, seguidamente, a adoptar las medidas cautelares de aseguramiento que sean necesarias para garantizar los derechos de la Hacienda Pública que pudieran haberse vulnerado. Añade que esta fase no constituye un procedimiento contradictorio, el cual queda reservado al proceso jurisdiccional de primera instancia que, en su caso, se inicie como consecuencia de las conclusiones provisionalmente alcanzadas por el Delegado Instructor y plasmadas en el Acta de Liquidación Provisional y la Providencia de requerimiento de pago.

Descarta la Sala la aplicabilidad al caso del art. 79 de la Ley 7/88, referido al sobreseimiento en el ámbito de la Jurisdicción Contable, dado que no puede incardinarse en ninguno de los supuestos que prevé dicho artículo, lo que viene a añadirse a que el recurso del art. 48.1 de la Ley 7/88, no es el cauce procesal adecuado para los supuestos de sobreseimiento previstos en el apartado 1, letras a, b y c del art. 79 de la Ley 7/88.

Por otra parte, recuerda la Sala el concepto constitucional de indefensión, a propósito de la alegación referente a la misma verti-

da en las actuaciones, que supone que se prive al interesado de la posibilidad de impetrar la protección jurisdiccional de sus derechos e intereses mediante la apertura del adecuado proceso o realizar dentro del mismo las adecuadas alegaciones o pruebas. La doctrina general del Tribunal Constitucional para apreciar la existencia de indefensión exige, en relación con la tutela judicial efectiva, que se haya producido un perjuicio real y efectivo para la posición jurídica y los intereses del afectado. Asimismo, establece que la indefensión es una noción material que, para que tenga relevancia, ha de obedecer a las siguientes tres pautas interpretativas: de una parte, las situaciones de indefensión han de valorarse según las circunstancias de cada caso (Sentencia 8/2006, de 7 de abril); de otra, la indefensión prohibida en el art. 24.1 de la Constitución debe llevar consigo el menoscabo del derecho a la defensa y el perjuicio real y efectivo para los intereses del afectado (Sentencias 20/2005 y 8/2006) y, finalmente, que el art. 24.1 de la Constitución no protege situaciones de simple indefensión formal, sino de indefensión material en que razonablemente se haya podido causar un perjuicio al recurrente (Sentencias 3/2005, de 1 de abril, 6/2005, de 13 de abril y 11/2005, de 14 de julio).

Considera la Sala que no se ha vulnerado la tutela judicial efectiva de la recurrente, ya que ha dispuesto de la posibilidad de alegar lo que ha estimado procedente y no ha habido preterición en ninguno de los trámites esenciales del procedimiento siendo, además, en fase jurisdiccional donde se podrán solicitar y practicar las pruebas que resulten pertinentes y donde se desarrollará el proceso en toda su extensión.

Respecto a las resoluciones dictadas en fase de Actuaciones Previas, indica la Sala que la imputación que en ellas se plasma tiene carácter presuntivo, que la Providencia de requerimiento de pago o de afianzamiento tiene su cobertura legal en el apartado 1.f) del artículo 47 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, y que su finalidad es solamente evitar que, en el curso del ulterior procedimiento de reintegro que pudiera incoarse, el demandado pueda ocultar sus bienes o devenir insolvente, por lo que el Instructor ha de dictarla por imperativo legal.

La Sala, por último, desestima la solicitud de paralización cautelar de la ejecución del procedimiento hasta que se resuelva el recurso interpuesto, ya que éste carece de efectos suspensivos, como resulta de los propios términos del artículo 48.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril.

• AUTO n.º 2/2013, dictado por la Sala de Justicia el 17/01/2013. Asunto: Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, n.º 38/12. Actuaciones Previas n.º 105/12. Ramo: Sociedades Estatales... Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz.

Resumen de doctrina: Comienza la Sala recordando la naturaleza del recurso del art. 48.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, como medio de impugnación de las resoluciones dictadas en la fase preparatoria o facilitadora de los procesos jurisdiccionales contables, recurso especial y sumario por razón de la materia, por medio del cual no se persigue un conocimiento concreto de los hechos objeto de debate en una segunda instancia jurisdiccional, sino que lo que la Ley pretende es ofrecer a los intervinientes en las Actuaciones Previas un mecanismo de revisión de cuantas resoluciones puedan cercenar sus posibilidades de defensa. Su finalidad no es, por tanto, conocer el fondo del asunto sometido a enjuiciamiento contable sino, únicamente, revisar las resoluciones dictadas en la fase de instrucción que puedan impedir o minorar la defensa de quienes intervienen en las mismas.

En cuanto a la naturaleza de las Actuaciones Previas destaca que al tener éstas carácter preparatorio del ulterior proceso jurisdiccional contable, únicamente constituye su objeto la práctica de las diligencias precisas para concretar los hechos imputados y determinar los presuntos responsables, así como, en el caso de que de las actuaciones llevadas a cabo se desprendan indicios de responsabilidad contable, cuantificar de manera previa y provisional el perjuicio ocasionado en los caudales públicos procediendo, seguidamente, a adoptar las medidas cautelares de aseguramiento que sean necesarias para garantizar los derechos de la Hacienda Pública que pudieran haberse vulnerado.

Respecto a la petición de paralización y suspensión de medidas cautelares o de aseguramiento de responsabilidad hasta que se pudiera depurar la cantidad objeto de reclamación, indica la Sala que no debe confundirse la responsabilidad contable subsidiaria con las garantías o medidas cautelares o de aseguramiento de una responsabilidad contable directa. El propio artículo 47.2 de la Ley 7/1988, establece que se proseguirán las actuaciones con los responsables contables directos, aun en el caso de que exista dificultad para determinar las posibles responsabilidades subsidiarias. Añade la Sala, que la Liquidación Provisional y consiguientes providencias de requerimiento de pago y de embargo recurridas, se refieren, todas

ellas, a una presunta responsabilidad contable directa sin que pueda admitirse la paralización o suspensión pretendida.

La Sala rechaza la solicitud de archivo del procedimiento contable que el recurrente basa en una supuesta falta de competencia del Tribunal de Cuentas y en la vulneración del principio *non bis in idem* por la existencia de un procedimiento penal abierto por los mismos hechos, puesto que la tramitación de ambos procedimientos, penal y contable, es plenamente conforme a derecho, dada la compatibilidad entre ambas jurisdicciones, tal como resulta de lo establecido en los artículos 18. 1 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo y 49.3 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, ambas del Tribunal de Cuentas. No obstante, la competencia corresponde en exclusiva a los órganos de la jurisdicción contable para fijar la responsabilidad civil derivada del delito, cuando los hechos sean constitutivos de responsabilidad contable. Es la distinta naturaleza de la responsabilidad penal y de la contable lo que permite el enjuiciamiento de unos mismos hechos por ambas jurisdicciones, cada una dentro de su ámbito competencial, ya que la prevalencia del orden penal lo es sólo respecto de la fijación de los hechos y autoría de los mismos pero no respecto de la apreciación de tales hechos y de las consecuencias jurídicas que se puedan desprender de los mismos.

Concluye rechazando la suspensión de actuaciones e insiste en que ello no produce indefensión alguna pues deriva del estricto cumplimiento de la legislación procesal aplicable. Por ello, basándose en la referida compatibilidad de jurisdicciones desestima la solicitud de archivo del procedimiento, la de nulidad de la providencia de requerimiento de pago alegando vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, y la de suspensión de actuaciones hasta que se concrete la presunta responsabilidad penal y civil derivada de la misma. .

Desestima finalmente la Sala la alegación de suspensión de las providencias de embargo dictadas por la Delegada Instructora, que el recurrente basa en la pendencia del recurso del art. 48.1 de la Ley 7/88, inicialmente interpuesto, ya que dicho recurso carece de efectos suspensivos en cuanto a la tramitación del procedimiento de Actuaciones Previas en que se promueve.

- AUTO n.º 3/2013, dictado por la Sala de Justicia el 17/01/2013. Asunto: Recurso N.º 42/12, del artículo 46.2 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, interpuesto por D. xxxx, en nombre y representación de yyyy, contra Auto de

10 de julio de 2012, dictado en las Diligencias Preliminares B-133/11, del ramo de Entidades Locales. Ponente: Excm. Sra. Dña. María Antonia Lozano Álvarez.

Resumen de doctrina: La Sala establece que el artículo 46 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, no configura la fase de Diligencias Preliminares como una fase instructora en la que deban investigarse los hechos y traerse al procedimiento nuevos documentos o informaciones. Para cumplir esta finalidad instructora, la citada Ley habilita la fase de Actuaciones Previas reguladas en su artículo 47. Añade, que en la tramitación de las Diligencias Preliminares, el Consejero actuante debe ceñirse a valorar las alegaciones y documentos aportados por los intervinientes para decidir, mediante el correspondiente Auto, si los hechos no revisten de forma manifiesta los caracteres de la responsabilidad contable por alcance y, en consecuencia, las actuaciones se deben archivar o si, por el contrario, de tales argumentaciones y documentos se desprenden indicios suficientes de ese tipo de responsabilidad, por lo que procede el nombramiento de un Delegado Instructor.

Determina la Sala que no cabe estimar que la actuación del Consejero de Cuentas en la tramitación de las Diligencias Preliminares haya incurrido en vulneración jurídica alguna por el hecho de no haber solicitado documentación al Ayuntamiento, ya que dichos requerimientos de documentación no sólo no resultan propios del contenido y finalidad de las Diligencias Preliminares del artículo 46 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, sino que constituyen una de las diligencias de averiguación propias de la fase de Actuaciones Previas según se desprende del artículo 47.1, b) y c) de la mencionada Ley.

Establece, por otra parte, que la dicción literal del artículo 46.2 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, y la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional y de esta Sala de Justicia sobre el principio «pro actione» y la tutela judicial efectiva, permiten que un procedimiento no siga adelante cuando su objeto queda fuera, de forma clara e inequívoca, del ámbito de la responsabilidad contable por alcance, pero obligan a una interpretación restrictiva de esta posibilidad, de forma que no se impida la instrucción de unos hechos que presenten indicios suficientes de un alcance.

Considera la Sala en relación al fondo del asunto, que procede estimar el recurso con la consiguiente revocación de la resolución recurrida, en lo que se refiere al archivo decretado en las Diligencias Preliminares, por la posible falta de ingreso de cantidades supuestamente debidas al Ayuntamiento como consecuencia del aprovechamiento de los pastos de la finca municipal, a que las actuaciones se refieren, entre 2003 y 2007, por entender que procede el nombramiento de Delegado Instructor y en nada afecta a la anterior conclusión, la alegación formulada por las partes recurridas en el sentido de que el derecho a cobrar tales cantidades podría hallarse prescrito, ya que una cosa es la prescripción del derecho a cobrar la renta del arrendamiento y otra, bien distinta, la prescripción de la responsabilidad contable derivada de la posible falta de cobro de dicha renta. De hecho, esta Sala de Justicia ha venido sosteniendo con carácter uniforme que dejar prescribir un derecho en perjuicio del erario público puede dar lugar a responsabilidad contable, por ser la prescripción del derecho lo que imposibilita su cobro y provoca un menoscabo real y efectivo al erario público.

• AUTO n.º 4/2013. dictado por la Sala de Justicia el 7/02/2013. Asunto: Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/1988, n.º 46/12, interpuesto contra la Liquidación Provisional de 22 de octubre de 2012, dictada en las Actuaciones Previas n.º 48/11 (Ramo EE. LL). Ponente: Excma. Sra. Dña. Margarita Mariscal de Gante y Mirón.

Resumen de doctrina: Recuerda la Sala que el recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88, de 5 de abril, ha sido calificado reiteradamente por esta Sala de Justicia como un medio de impugnación especial y sumario por razón de la materia, tendente a impugnar resoluciones similares a las de tipo interlocutorio, dictadas en la fase preparatoria o facilitadora de los procesos jurisdiccionales contables, por medio del cual no se persigue un conocimiento concreto de los hechos objeto del debate en una segunda instancia jurisdiccional, sino que lo que la Ley pretende es ofrecer a los intervinientes en las actuaciones previas un mecanismo de revisión (a través de un recurso anómalo o «per saltum») de cuantas resoluciones puedan minorar las posibilidades de defensa.

Los motivos de impugnación no pueden ser otros que los taxativamente establecidos en la Ley, es decir que «no se accediera a completar las diligencias con los extremos que los comparecidos señalaran» o que «se causare indefensión». Su finalidad no es, por tanto, conocer del fondo del asunto sometido a enjuiciamiento

contable sino, únicamente, revisar las resoluciones dictadas en la fase de instrucción que puedan impedir o minorar la defensa de quienes intervienen en las Actuaciones Previas.

Añade, que las discrepancias entre la posición del interesado y el criterio del Delegado Instructor no provocan indefensión y no puede entrar en ellas la Sala a través del presente recurso manifestando que, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, la indefensión es una noción material que, para que tenga relevancia, ha de obedecer a las siguientes tres pautas interpretativas: de una parte, las situaciones de indefensión han de valorarse según las circunstancias de cada caso; de otra, la indefensión prohibida en el art. 24.1 de la Constitución debe llevar consigo el menoscabo del derecho a la defensa y el perjuicio real y efectivo para los intereses del afectado y, finalmente, el art. 24.1 de la Constitución no protege situaciones de simple indefensión formal, sino de indefensión material en que razonablemente se haya podido causar un perjuicio al recurrente.

- AUTO n.º 5/2013. dictado por la Sala de Justicia el 7/02/2013. Asunto: Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/1988, n.º 47/12, Actuaciones Previas n.º 153/09, Ramo: Seguridad Social. Ponente: Excmo. Sr. D. José Manuel Suárez Robledano.

Resumen de doctrina: Recuerda la Sala la naturaleza jurídica del recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, y que una doctrina constante ha calificado como un medio de impugnación especial y sumario por razón de la materia, tendente a impugnar resoluciones similares a las de tipo interlocutorio, dictadas en la fase preparatoria o facilitadora de los procesos jurisdiccionales contables, por medio del cual no se persigue un conocimiento concreto de los hechos objeto de debate en una segunda instancia jurisdiccional, sino que lo que la Ley pretende es ofrecer un mecanismo de revisión a los intervinientes en las actuaciones previas de que se trate (a través de un recurso anómalo o *per saltum*), de cuantas resoluciones puedan limitar las posibilidades de defensa. Por vía de este recurso no ha de entrar la Sala a conocer del tema referente a la calificación jurídico-contable del, o de los presuntos responsables, ni respecto del fondo del asunto sometido a enjuiciamiento contable, puesto que ello significaría no sólo desbordar el ámbito objetivo del proceso especial, sino que se trastocaría el régimen jurídico de las competencias de los órganos e instancias. Los motivos de este recurso son los establecidos taxativamente en la ley, es decir, que no se accedie-

ra a completar las diligencias con los extremos que los comparecidos señalen o que se causare indefensión.

Las Actuaciones Previas constituyen una fase anterior al procedimiento jurisdiccional en la que el Delegado Instructor practica las diligencias de averiguación necesarias para concretar, presuntamente, los hechos, los responsables contables y el daño causado a los fondos públicos. Como resultado de su labor investigadora, queda obligado, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 47 de la Ley 7/88, a practicar el Acta de Liquidación correspondiente, ya sea negativa, si no aprecia indicios de presunta responsabilidad contable, o positiva, si considera que concurren causas para apreciar la existencia de presunto alcance de caudales públicos, en cuyo caso, procederá imperativamente, a tenor de lo dispuesto en el art. 47.1.f) de la Ley 7/88, a requerir a los presuntos responsables contables, el depósito o afianzamiento de las cantidades a que se contrae el alcance, incluidos los intereses correspondientes. La providencia de requerimiento de pago o de afianzamiento, por tanto, tiene cobertura legal en el apartado 1.f) del artículo 47 de la Ley 7/1988, su finalidad es evitar que en el ulterior procedimiento de reintegro que pudiera incoarse el demandado pueda ocultar sus bienes o devenir insolvente y, en consecuencia, el Instructor debe dictarla por imperativo legal.

Respecto a la configuración legal de la personalidad y capacidad jurídica de las Mutuas en general y de la recurrente en particular, recuerda la Sala que, la Mutua de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales, goza tanto de personalidad jurídica propia como de plena capacidad para adquirir, poseer, gravar o enajenar bienes, y realizar toda clase de actos y contratos o ejercitar derechos o acciones, según lo previsto en la normativa aplicable y, por tanto, ostenta la condición de sujeto jurídico, susceptible de verse afectado por las obligaciones que resulten del ejercicio de su capacidad jurídica y de obrar.

- AUTO n.º 6/2013, dictado por la Sala de Justicia el 07/03/2013. Asunto: Recurso de apelación n.º 39/12, contra el Auto de 13 de enero de 2012, dictado en la pieza separada de medidas cautelares del procedimiento de reintegro n.º A-21/04. Ramo de Entidades Locales. Ponente: Excmo. Sr. D. José Manuel Suárez Robledano.

Resumen de doctrina: Se desestima, en primer lugar, la excepción procesal de carácter formal según la cual concurre causa de inadmisión del recurso, por interposición incorrecta del mismo,

entendiendo la Sala que el Ministerio Fiscal ha dirigido correctamente su recurso al órgano jurisdiccional de instancia en el ámbito contable, conforme a la normativa aplicable.

Se desestima también la solicitud de inadmisión del recurso alegando que éste no indica qué pronunciamientos del fallo del Auto impugnado son objeto de impugnación. Se refiere la Sala a la doctrina reiterada del Tribunal Constitucional, según la cual, «el acceso a los recursos forma parte integrante del derecho a la tutela judicial efectiva del que constituye una de sus manifestaciones, la cual no se agota con el acceso al recurso, sino que comprende, también el derecho a obtener una resolución jurídicamente fundada que, sin embargo, puede limitarse a declarar la inadmisión del recurso, en el caso de que no concurren los requisitos legalmente establecidos.» Y, a continuación, a la doctrina, también reiterada, según la cual, la determinación del alcance de las normas procesales y la precisión de los requisitos de procedibilidad pertenece, en principio, al ámbito y márgenes de interpretación de la legalidad ordinaria aunque la inadmisión basada en un motivo manifiestamente inexistente o irrazonable constituye no sólo ilegalidad, sino inconstitucionalidad que afecta al derecho fundamental del art. 24.1 CE.

Por último, desestima también la Sala la solicitud de inadmisión por extemporaneidad del recurso, dando por reproducida la fundamentación jurídica que al respecto se establecía en el Auto de 19 de junio de 2012, que resolvía esta cuestión.

En cuanto a las cuestiones de fondo, parte la Sala de lo dispuesto en el art. 67 de la Ley 7/88, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, referido a la posibilidad de solicitar el embargo preventivo de los bienes de los presuntos responsables contables en los casos y en la forma establecidos en la Ley de Enjuiciamiento Civil. Añade que las medidas cautelares tienden a garantizar la eficacia de la resolución que en su día se dicte y a minimizar así el peligro de la mora. Señala que las medidas cautelares aparecen como medios jurídico-procesales que tienden a evitar que se realicen actos que impidan o dificulten la efectividad de la satisfacción de la pretensión y recoge sus notas características que son: la instrumentalidad, la provisionalidad, la temporalidad y la variabilidad.

Analiza la Sala si se dan los requisitos procesales previstos en el art. 730.4 de la LEC, en el que se dispone que: «Con posterioridad a la presentación de la demanda o pendiente recurso sólo podrá solicitarse la adopción de medidas cautelares cuando la petición se

base en hechos y circunstancias que justifiquen la solicitud en esos momentos». Considera la Sala que el reconocimiento por la propia parte condenada al reintegro en el sentido de que no es titular de las acciones de la mercantil G. para responder de los mismos, es un hecho que justifica, suficientemente, la solicitud de la medida cautelar en este momento procesal y que permite, en consecuencia, entender que concurren los requisitos procesales previstos en el artículo citado.

Añade que para poder acordar la medida cautelar solicitada deben concurrir además los presupuestos previstos para su adopción que son, conforme al art. 728 de la LEC, la apariencia de buen derecho o «*fumus boni iuris*» y el peligro en la demora o «*periculum in mora*». Define ambos conceptos, recoge la jurisprudencia que el Tribunal Supremo establece al respecto y concluye que se dan tales presupuestos, por lo que procede adoptar la medida cautelar solicitada.

• AUTO n.º 7/2013, dictado por la Sala de Justicia el 07/03/2013. Asunto: Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, n.º 48/12. Actuaciones Previas n.º 153/09. Ramo de Seguridad Social. Ponente Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz.

Resumen de doctrina: Recuerda la Sala la naturaleza jurídica del recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, y que una doctrina constante ha calificado como un medio de impugnación especial y sumario por razón de la materia, tendente a impugnar resoluciones similares a las de tipo interlocutorio, dictadas en la fase preparatoria o facilitadora de los procesos jurisdiccionales contables, por medio del cual no se persigue un conocimiento concreto de los hechos objeto de debate en una segunda instancia jurisdiccional, sino que lo que la Ley pretende es ofrecer un mecanismo de revisión a los intervinientes en las actuaciones previas de que se trate (a través de un recurso anómalo o «*per saltum*»), de cuantas resoluciones puedan limitar las posibilidades de defensa.

Los motivos de este recurso son los establecidos taxativamente en la ley, es decir, «que no se accediera a completar las diligencias con los extremos que los comparecidos señalaren» o que «se causare indefensión». Su finalidad no es, por tanto, conocer del fondo del asunto sometido a enjuiciamiento contable sino, únicamente, revisar las resoluciones dictadas en la fase de instrucción que puedan impedir o minorar la defensa de quienes intervienen en las

Actuaciones Previas, a efectos de garantizar en dicha fase la efectividad del derecho de defensa consagrado en el art. 24 de la Constitución.

Desestima la Sala el recurso considerando que las cuestiones planteadas no encajan en los motivos tasados del recurso del art. 48.1 e indica que la indefensión a la que este recurso se refiere ha de ser una que se haya producido en el curso de las Actuaciones Previas y que no cabe admitir un recurso en previsión de una posible indefensión futura. Alude la Sala al concepto constitucional de indefensión, recogido por la doctrina de la propia Sala al afirmar que «la doctrina general del Tribunal Constitucional para apreciar la existencia de indefensión exige, en relación con la tutela judicial efectiva (ex art. 24 de la Constitución) que se haya producido un perjuicio real y efectivo para la posición jurídica y los intereses del afectado». Concluye la Sala que no se ha dado tal circunstancia en este caso.

Tampoco se ha producido vulneración del principio de igualdad reconocido en el art. 14 de la Constitución, recogiendo la doctrina del Tribunal Constitucional al respecto y considera que lo que hay es una discrepancia con las conclusiones del Delegado Instructor. Señala que las conclusiones que se plasman en el Acta de Liquidación Provisional podrán ser rebatidas en el posterior proceso jurisdiccional que se abra como consecuencia de las mismas. Respecto a la presunción de inocencia indica la Sala que este principio no tiene cabida en el ámbito contable, al tratarse de un principio específico del derecho sancionador que en el enjuiciamiento contable se sustituye por el de carga de la prueba que, por otra parte, imperará en la fase jurisdiccional y no en las Actuaciones Previas.

En cuanto a las excepciones procesales de litispendencia, falta de litisconsorcio pasivo necesario y existencia de procedimiento previo indica la Sala que dichas cuestiones han de ser resueltas por el Consejero de Cuentas de primera instancia al que se turne el asunto.

• AUTO n.º 8/2013, dictado por la Sala de Justicia el 7/03/2013. Asunto: Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, n.º 49/12. Actuaciones Previas n.º 29/12, del ramo de Entidades Locales. Ponente: Excma. Sra. Dña. María Antonia Lozano Álvarez.

Resumen de doctrina: Con carácter previo a la valoración de los motivos del recurso, se refiere la Sala a dos cuestiones derivadas del contenido de los autos. En primer lugar, teniendo en cuenta que el encabezamiento del recurso se refiere a la provi-

dencia de requerimiento de pago, depósito o afianzamiento como objeto de impugnación y el suplico se refiere a la Liquidación Provisional, la Sala considera que deben entenderse impugnadas ambas, a la vista del contenido del recurso y de las exigencias de la tutela judicial efectiva y del «favor actionis», que derivan del art. 24 de la Constitución Española. En segundo lugar, indica que las alegaciones contenidas en el escrito dirigido a la Delegada Instructora solicitando la modificación de la Liquidación Provisional, no forman parte del objeto del recurso y, «aunque así se aceptara a efectos meramente dialécticos, no podrían prosperar a través del mismo pues nada tienen que ver con la denegación de diligencias o con la indefensión que caracterizan la vía impugnatoria del art. 48.1 de la Ley 7/1988 de 5 de abril. (...)».

Desestima la Sala el recurso por entender que no encaja en los motivos del recurso art. 48.1 de la Ley 7/1988 (que no se accediera a completar las diligencias con los extremos que los comparecidos señalaran o que se causare indefensión), sino que se plantean cuestiones de fondo, pertenecientes al debate procesal de primera instancia, no pudiendo la Sala pronunciarse sobre ellas a través de este recurso.

Indica la Sala que resulta de plena aplicación la doctrina uniforme y reiterada de la Sala según la cual, «por medio de este recurso no se persigue un conocimiento concreto de los hechos objeto de debate en una segunda instancia jurisdiccional, sino que lo que la Ley pretende es ofrecer a los intervinientes en las Actuaciones Previas de que se trate, un mecanismo de revisión de cuantas resoluciones puedan minorar las posibilidades de defensa; por tanto, por vía de este recurso no ha de entrar la Sala a conocer del tema referente a la calificación jurídico-contable de la conducta del presunto responsable, puesto que ello significaría no sólo desbordar el ámbito objetivo del proceso especial, sino que se trastocaría el régimen jurídico de las competencias de los órganos e instancias(...)».

Añade que la mera discrepancia de opinión sobre el fondo de la controversia entre los comparecientes y el Delegado Instructor no es causa de indefensión, correspondiendo la resolución de tales cuestiones litigiosas al órgano de instancia una vez cumplidos los correspondientes trámites alegatorios y probatorios en la vía jurisdiccional. Lo mismo puede decirse de la alegación de prescripción ya que se trata de una cuestión que no corresponde decidir en fase de Actuaciones previas y por tanto, la decisión de no resolverla en esta fase no genera indefensión.

- AUTO n.º 9/2013, dictado por la Sala de Justicia el 11 de abril de 2013. Asunto: Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88, n.º 1/13, interpuesto contra la Providencia de fecha 30 de noviembre de 2012 dictada en las Actuaciones Previas 207/12, de Sociedades Estatales. Ponente: Excma. Sra. Dña. Margarita Mariscal de Gante y Mirón.

Resumen de doctrina: La recurrente impugna la Providencia de requerimiento alegando indefensión por el hecho de que la Sociedad Estatal esté representada y defendida por los Servicios Jurídicos del Estado, en lugar de por un Abogado Colegiado, lo que considera que le coloca en situación de desigualdad. Solicita, pues, la anulación de dicha resolución por una supuesta vulneración de las normas de postulación procesal. Sin embargo, tal como establece la Sala, *«el hecho de que una Sociedad Estatal ajuste su actividad al ordenamiento jurídico privado no supone que no pueda encomendar su representación y defensa procesal, así como el asesoramiento jurídico que precise, a los Servicios Jurídicos del Estado, pues el art. 1.4 de la Ley 52/1997, de 27 de noviembre, expresamente lo permite mediante la formalización del oportuno convenio al efecto.»* La referida Sociedad Estatal formalizó con la Administración del Estado el oportuno Convenio de asistencia jurídica, en cuya virtud los Servicios Jurídicos del Estado asumen la asistencia jurídica de dicha Sociedad, asistencia que comprende tanto el asesoramiento jurídico como la representación y defensa ante cualesquiera jurisdicciones y órdenes jurisdiccionales.

El hecho de que la Sociedad actúe representada por el Abogado del Estado no coloca en situación inferior a los particulares que litigan contra ella, pues ambas se encuentran sometidas a las mismas normas y trámites procesales, pese a las particularidades establecidas en los arts. 11 a 15 de la propia Ley 52/97, ninguna de las cuales se considera causante de indefensión.

Sobre la indefensión, recuerda la Sala su propia doctrina que, siguiendo la jurisprudencia constitucional, ha declarado que se trata de una noción material que, para que tenga relevancia constitucional, ha de obedecer a las tres pautas interpretativas que indica: la situación de indefensión ha de valorarse según las circunstancias de cada caso, la indefensión prohibida en el art. 24.1 de la Constitución debe conllevar el menoscabo del derecho a la defensa y el perjuicio real y efectivo para los intereses del afectado y, finalmente, el artículo citado no protege situaciones de simple indefensión formal sino de indefensión material.

En este caso, la Sala no aprecia perjuicio causante de indefensión pues no se privó a la recurrente de trámite procesal (pese a que no compareció a la Liquidación Provisional) ni de medio de defensa alguno, ni se vulneró ningún derecho material.

Concluye la Sala que *«tanto cuando el Abogado del Estado defiende, en virtud de los correspondientes convenios, a Sociedades Públicas sujetas a Derecho Privado como cuando defiende al Estado o a sus Organismos Autónomos, se considera siempre a las partes, así como, en su caso, a sus representantes procesales y defensores, en términos de estricta igualdad»*.

- AUTO n.º 10/2013, dictado por la Sala de Justicia el 11 de abril de 2013. Asunto: Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, n.º 3/13. Actuaciones Previas n.º 144/12, del ramo de Entidades Locales. Ponente Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz.

Resumen de doctrina: En el recurso interpuesto contra el Acta de Liquidación Provisional se solicita la admisión y práctica de pruebas complementarias que fueron en su día solicitadas por la representación legal de la Acción Pública, solicitud a la que se adhirió el Ayuntamiento, y se alega que no existe en la fase de Actuaciones Previas un criterio formado en cuanto a la existencia de presuntos indicios de responsabilidad contable en los pagos objeto de análisis, siendo preciso practicar las diligencias de averiguación que se enumeran.

Expone la Sala, con carácter previo, la naturaleza, motivos y finalidad del recurso del art. 48.1 de la Ley 7/88, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, que una doctrina constante ha calificado como un medio de impugnación especial y sumario por razón de la materia, tendente a impugnar resoluciones similares a las de tipo interlocutorio, dictadas en la fase preparatoria o facilitadora de los procesos jurisdiccionales contables, por medio del cual no se persigue un conocimiento concreto de los hechos objeto de debate en una segunda instancia jurisdiccional, sino ofrecer a los intervinientes en las actuaciones previas de que se trate, un mecanismo de revisión (a través de un recurso anómalo o «per saltum»), de cuantas resoluciones puedan limitar las posibilidades de defensa.

Los motivos de este recurso son los establecidos taxativamente en la ley, es decir, *«que no se accediera a completar las diligencias con los extremos que los comparecidos señalaran»* o *«que se causare indefensión»*. Su finalidad no es, por tanto, conocer del fondo del asunto sino, únicamente, revisar las resoluciones dictadas en la fase de instrucción que puedan impedir o minorar la defensa de quienes intervie-

nen en las Actuaciones Previas, a efectos de garantizar en dicha fase la efectividad del derecho de defensa consagrado en el art. 24 de la Constitución.

Por vía de este recurso no ha de entrar la Sala a conocer del tema referente a la calificación jurídico-contable del, o de los presuntos responsables, ni respecto del fondo del asunto sometido a enjuiciamiento contable, puesto que ello significaría no sólo desbordar el ámbito objetivo del proceso especial, sino trastocar el régimen jurídico de las competencias de los órganos e instancias.

En cuanto a las Actuaciones previas, recuerda la Sala que en esta fase se produce *«una aproximación al hecho constitutivo de responsabilidad contable, no siendo el contexto adecuado para plantear cuestiones de fondo, ni para introducir incidentes que han de reservarse a la fase jurisdiccional propiamente dicha»*, insistiendo la Sala en la provisionalidad de las conclusiones recogidas en el Acta de Liquidación Provisional, que no vinculan a los posibles legitimados, que podrán plantear sus pretensiones de responsabilidad contable con independencia de las mismas.

Ante la alegación relativa a la necesidad de la práctica de las diligencias solicitadas, recoge la Sala su propia doctrina según la cual, siendo uno de los motivos en los que se puede basar el recurso previsto en el art. 48.1 de la Ley 7/88, el que *«no se accediera a completar las diligencias con los extremos que los comparecidos señalaren»*, prosperará este motivo cuando sea notable una ausencia de investigación o aportación de datos básicos que impida un pronunciamiento sobre el asunto. Se analiza por tanto, si la actuación del Delegado Instructor, en relación a tales diligencias, pudo causar indefensión a los recurrentes, privándoles del legítimo ejercicio de su derecho de defensa en los términos del art. 24 de la Constitución y conforme a la jurisprudencia constitucional que determina que debe tratarse de indefensión material, que haya supuesto un perjuicio real y efectivo, dando lugar a una merma en las posibilidades de defensa del recurrente, y considera la Sala que, en este caso, dicha actuación instructora fue conforme a derecho, con independencia de que el resultado no fuera el pretendido por los recurrentes.

Tras repasar las sucesivas diligencias de instrucción y el concepto de indefensión con relevancia constitucional, reitera la Sala que en el desarrollo de las mismas no se produjo tal indefensión, *«dado que los recurrentes han podido alegar lo que han considerado procedente*

para la defensa efectiva de sus derechos e intereses legítimos, y no han sido preteridos en ninguno de los trámites esenciales del procedimiento, siendo además en el posterior procedimiento jurisdiccional donde se podrán solicitar y practicar las pruebas que resulten pertinentes y donde se desarrollará el proceso en toda su extensión.».

Teniendo en cuenta la naturaleza y finalidad de las Actuaciones previas, considera la Sala que el art. 48.1 de la Ley 7/88 proporciona un fundamento para recurrirlas, pero no debe confundirse la expresión «diligencia» con «prueba de parte», debiendo entenderse el término «diligencias» que en dicho precepto se utiliza como «actuaciones de investigación en su conjunto» y no como cada uno de los documentos o actividades concretas que reclaman quienes intervienen en las Actuaciones Previas.

• AUTO n.º 11/2013, dictado por la Sala de Justicia el 11 de abril de 2013. Asunto: Recurso n.º 6/13 del artículo 46.2 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, interpuesto por el Procurador de los Tribunales Don xxxx, en nombre y representación de Don yyyy, contra Auto de 9 de enero de 2013, dictado en las Diligencias Preliminares n.º B-215/12, del ramo de Empresas Estatales. Ponente: Excma. Sra. Dña. María Antonia Lozano Álvarez.

Resumen de doctrina: La Sala de Justicia confirma el archivo de actuaciones decretado por el Auto impugnado, tras valorar si existen indicios suficientes de alcance en los fondos públicos, basándose en los artículos 46.2 y 56 de la Ley 7/1988 de 5 de abril, así como en la doctrina de la Sala en interpretación y aplicación de los mismos.

Para llegar a esta conclusión analiza las irregularidades denunciadas, que serían consecuencia de una presunta trama fraudulenta derivada de la adjudicación, por parte de una empresa pública, de obras financiadas con fondos públicos españoles y de la Unión Europea, a sendas UTEs, que habrían cobrado la ejecución de dichas obras pese a no haberlas realizado, siendo otra UTE la que desarrolló los trabajos.

Respecto a los posibles incumplimientos contractuales por impago de cantidades de la UTE que desarrolló los trabajos a la empresa privada de la que es Administrador Único el recurrente, indica la Sala que de ello no cabe deducir responsabilidad contable pues afecta a relaciones entre dos empresas privadas y no a la integridad de los fondos públicos. Las posibles infracciones de la nor-

mativa penal, tributaria, medioambiental, laboral y de Seguridad Social, quedarían también fuera del ámbito de responsabilidad contable, delimitado por los preceptos que se enumeran (art. 2b, 15, 16, 17 y 38 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas y 49 y 72 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas). Tan solo el posible desvío de fondos para financiar las obras adjudicadas a las UTEs adjudicatarias encajaría en el ámbito de la responsabilidad contable en caso de que se apreciaran «indicios jurídicamente relevantes de la concurrencia de un daño real y efectivo en los fondos públicos afectados», lo cual no ocurre en el caso de autos.

La controversia en cuanto a la identidad entre las empresas adjudicatarias de los contratos y las que en realidad intervinieron en la ejecución de las obras no implica un menoscabo real y efectivo en los caudales públicos de la empresa contratante. La Sala no encuentra, por tanto, indicios suficientes de alcance en los fondos públicos de la empresa pública adjudicadora de las obras pues *«los posibles incumplimientos jurídicos en materia de contratación del Sector Público sólo pueden generar responsabilidad contable por alcance cuando dan lugar a un daño económicamente evaluable, real y efectivo en fondos públicos individualizados»*.

Afirma la Sala que la inadmisión de la acción pública y el archivo de actuaciones no implica vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva del recurrente por infracción de los artículos 24 y 125 de la Constitución, indicando a continuación, los motivos por los que considera que dicho derecho constitucional se ha respetado, de acuerdo con la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional y la propia doctrina de la Sala, y entre ellos el que *«el derecho a la Tutela Judicial Efectiva que se plantea a través del principio «favor actionis» no tiene un carácter ilimitado (...)»*, que *«la ausencia del requisito de la identificación del posible menoscabo en los fondos públicos puede dar lugar a la inadmisión de una acción pública de responsabilidad contable»* sin que ello suponga atentar contra dicho principio y que el archivo de diligencias preliminares exige una ponderada interpretación de los hechos y de la posibilidad de conectarlos indiciariamente con la figura jurídica del alcance prevista en el art. 72 de la Ley 7/88. Entiende la Sala que tampoco se ha producido indefensión alguna para el recurrente por la inadmisión de la acción pública y el archivo de actuaciones, ya que ha gozado de todos los trámites alegatorios y de presentación documental conferida por el art. 46 de la Ley 7/88, tanto en las diligencias preliminares como en la tramita-

ción del presente recurso, habiéndose cumplido también los requisitos de notificación en forma y motivación de las resoluciones. .

3. FISCALIZACIONES

- RESOLUCIÓN de 29 de octubre de 2012, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe Anual de la Ciudad Autónoma de Ceuta, ejercicio 2005. (BOE n.º 22, de 25 de enero de 2013).

- RESOLUCIÓN de 29 de octubre de 2012, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe Anual de la Comunidad Autónoma de Extremadura, ejercicios 2006 y 2007. (BOE n.º 22, de 25 de enero de 2013).

- RESOLUCIÓN de 29 de octubre de 2012, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la Ciudad Autónoma de Ceuta, de sus Organismos y de las Sociedades por ella participadas, ejercicios 2002 a 2004. (BOE n.º 22, de 25 de enero de 2013).

- RESOLUCIÓN de 29 de octubre de 2012, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la Universidad de Zaragoza, ejercicios 2006 y 2007. (BOE n.º 22, de 25 de enero de 2013).

- RESOLUCIÓN de 29 de octubre de 2012, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de las Subvenciones y préstamos a Empresas privadas y Familias e Instituciones sin fines de lucro, concedidas por el Ministerio de Industria, Turismo y Comercio en ejecución del «Plan Avanza» convocatorias 2006 y 2007. (BOE n.º 22, de 25 de enero de 2013).

- RESOLUCIÓN de 29 de octubre de 2012, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de los Convenios de colaboración generadores de gastos suscritos a partir del año 2005 por Órganos del Ministerio de Medio Ambiente con Entidades públicas y con personas físicas o jurídicas privadas. (BOE n.º 22, de 25 de enero de 2013).

- RESOLUCIÓN de 29 de octubre de 2012, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la financiación de las

inversiones en infraestructuras ferroviarias realizadas por la Entidad Pública Empresarial «Administrador de Infraestructuras Ferroviarias (ADIF) y por la «Sociedad Estatal de Infraestructuras del Transporte Terrestre, S. A» SEITTSA) desde 1 de enero de 2005 hasta 31 de diciembre de 2008. (BOE n.º 22, de 25 de enero de 2013).

- RESOLUCIÓN de 18 de diciembre de 2012, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la actividad desarrollada por el grupo de sociedades estatales COFIVACASA en los años 2005, 2006, 2007 y de su situación económico-financiera a 31 de diciembre de 2007. (BOE n.º 55, de 5 de marzo de 2013).

- RESOLUCIÓN de 18 de diciembre de 2012, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la gestión de ingresos públicos por la Comisión Nacional de Energía en el ejercicio 2007, referida en especial al seguimiento de las recomendaciones del Tribunal y resoluciones de la Comisión Mixta relativas al Informe de Fiscalización de la gestión de ingresos públicos por la Comisión Nacional de Energía en el ejercicio 2001. (BOE n.º 55, de 5 de marzo de 2013).

- RESOLUCIÓN de 18 de diciembre de 2012, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la Universidad de Cantabria, ejercicios 2004 y 2005. (BOE n.º 55, de 5 de marzo de 2013).

- RESOLUCIÓN de 18 de diciembre de 2012, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de las actuaciones de recaudación en vía ejecutiva de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria durante el ejercicio 2007. (BOE n.º 55, de 5 de marzo de 2013).

- RESOLUCIÓN de 18 de diciembre de 2012, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de las principales actividades desarrolladas por la Autoridad Portuaria de Cartagena en el periodo 2002-2007. (BOE n.º 55, de 5 de marzo de 2013).

- RESOLUCIÓN de 18 de diciembre de 2012, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de los estados contables de los partidos políticos y de las donaciones percibidas por las funda-

ciones vinculadas orgánicamente, ejercicio 2007. (BOE n.º 55, de 5 de marzo de 2013).

- RESOLUCIÓN de 18 de diciembre de 2012, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización del organismo autónomo «Fondo de Regulación y Organización del Mercado de los Productos de la Pesca y Cultivos Marinos», ejercicio 2007. (BOE n.º 55, de 5 de marzo de 2013).

- RESOLUCIÓN de 18 de diciembre de 2012, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la Gestión de los Gastos e Ingresos de los Proyectos y Actividades de Investigación de la Agencia Estatal «Consejo Superior de Investigaciones Científicas» en colaboración con otras Entidades Públicas y Privadas, ejercicio 2007. (BOE n.º 64, de 15 de marzo de 2013).

- RESOLUCIÓN de 18 de diciembre de 2012, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de los Procedimientos, Gestión y Recaudación de las Tasas vigentes en materia de extranjería durante los ejercicios 2004-2005 y 2008. (BOE n.º 64, de 15 de marzo de 2013).

- RESOLUCIÓN de 18 de diciembre de 2012, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con la Moción sobre la necesidad de establecer un adecuado Marco Legal para el empleo del Convenio de Colaboración por las Administraciones Públicas. (BOE n.º 64, de 15 de marzo de 2013).

- RESOLUCIÓN de 18 de diciembre de 2012, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de las Enajenaciones Inmobiliarias realizadas por el Instituto para la Vivienda de las Fuerzas Armadas en los ejercicios 2003 a 2005. (BOE n.º 64, de 15 de marzo de 2013).

- RESOLUCIÓN de 18 de diciembre de 2012, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización sobre los Convenios de Colaboración y la Contratación celebrados por el Instituto de la Mujer. (BOE n.º 64, de 15 de marzo de 2013).

- RESOLUCIÓN de 18 de diciembre de 2012, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización sobre los Convenios de Colaboración y la Contratación celebrados por el Instituto de la Juventud. (BOE n.º 64, de 15 de marzo de 2013).
- INFORME elaborado por el Tribunal de Cuentas, relativo al Informe de fiscalización de Expansión Exterior, SA, ejercicio 2006. (BOE n.º 64, de 15 de marzo de 2013).
- RESOLUCIÓN de 18 de diciembre de 2012, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas en relación con el Informe de fiscalización de la Gestión de las Prestaciones de Asistencia Sanitaria derivadas de la aplicación de los Reglamentos Comunitarios y Convenios Internacionales de la Seguridad Social. (BOE n.º 72, de 25 de marzo de 2013).
- RESOLUCIÓN de 18 de diciembre de 2012, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas en relación con el Informe de fiscalización de la Universidad de La Rioja, ejercicios 2006 y 2007. (BOE n.º 72, de 25 de marzo de 2013).
- RESOLUCIÓN de 18 de diciembre de 2012, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas en relación con el informe de fiscalización de la Universidad de Cantabria, ejercicios 2006 y 2007. (BOE n.º 72, de 25 de marzo de 2013).
- RESOLUCIÓN de 18 de diciembre de 2012, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la Universidad de Extremadura, ejercicios 2006 y 2007. (BOE n.º 72, de 25 de marzo de 2013).
- RESOLUCIÓN de 18 de diciembre de 2012, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la Universidad Politécnica de Cartagena, ejercicios 2006 y 2007. (BOE n.º 72, de 25 de marzo de 2013).
- RESOLUCIÓN de 18 de diciembre de 2012, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la Universidad de Murcia, ejercicios 2006 y 2007. (BOE n.º 72, de 25 de marzo de 2013).
- RESOLUCIÓN de 18 de diciembre de 2012, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de las actividades realiza-

das por el Ente Público Puertos del Estado en el período 2005-2008. (*BOE* n.º 72, de 25 de marzo de 2013).

- RESOLUCIÓN de 18 de diciembre de 2012, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas en relación con el Informe de Fiscalización del Programa Presupuestario 463B «Fomento y Coordinación de la Investigación Científica y Técnica», ejercicio 2005. (*BOE* n.º 82, de 5 de abril de 2013).



DOCUMENTACIÓN, NOTAS Y COMUNICACIONES





Nota sobre la obra *La Economía de las Agencias Reguladoras*, de Luis Gámir Casares y Pedro Durá Juez

Andrés Fernández Díaz

En un momento en el que se está tramitando en el Parlamento el Proyecto de Ley de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno, aprobado en el Consejo de Ministros de 27 de julio de 2012, el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas está trabajando en la creación de una autoridad fiscal independiente como elemento de refuerzo de los mecanismos de control y transparencia presupuestarios, e igualmente se encuentra en trámite parlamentario el Proyecto de Ley de Supervisión de Seguros Privados, como transposición de la Directiva Comunitaria 209/138/CE, más conocida como Directiva Solvencia II, resulta muy oportuno y digno de agradecer la publicación de un libro sobre *La economía de las agencias reguladoras, con especial referencia a España*, (Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2013, págs. 235) máxime cuando los autores son profesores y expertos de reconocido prestigio, privilegiados conocedores de la materia que abordan en su obra.

A ello hay que añadir, como hacen los autores en la Introducción, que desde que comenzaron su investigación en el año 2008, los sucesivos gobiernos han aprobado varios proyectos de ley, convertido uno de ellos en la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, que intentó homogeneizar determinados aspectos relacionados con la regulación de los organismos reguladores sectoriales, y ocupándose otro de los proyectos en la creación de la Comi-

sión Nacional de los Mercados y Competencia (CNMC), remitido por el Gobierno al Congreso en septiembre de 2012.

Es digno de destacar que los profesores Gámir y Durá, como corresponde a dos investigadores rigurosos y solventes, no afirman ni proponen algo que no pueda ser demostrado y/o que no descansa en una teoría ya contrastada. Y consecuentes con este principio se adentran en la aplicación de la denominada Teoría de la Agencia a la creación de agencias independientes, es decir, al tema central de la obra. Sabemos que en la moderna Microeconómica, o *Economía de la Conducta*, la información asimétrica constituye un punto clave que cada vez cobra más relieve para explicar el comportamiento de los agentes económicos, estudiándose problemas de incertidumbre, selección adversa, riesgo o azar moral, así como la existencia de mercados de cacharros (*lemons markets*). De forma más clara y concreta a los efectos de esta obra, los autores puntualizan que este mismo problema de asimetría de la información se aborda bajo el título más específico de Teoría de la Agencia, o del problema del agente y el principal. Se trata, en esencia, de que haya una relación de empleo en la que el bienestar de una persona depende de lo que haga otra. El Agente es la persona que actúa y el principal es a la que afecta la acción. Las relaciones de agencia están muy extendidas en nuestra sociedad, debiéndonos preocupar el saber cómo afecta la información incompleta y los costes del control a la forma en que actúan los agentes, y en el campo de las empresas, qué mecanismos pueden dar a los directivos un incentivo para actuar en interés del propietario, cuestiones fundamentales en cualquier análisis principal-agente.

Tomemos como ejemplo realmente significativo el caso de los mercados de seguros con problemas del agente y del principal, y más concretamente el ramo del automóvil, el más importante en el subsector de no Vida. El tomador de una póliza a todo riesgo posee una información notablemente superior a la que puede tener el asegurador, pues conoce su forma de conducir y el nivel de riesgo que asume y en el que se sitúa. Puede incluso dañar el vehículo cuando lo considere oportuno y conseguir así reparaciones gratis que mejoren el estado del automóvil. El asegurador, por su parte, que en este caso actúa como principal, al no poder controlar la conducta del asegurado, reparte el coste adicional producido elevando la cuantía de las primas, aunque ello no obsta para que bonifique de alguna manera a los asegurados que no se aprovechan de la asimetría de la información y se comportan con normalidad. Los tomadores de seguros considerados en su conjunto, tanto los

que eventualmente explotan su ventaja comparativa en términos de mayor información como los que no cometen irregularidades, se hallan ante una situación similar, y deben afrontar un notable desconocimiento sobre aspectos como la solvencia de las aseguradoras y los términos específicos de sus contratos, constituyendo su mayor riesgo saber si llegado el momento podrán disponer o no del dinero comprometido.

Los problemas que plantean a ambas partes la existencia de este tipo de asimetría en la información pueden resolverse o paliarse mediante *la regulación y la transparencia*. La regulación, que existe en la mayoría de los países, tiene como objetivo fundamental garantizar la solvencia de las aseguradoras, así como una calidad determinada de los contratos y de su cumplimiento, utilizándose como instrumentos más habituales la exigencia de uso de contratos estandarizados, los requisitos de entrada en el sector, las limitaciones a la fijación de precios y las normas de solvencia, habitualmente en forma de requisitos de capital y otras exigencias financieras. En cuanto a la transparencia, de la que volveremos a hablar, en lo que respecta a las consecuencias de la inevitable asimetría en la información, ha de consistir en un conjunto de medidas de seguimiento relativas a la «vida» del asegurado en el cumplimiento de lo establecido en los correspondientes contratos, con el fin, como decíamos con anterioridad, de que el cálculo de las primas teniendo en cuenta la necesidad de compensar los perjuicios y mayores costes derivados de la mala praxis de una parte de los asegurados que, como hemos visto sucede con cierta frecuencia en el ramo de los automóviles, no afecte negativamente a los que se ajustan a la legalidad y no se aprovechan ilícitamente de la información privilegiada que poseen, ni de su capacidad de controlar el riesgo del bien asegurado.

Generalizando nuestro ejemplo, –en el que, por cierto, el sector que hemos elegido, tal como apuntan los autores, no se regula «externamente» mediante su transformación en Agencia, sino que se supervisa internamente por parte de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, del Ministerio de Economía y Competitividad–, podríamos decir que la tarea de cumplir adecuadamente con los requisitos de regulación y transparencia para superar los inconvenientes derivados de la relación entre agente y principal, como ya hemos apuntado, se consigue fundamentalmente con el *terceto* formado por la *Ley 2/2011, de 4 de marzo de Economía Sostenible*, el *Proyecto de Ley de creación de la Comisión Nacional de los mercados y la Competencia, publicado en el BOCG el 19 de octubre de 2012*, y el *Proyecto de Ley de Transparencia, Acceso a la Informa-*

ción Pública y Buen Gobierno, aprobado por el Consejo de Ministros de 27 de julio de 2012.¹ Creemos que estas tres disposiciones normativas básicas constituyen una plataforma sólida a tener muy en cuenta a la hora de abordar la razón de ser y el contenido económico de la puesta en marcha de las agencias reguladoras en España.

En este contexto Luis Gámir y Pedro Durá, tras una Introducción clara e ilustrativa, plantean el contenido del texto estructurándolo en seis grandes apartados o cuestiones claves que, sucesivamente, tratan de una Notas sobre la Teoría de la Regulación, de la Agrupación de agencias independientes según su función principal, con una referencia a su papel en la desregulación de sectores en el caso español, de las Justificaciones de las agencias independientes, considerando sus costes y sus ventajas o beneficios, del Diseño de agencias independientes y el análisis de la reforma española de 2012 y, finalmente, *last but not least*, de la Teoría de los organismos reguladores y el Consejo de Seguridad Nuclear como experiencia pionera en nuestro país.

El capítulo que se ocupa de la Teoría de la regulación, a modo de apertura o entrada en el tema central del libro, tiene una importancia mayor de lo que en principio podría pensarse, dado que en él se va a defender y justificar la necesidad de un marco de des-regulación de nuestra economía, para lo cual se parte, previamente, del análisis de las razones que explican el por qué hay que regular, entrando así en un campo amplio y polémico de la Economía. El discurso, que no pretende ser exhaustivo, resulta claro y convincente, suponiendo por parte de los autores una toma de posición realista y equilibrada, muy lejos de enfoques radicales, que suelen tener más de doctrinas –al borde de la ideología– que de auténticas teorías. Dicha posición destaca la importancia de utilizar el mercado como sistema básico de asignación de recursos, especialmente ante una crisis como la actual, en la que hay que aumentar la competitividad de la economía. Pero todos sabemos que hay fallos de mercado, como los hay también en el sector público, y que esos fallos, los de mercado, exigen y justifican la intervención y/o regulación pública. Al respecto, los autores advierten, sin embargo,

¹ De este último Proyecto de Ley, sin duda el más comprometido, necesario y contundente de los tres componentes del terceto, se ha ocupado la Revista Española de Control Externo, del Tribunal de Cuentas, en su número 42, dedicado monográficamente al mismo mediante sendos y novedosos artículos y notas que abordan desde distintos ángulos y aspectos el transcendental problema de la transparencia de la gestión pública.

que en un país como España la hiper-regulación tiene muchas posibilidades de existir, considerando que desde la democracia se debe defender, sobre todo en la actual situación de la economía española, una «*desregulación selectiva*», especialmente en el ámbito de las Comunidades Autónomas, y también con carácter general, algo que aplaudimos y con lo que estamos totalmente de acuerdo, como hemos demostrado en algunos trabajos publicados en su momento. Esta desregulación selectiva está admitiendo implícitamente que exista regulación, lo que, por otra parte, no deja de ser una realidad incuestionable, pero los autores puntualizan que *si se decide regular para superar, por ejemplo, una imperfección real del mercado, se puede utilizar: la vía precio, a través del impuesto-transferencia y del precio sombra, la vía de la regulación directa, y ofreciendo directamente el bien o el servicio desde el gasto público*. Concluyen esta parte general y de fundamentos teóricos afirmando que en la actualidad existe en España una corriente de pensamiento que plantea reducir el ámbito de organismos reguladores, argumentando, por una parte, el coste de dichos organismos y su falta de independencia y, por otra, que pertenecen más al ámbito anglosajón que al continental europeo, considerando, además, que su eficacia no está debidamente contrastada.²

Queda bien claro para los profesores Gámir y Durá que, dada la gran transformación de las agencias reguladoras que se producirá en España al amparo de la Ley de 2011 y de los Proyectos de Ley que se encuentran en trámite parlamentario, el de la Transparencia, y muy especialmente, el de la creación de la Comisión Nacional de los Mercados y Competencia (CNMC), y que constituyen, como hemos dicho el marco jurídico en el que el proceso *regulación-desregulación* habrá de hallar su punto de equilibrio, resulta imprescindible el análisis conjunto de sus costes y de sus ventajas, tarea que realizan de manera detallada y profunda en los capítulos cuarto y quinto del libro. Previamente, sin embargo, consideran oportuno ofrecer una panorámica o inventario de las principales agencias independientes existentes en España a mediados de 2012,

² Esta distinción entre el ámbito anglosajón y el ámbito continental a la que se refieren los autores nos recuerda la existente en el campo del Derecho en este mismo sentido, en detrimento del Derecho Continental, que tantas limitaciones ha conocido desde que se suprimió del borrador del proyecto de código CIVIL del año VIII de la era napoleónica el artículo que rezaba así: «Le juge à défaut de loi précise, est un ministre d'équité. L'équité est le retour à la loi naturelle, ou aux usages reçus dans la loi positive».

agrupándolas siguiendo el criterio de la que se entiende constituye su función principal.

Esta visión, que se recoge en el capítulo tercero, distingue entre tres tipos de agencias independientes clasificadas, como decíamos, según su función principal:

1.º Dentro del primer grupo se incluyen aquellas agencias relacionadas con el sector financiero, como es el caso del Banco de España, encargado de supervisar el comportamiento de una serie de agentes económicos, al que hay que añadir la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV), que ha de llevar a cabo la supervisión de los mercados de valores y de la actividad de cuantos intervienen en estos, con el objetivo de velar por la transparencia de dichos mercados y la correcta formación de precios, así como la protección de los inversores. La supervisión de un subsector de los intermediarios financieros, el de las empresas aseguradoras y reaseguradoras, no corre a cargo de una agencia independiente, sino que se lleva a cabo, como ya se apuntaba, dentro de la propia Administración Pública, por parte de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones. Finalmente, dentro de este grupo y fuera del sector financiero, también podrían incluirse otras agencias independientes cuyo objeto es la protección de determinados derechos de los ciudadanos, como es el caso de la Agencia Española de Protección de Datos (AEPD).

2.º En un segundo grupo estarían aquellas agencias encargadas de velar por la seguridad y el cumplimiento de la normativa al respecto en el desarrollo de determinadas actividades económicas, como la de los sectores energéticos e industriales, o las relacionadas con el transporte de viajeros y mercancías. Entre todas ellas cabe destacar el Consejo de Seguridad Nuclear (CSN), pues se trata de la agencia independiente pionera en nuestro país, ocupándose de garantizar las actividades relacionadas con la energía nuclear y la protección radiológica, y cuya estructura, funciones y Plan Estratégico son estudiados por los autores de manera pormenorizada y precisa en el último capítulo del libro. Por supuesto, podríamos mencionar otras agencias, como las que tienen la misión de velar por la seguridad en un determinado sector económico. Tal sería el caso de la Agencia Estatal de Seguridad Aérea (AESA), creada recientemente, y que supervisa el cumplimiento de la normativa de seguridad en el campo del transporte aéreo. Esta Agencia, afirman los autores, aunque formal y jurídicamente es independiente de la Administración General, presentaría unas características que ha-

cen que *de facto*, su nivel de independencia no sea el teóricamente exigible y, desde luego, muy inferior al que, por ejemplo, tiene el Consejo de Seguridad Nuclear (CSN).

3.º El tercero de los grupos de agencias independientes es, quizás, el que se verá más afectado por los cambios que, sin duda, introducirán los Proyectos de Ley actualmente en trámite en las Cortes Generales. Dentro de este grupo puede distinguirse las agencias horizontales, que tienen funciones sobre el conjunto de la economía, y las agencias sectoriales o verticales, cuyas funciones se limitan a uno o varios sectores económicos. La agencia por excelencia en la variante horizontal es la Comisión Nacional de la Competencia (CNC), creada en el 2007, que integra tanto el Tribunal de Defensa de la Competencia (TDC) como el Servicio de Defensa de la Competencia (SDC), y que tiene como principal objetivo la lucha contra prácticas restrictivas de la competencia que puedan aparecer en cualquier sector de la economía. Ponen de relieve los autores que la función principal de la CNC no es «reguladora», pues no participa en el diseño de mecanismos que intente *ex ante* dificultar la adquisición o la explotación de situaciones de dominio de mercado o llevar a cabo prácticas restrictivas de la competencia entre varios operadores de un mercado concreto. Su verdadera actividad consiste, de hecho, en supervisar y, en su caso, sancionar las prácticas prohibidas. En cuanto a las agencias verticales o sectoriales, nos encontramos que la primera de este tipo en España fue la Comisión del Sistema Eléctrico Nacional, ya en 1995, y que en 1998 se transformó en la actual Comisión Nacional de la Energía (CNE), con competencias añadidas del sector del gas y de hidrocarburos líquidos. A esta sigue la Comisión del Mercado de Telecomunicaciones (CMT), la Comisión Nacional para el Mercado del Tabaco (CMT), la Comisión Nacional del Sector Postal (CNSP), el Comité de Regulación Ferroviario (CRF) y la Comisión de Regulación Económica Aeroportuaria.

En un extenso apartado de este mismo capítulo tercero, y tras las consideraciones anteriores, Gámir y Durá se plantean el papel que están desempeñando las agencias independientes en la desregulación de un conjunto de sectores de nuestra economía, deteniéndose en el proceso de privatizaciones y liberalizaciones que llevaron a cabo los diferentes gobiernos de nuestro país desde principios de los noventa. Como no pretendemos ser prolijos en el breve análisis que estamos haciendo de esta obra fundamental y oportuna, nos limitaremos a señalar que los autores pasan revista de manera detallada a la competencia de diferentes sectores en Es-

paña, prestando especial interés al fomento de la competencia desde el principio, al apoyo a las empresas ya instaladas, a la privatización o no de las empresas dominantes, a la creación de agencias reguladoras independientes, a la dimensión suficiente de las empresas que compiten en mercados internacionales, y a otras cuestiones. Comienzan con el estudio de dos liberalizaciones importantes que no fueron acompañadas por la creación de agencias: la del sector del transporte aéreo y la correspondiente a la comercialización de productos petrolíferos, analizando a continuación los sectores donde se crean las dos primeras y más importantes agencias de este tipo, el de las telecomunicaciones y el sector eléctrico, para concluir con dos liberalizaciones más recientes y *reticentes*, la del transporte de mercancías por ferrocarril y la del sector postal.

En el marco de cuanto hemos venido considerando hasta el momento, y antes de entrar en el tema básico de los costes y las ventajas (capítulos cuarto y quinto) para justificar la existencia de agencias independientes, deseamos hacer una reflexión que conecta con los principios básicos que se están manejando, implícita o explícitamente en la obra. Sabemos que la denominada *teoría de los fallos del mercado* (entendida como fallos en la asignación), puede interpretarse como un subproducto del desarrollo de una impecable teoría del valor (de los precios) por parte de la escuela neoclásica, siendo parte fundamental del *corpus* teórico empleado para la defensa de la intervención del gobierno en muy diversas áreas de la economía. Efectivamente, si analizamos la existencia de *bienes públicos*, dado los problemas de conductas *free rider*, o el concepto de *externalidad* cuando las acciones de un agente afectan al entorno de otro por cualquier vía distinta, la figura del *monopolio natural*, o los numerosos casos de información incompleta y asimétrica, con los problemas de riesgo moral y de selección adversa, ya mencionados con anterioridad, estamos proporcionando argumentos a favor de la intervención pública, con independencia de que haya circunstancias muy excepcionales en las que, en principio, y según la opinión de una minoría de economistas, no parezca necesaria dicha intervención.

Pero nuestra reflexión va algo más lejos que el simple hecho de recordar estos principios básicos de la microeconomía y de la política económica, pues trata de seguir y explicar la secuencia *fallos de mercado, intervencionismo, privatización y regulación*, que nos conduce a un punto de equilibrio razonable respecto a la actuación

primordial del mercado, por una parte, y a la presencia, más o menos consistente de la Administración pública, por otra. Entendemos que en su momento, hace más de veinte años, dejábamos atrás la práctica del intervencionismo, admitido hasta entonces de manera generalizada, e iniciábamos una fase de privatización y, como contrapeso, introducíamos ya de forma decidida y consolidada el método o la idea de regulación. Pero en esa etapa que abordábamos no se pensó nunca en el hecho, un tanto sorprendente e incluso paradójico, de que lo que parecía y se aceptaba como una fórmula más acorde con el funcionamiento de los mercados y suponía una clara liberalización, terminaría convirtiéndose en un proceso más restrictivo y condicionante de la actividad económica, al degenerar el primitivo concepto de regulación en una *orwelliana* manera de existir y funcionar.³ Y como hemos avanzado, esta manera de organizarse y funcionar nos ha llevado en España a una situación en la que, como decía en 1774 el gran filósofo del iluminismo napolitano, Gaetano Filangieri en su obra *Riflessioni,.. el Estado se divide en muchos pequeños estados, la soberanía en muchas pequeñas soberanías, que no reparte el ejercicio de la autoridad, sino que divide, distrae y aliena el poder mismo, que rompe los lazos sociales en vez de estrecharlos, que da al pueblo muchos tiranos en vez de un solo rey, y al rey muchos obstáculos para hacer el bien.*

Y ahora volvamos sobre nuestros pasos y entremos en la consideración de los costes y las ventajas que, como decíamos, los autores analizan ampliamente en los capítulos cuarto y quinto del libro. Ponen de manifiesto los profesores Gámir y Durá que cuando se crea alguna agencia como alternativa a una estructura administrativa, se suele poner el énfasis en destacar sus ventajas y objetivos, no deteniéndose demasiado en considerar sus costes y las dificultades para obtener dichos objetivos, y no reparando en el hecho de que tanto o más importante que analizar sus ventajas es conocer sus potenciales costes comparativos. Además, indican los autores, se argumenta de manera general que va a existir una serie de problemas que siempre pueden estar presentes, pero que cuando se utilizan agencias independientes podrían agudizarse. El primero de estos problemas se refiere a cómo se consigue que las agencias independientes realmente realicen aquellas tareas para las que fueron creadas y no

³ No estamos exagerando al utilizar este término, de tanto significado, si tenemos en cuenta que en el momento de escribir estas líneas la Dirección General de Tráfico del Ministerio del Interior está planteando una reforma en la que el control de alcoholemia se extiende al viandante que transite por las calles de una ciudad. ¡Homérico!

otras y, además, que las realicen de una manera eficiente, es decir, sin utilizar más recursos de los que realmente necesitan.

Es importante poner de relieve que los autores abordan el estudio de los costes basándose en los principios de la Microeconomía que ya pusimos de manifiesto, y más concretamente, siguiendo el esquema lógico de la Teoría de la Agencia, empleando el término agencia, como advierten oportunamente Gámir y Durá, en el sentido que se le da en la teoría económica. Pues bien, situados en estas coordenadas se comprueba que con la creación de las agencias independientes se genera lo que en la teoría se conoce como un **doble problema de agencia** consistente, muy en síntesis, en que cada relación de agencia da lugar a pérdida de eficiencia y, por tanto, cuanto más complicada sean estas relaciones y cuanto más escalones existan, más alejados quedamos de nuestros objetivos, ya que en cada peldaño iríamos alejándonos del hipotético óptimo. Según la literatura sobre el tema, este doble problema de agencia dificulta el control y la rendición de cuentas del conjunto de la actividad reguladora, dando lugar a un aumento del margen de actuación discrecional por parte de los miembros de las **agencias independientes**, margen que podría ser utilizado para perseguir sus propios objetivos, que pueden no ser plenamente congruentes ni con los objetivos de su propia agencia, ni con los de la política reguladora.⁴ Tomando todo ello en consideración, y tras un conjunto de minuciosas puntualizaciones, los autores concluyen este apartado afirmando que desde el punto de vista de la Teoría de la Agencia puede avanzarse que con la creación de agencias independientes se incurrirían en unos costes, que en el mejor de los casos podrían limitarse a través del diseño de un adecuado marco y sistema de incentivos, pero no eliminar, y que estos costes previsiblemente serían mayores que los que se darían en el caso de la gestión de una empresa privada en la que existiese separación entre gestión y propiedad.⁵ Finalmente enuncian brevemente otros costes adicionales

⁴ Advertimos al lector que esta parte del libro puede resultar un tanto difícil de seguir debido a que se está empleando la palabra **Agencia** en dos sentidos totalmente distintos, como ponen de manifiesto los autores, pudiendo dar lugar a confusiones si no se conoce suficientemente bien la parte de la Microeconomía de la Conducta que se está empleando en el análisis con el fin de determinar los costes que pueden suponer la creación de una **agencia reguladora independiente**.

⁵ Estamos de acuerdo con la comparación y sus resultados, pero conviene aclarar que el hecho de que la gestión de una empresa privada y la propiedad sean distintas no implica que no puedan existir problemas de agente-principal, ya que el gestor, con una elevada probabilidad, estaría mejor informado que el principal, y la experiencia a este respecto es muy amplia.

de las agencias independientes, como son los derivados de la constitución de un Consejo con su Presidente y consejeros, o la adquisición de una sede, con todo lo que ello lleva consigo, costes todos ellos que se evitan cuando la regulación y la supervisión se llevan a cabo por una Dirección General, que se ubica en un Ministerio concreto, con los funcionarios de la misma, como sucede en el sector asegurador ya citado.

El análisis de las ventajas por las cuales se deberían crear agencias independientes se desarrolla a continuación, en el capítulo quinto, con una profundidad y densidad comparables a las desplegadas en el estudio de los costes que, muy brevemente acabamos de esbozar. Decíamos al comienzo de esta nota-comentario que la obra de Luis Gámir y Pedro Durá se caracterizaba especialmente por abordar cuestiones de gran actualidad y relevancia políticas, económicas y sociales partiendo de un sostén teórico moderno y riguroso que no es fácil encontrar en este tipo de trabajos y publicaciones. En efecto, así es, y en esta percepción nos reafirmamos. Una prueba de ello es que si en el intento de presentar y valorar los costes que suponen crear agencias independientes los autores acudían a los fundamentos de la Teoría de la Agencia, ahora, al desvelar las razones o ventajas que pueden contribuir a justificar y apoyar la existencia de las mismas se busca y emplea como método e instrumento teórico la Teoría de Juegos, como tendremos ocasión de ver.

En el tratamiento de las ventajas se consideran *dos tipos de enfoques: uno normativo*, en el que se pasa revista a las razones por las que deberían crearse agencias independientes, y *otro positivo*, que se detiene en explicar las causas y los argumentos por los que, de hecho, estas agencias se han creado y existen ya en la práctica. En el primero de ellos, el normativo, efectivamente se barajan argumentos que irían en la línea de que la creación de este tipo de agencias puede contribuir al incremento del bienestar social en determinados contextos. Entre los que podrían considerarse, los autores destacan el de *la complejidad de las decisiones*, el del *aislamiento de la lógica política*, y el de la *credibilidad regulatoria*, este último analizado de forma extensa y utilizando el método y las técnicas de la teoría de juego, como antes señalábamos.

En la primera de las argumentaciones de carácter normativo afirman Gámir y Durá que, dada la complejidad y el elevado tecnicismo involucrado en las decisiones a adoptar en determinadas áreas, así como la necesidad de aplicar con continuidad la práctica

regulatoria, parece obligada la delegación de la gestión en un organismo muy profesionalizado y especializado, es decir, en agencias especializadas que, además, tendrían las ventajas de trabajar con mayor flexibilidad y atractivo que las existentes en la administración tradicional, con más rigideces y menores incentivos. Sin embargo, diversos autores han aportado argumentos para resaltar la idea de que no es suficiente que existan tareas complejas y con un alto grado de tecnicismo para justificar la delegación de estas funciones en agencias independientes, pues como sucede en España, el Ministerio correspondiente es el que en última instancia posee la capacidad de adoptar decisiones sobre las que las agencias han emitido un informe no vinculante o han realizado una propuesta, como sucede, entre otros casos, con la mayor parte de las resoluciones de la Comisión Nacional de la Energía. Pero aunque por sí sola sea insuficiente, la complejidad técnica puede tener otras consecuencias, afirman los autores, como podrían ser las de fomentar importantes asimetrías informativas que, a su vez, serían el origen de otros problemas a los que las agencias independientes podrían enfrentarse mejor que la administración tradicional.

Lo que los profesores Gámir y Durá denominan *aislamiento de la lógica política* constituye otro de los argumentos extensamente utilizados para justificar la creación de agencias independientes, consistiendo en la necesidad de apartar determinadas decisiones de la lógica política, de los intereses partidistas y de los ciclos electorales. Ello se conseguiría proponiendo la delegación de estas decisiones en una agencia independiente como instrumento para contribuir a la reducción del riesgo regulatorio al alejar dichas decisiones del ciclo político y de la lógica partidista o, al menos, disminuir su influencia. Hay que señalar, sin embargo, que en este caso, estaría presente el denominado problema de la *captura* de la agencia independiente, resultando claro que en esta ocasión los *capturadores* no serían los regulados sino las autoridades políticas. Este problema tendría especial envergadura en aquellas cuestiones consideradas en cada momento de mayor sensibilidad política y, sobre todo, cuando se aproxime una cita electoral. Por otro lado, como tanto los regulados como las autoridades pueden competir por el favor de la agencia independiente, tan pronto como se produzca una resolución en contra de uno de ellos, es relativamente fácil tender a sospechar que la agencia ha sido *capturada* por el otro bando.

Al tercero de los argumentos, siempre en el marco del enfoque normativo, los autores le dedican una especial atención. Se trata, como decíamos más arriba, de la *credibilidad regulatoria*, argu-

mento muy importante en aquellas políticas que, para poder explotar todas sus ventajas, necesitan ser aplicadas y sostenidas consistentemente en largos períodos de tiempo. Los razonamientos a favor del importante papel que la credibilidad de la regulación puede desempeñar son múltiples y, en muchos casos, complementarios, pero las eventuales ventajas que con ello se conseguirían exigen, como condiciones previas, contar con un adecuado diseño del marco y de los incentivos en el que se desenvolvería la agencia independiente, así como con el fomento de todo tipo de medidas que contribuyan a garantizar la independencia de dichas agencias reguladoras que, además de un objetivo por sí mismo, se convierte en un instrumento para ayudar a generar credibilidad y confianza en la agencia y en el marco regulatorio. Para comprender el concepto de consistencia temporal y su importancia en las políticas de regulación, es preciso tener en cuenta que uno de los objetivos de estas políticas consiste en influir en el comportamiento de los agentes económicos, quienes ante políticas inconsistentes van a sacar la conclusión de que con una elevada probabilidad se van a incumplir o modificar las políticas iniciales del gobierno y, por tanto, no les van a otorgar credibilidad. Por ello, el concepto de inconsistencia temporal está íntimamente ligado al de falta de credibilidad.

Con el fin de valorar la importancia de la credibilidad regulatoria como argumento para justificar la creación de agencias independientes, Gámir y Durá utilizan como técnica de análisis la Teoría de Juegos, planteando una versión clara y muy bien expuesta del *juego de la confianza* (*trust game*), siendo los jugadores las autoridades reguladoras, por una parte, y los agentes económicos, por otra.⁶ Unos y otros tienen dos opciones en el desarrollo de su estrategia. En el caso de los agentes económicos, tienen la opción de confiar y cooperar con las autoridades regulatorias, o la de no confiar en el mismo por estimar que carece de credibilidad, lo cual equivaldría a asumir que no va a tener estabilidad y que va a estar sometido a continuas revisiones. Las autoridades reguladoras, por su parte, tendrán sus opciones muy limitadas, y pueden elegir únicamente entre no abusar de la posible confianza depositada por parte de los agentes económicos y, por consiguiente, ser fieles al marco regulatorio, o, por el contrario, abusar de la confianza que los agentes económicos hubieran podido depositar en el marco regulatorio. El cruce o combinación de estas opciones disponibles

⁶ Sobre Teoría de Juegos puede verse: Pindyck, R. S.; Rubinfeld, D. L. (2009): «Microeconomía», Pearson Prentice Hall, Madrid, pp. 550-570.

para los jugadores se ilustra muy sencilla y claramente por los autores en el típico cuadro o esquema que suele utilizarse en el estudio y aplicación de la teoría de juegos en sus distintos tipos o variedades. (pág. 119), obteniéndose los resultados posibles. No podemos extendernos en esta Nota entrando en los detalles del juego, pero está claro que la falta de confianza de los agentes y el abuso de las autoridades, considerados simultáneamente, conducen al peor de los resultados, lo que significa que la falta de credibilidad no sólo perjudica a las autoridades, sino también a los agentes económicos. Como no se está hablando de juegos de suma cero sino de suma positiva, resulta claro que todos podrían ganar si conseguimos dotar de credibilidad a una determinada política. Esta credibilidad se potenciaría, en opinión de los autores a través de tres vías de actuación o procedimientos, que brevemente enunciaremos: incrementando el coste del incumplimiento, penalizando a las autoridades que abusen de la confianza y no apliquen la regulación como en principio estaba previsto; delegando en una agencia independiente, que no se contemplaba en la vía anterior, y que desempeñaría el papel de incrementar el coste político del Gobierno en el caso de que se apartara de los compromisos contraídos; empleando los mecanismos de reputación en *juegos repetidos*, ya que en la realidad el juego regulatorio se está produciendo continuamente, pudiéndose esperar de ese proceso de *tâtonnement* alcanzar el equilibrio deseado para ambas partes, aunque siendo realistas hay que reconocer que esta vía para ganar credibilidad no sería practicable para los gobiernos, dada la falta de continuidad al estar limitados sus mandatos en el tiempo, lo que, a su turno, viene a reforzar el papel de las agencias independientes para alcanzar unos resultados óptimos.

Finalmente resta añadir, ya en el marco de los enfoques positivos, que entre las razones para ir creando agencias independientes nos encontramos, por una parte con lo que en España se ha llegado a denominar *huida del derecho administrativo*, calificativo que se refiere al hecho de que la creación de las agencias respondería a las excesivas rigideces y los elevados controles desarrollados desde dentro de la Administración; por otra, con el deseo de *minimizar el coste político*, diluyendo las autoridades políticas sus responsabilidades en la toma de algunas decisiones, lo que justificaría, según este argumento, la creación de algunas agencias independientes; y en tercer lugar con las *imposiciones externas* que vienen dadas por las instituciones internacionales, como el FMI o la UE, en lo que respecta a la obligación de crear este tipo de agencias.

Hasta aquí *il cuore* de la obra, quedando un capítulo para abordar el diseño de las agencias independientes y su relación con la reforma española de 2012, y otro que trata de forma monográfica de la vida, evolución y experiencia del Consejo de Seguridad Nuclear, como agencia pionera en nuestro país, según se afirmaba al comienzo de este comentario. En cuanto al primero, antes de entrar en el diseño, los objetivos y funciones de las agencias independientes, se lleva a cabo una comparación de los reguladores uni-sectoriales frente a los multisectoriales, por una parte, considerándose, asimismo, la integración de agencias horizontales y sectoriales. Las agencias multisectoriales tienen respecto a las uni-sectoriales la ventaja de un menor riesgo de ser capturadas, bien por las autoridades políticas o bien por las empresas reguladas. En su contra cabe argumentar que las uni-sectoriales poseen lógicamente un mayor grado de especialización, pero los autores declaran abiertamente que, con las debidas cautelas en su diseño, se decantan por el modelo multisectorial. En lo que se refiere a la comparación entre agencias horizontales y sectoriales, sin entrar en ningún tipo de análisis o consideraciones teóricas, es preciso poner de relieve, y así lo hacen Gámir y Durá, que el Proyecto de Ley actualmente en trámite parlamentario, introduce como importante novedad la fusión de siete agencias, seis sectoriales y la agencia horizontal de la competencia, en una nueva agencia denominada *Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (CNMC)*, a la que mencionábamos al principio de estas páginas. Además, se elimina otra agencia, la Comisión Nacional del Juego, integrándose sus funciones en una Dirección General del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

Entrando en los objetivos y funciones cabe decir, en primer lugar, que la definición de los objetivos de las agencias independientes constituye un aspecto crucial que incide en su propia eficacia para conseguir los fines perseguidos por el impulsor de la creación, a la vez que contribuye a incrementar la credibilidad del marco regulatorio. En términos generales se reconoce que las agencias independientes deberían estar dotadas de muy pocos objetivos, idealmente solo uno, a cuyo cumplimiento tendrían que supeditarse todas sus decisiones y actuaciones. Asimismo, los objetivos deberían estar explicitados de una manera clara, concisa y concreta, con el fin de evitar la ambigüedad en su redacción y eliminar la posibilidad de varias interpretaciones o su modulación según las circunstancias. En tercer lugar, el coste de cambiar el objetivo habría de ser lo más elevado posible, debiendo constar en una norma de alto rango, siendo recomendable, además, la

realización de una declaración de compromiso por parte del Gobierno y del conjunto de los representantes de la sociedad. En cuanto a las funciones, hay que poner de relieve que aunque se les suele asignar una amplia variedad de funciones y competencias en áreas diversas y heterogéneas, en general tienen escasa definición y cuentan con poco contenido, tratándose, en su mayor parte, de funciones de co-regulación, consultivas, de asesoramiento, de supervisión y de control, sancionadoras o arbitrales, con la característica de que en pocos casos se trata del organismo decisorio en última instancia. En el Proyecto de Ley de creación de la CNMC, repetidamente citado, se establece como objetivos *garantizar, preservar y promover el correcto funcionamiento, la transparencia y la existencia de una competencia efectiva en todos los mercados y sectores productivos, en beneficio de los consumidores y usuarios*. Se asigna, pues, a la nueva agencia un número relativamente pequeño de objetivos que contrasta con una interminable lista de funciones que, por razones obvias, no vamos a considerar en este breve esbozo de la obra. Preferimos ir concluyendo nuestro recorrido por el libro de Gámir y Durá recogiendo la importancia que en el diseño de las agencias independientes hay que conceder a la *independencia*—valga el juego de palabras— y a la *rendición de cuentas*, elementos esenciales y definitorios de este tipo de instituciones objeto de nuestro análisis, y a los que los autores prestan notable atención.

La obra se cierra, y ello, tiene su explicación, con un análisis del Consejo de Seguridad Nuclear (CSN), la *agencia independiente pionera en España*, como ya señalábamos en dos ocasiones. En esencia, y siguiendo las líneas trazadas por la Teoría de los organismos reguladores, en el capítulo se trata sobre el Plan Estratégico, en el que se ha adoptado la filosofía del objetivo único, la seguridad nuclear y radiológica, con el que se deben contrastar todas las políticas aplicadas, pero con un sub-objetivo y cuatro objetivos instrumentales, todo lo cual disciplina y jerarquiza la actuación del CSN, con la claridad que se debe exigir a un organismo regulador con amplia discrecionalidad potencial. Dichos objetivos instrumentales son los siguientes: la *eficacia y la eficiencia*, la *transparencia*, la *neutralidad* y la *independencia*. El primero es necesario para garantizar la seguridad nuclear y radiológica, para la credibilidad de la agencia y, en definitiva, para lograr la coherencia interna del Plan. El segundo para disminuir la asimetría de la información entre regulados y regulador, y entre este y la sociedad en general. El tercero para salvaguardar su papel en la polémica energética, y el

cuarto, porque sin ella, sin la independencia perdería su razón de ser un organismo regulador definido adecuadamente.

Queremos poner nuestro granito de arena, y en el marco de lo mantenido por los autores dejar bien claro que en la España de las reformas, de la transparencia y de la reestructuración de la Administración Pública, no hay lugar para el sofoco y la ineficacia que supondría la existencia de una hiper-regulación, con creación de agencias innecesarias que generarían duplicidades, con el con el consiguiente aluvión de nuevas disposiciones normativas. Al respecto, y a modo de ejemplo, deseamos expresar nuestro desacuerdo con la creación de una Autoridad Fiscal Independiente, (a la que aludíamos en las primeras líneas de este comentario), prevista en el Proyecto de Ley Orgánica aprobado en el Consejo de Ministro de 28 de junio de este año. Para esa tarea consideramos suficiente la existencia y el funcionamiento del Ministerio de Hacienda, por una parte, y de los organismos de control interno y externo, la IGAE y el Tribunal de Cuentas, respectivamente, por otra. No olvidemos el principio de que *la mejor ley es la que se cumple*.

Luis Gámir Casares, admirado compañero y entrañable amigo, maestro de muchos y prestigiosos profesores españoles de Economía, y Pedro Durá Juez, uno de sus discípulos más brillante y valioso, han realizado un gran esfuerzo al escribir esta obra, compleja y nada fácil de articular, pero rigurosa, muy bien fundamentada y de una indiscutible actualidad, una obra que habrá que tener en cuenta en la profunda reforma y transformación de la Administración Pública que ha iniciado el Gobierno y en la que el papel de las agencias reguladoras ha de ser clave, a modo de puente en el paso del intervencionismo sobrante y los procesos de privatización que quedan por ultimar. La posición de los autores es bien clara, pero han tenido la deferencia de dejar al lector y estudioso un cierto margen de interpretación para que, con el acervo teórico y el cúmulo de argumentos presentados, saquen sus propias conclusiones, algo que siempre resulta estimulante y que es de agradecer.

Villafranca del Castillo, agosto del 2013



PUBLICACIONES



Ficha bibliográfica: *Manual de Auditoría Pública*. Coordinadores: MARÍA SOLEDAD FUENTES ESCRIBANO Y ANTONIO RAMÓN RODRÍGUEZ CASTAÑO. AUTORES: JORGE CASTEJÓN GONZALEZ, CARLOS CUBILLO RODRÍGUEZ, JAVIER FONT MIRET, MARÍA SOLEDAD FUENTES ESCRIBANO, SANTIAGO FUENTES VEGA, NATALIA HERNÁNDEZ LÓPEZ, MERCEDES E. LEBRANCÓN CORTÉS, MIGUEL MIAJA FOL, IRENE TORRIJOS RODRÍGUEZ, LUIS IGNACIO RUIZ OLMOS, JOSÉ IGNACIO VALERO ESCRIBANO, ANTONIO RAMÓN RODRÍGUEZ CASTAÑO. 1.^a edición, septiembre de 2013. Thomson Reuters Lex Nova. Valladolid. 610 páginas.

Resumen del índice: La Auditoría Pública *vs* Auditoría privada (25-41), La normalización de la Auditoría Pública. Normas nacionales e internacionales en el ámbito del control interno y del control externo (43-68). La contabilidad pública en el Sector Público español (69-76), las cuentas anuales, el remanente de tesorería y los gastos con financiación afectada (77-97), presupuesto de gastos: operaciones y registro contable (99-108), presupuesto de ingresos: operaciones y registro contable (109-125), el tratamiento contable de las operaciones de tesorería y la administración de recursos por cuenta de otros entes públicos (127-142), el tratamiento contable del inmovilizado no financiero (143-158), activos financieros y pasivos financieros (159-169), enlace

de la contabilidad económico patrimonial y la contabilidad presupuestaria (171-184), importancia relativa (185-217), planificación y ejecución del trabajo de auditoría (219-259), los informes de fiscalización y auditoría y las responsabilidades jurídicas: auditoría forense (261-279), Auditoría de operaciones presupuestarias y no presupuestarias (281-308), Auditoría del inmovilizado: operaciones especiales (309-329), Auditoría del área de tesorería (331-353), Auditoría del endeudamiento financiero público y los avales otorgados por las entidades públicas (355-375), Auditoría pública de gastos de personal (377-422), Auditoría de la contratación pública (423-486), Auditoría de subvenciones y ayudas públicas (487-552), Control financiero de fondos comunitarios (553-581), Auditoría operativa y auditoría de calidad (583-604). Bibliografía (604). Anexo I (605-610).

El Manual de Auditoría Pública está llamado a convertirse en un manual de referencia por cuanto viene a cubrir un vacío existente hasta la fecha. Es el primer compendio sistemático al que van a poder acceder todas las administraciones públicas y los profesionales de la auditoría. La obra aborda con gran acierto y profusión los aspectos más relevantes de esta técnica desde todas sus vertientes y perspectivas. No obstante, al poner el acento en el ejercicio práctico de la misma se convierte en una herramienta de gran utilidad para

todo aquel que desee profundizar en el complejo mundo de la auditoría en el Sector Público.

Se pueden apreciar dos partes bien diferenciadas: una primera, que analiza de una manera teórica el concepto de auditoría pública, y una segunda, en la que se desarrolla, desde una perspectiva netamente práctica, cómo auditar cada una de las ramas de actividad que conforman la actividad económico-financiera del Sector Público.

El Manual comienza exponiendo las grandes, aunque cada vez menos, diferencias existentes entre la auditoría pública y la auditoría privada, reconociendo la importancia adquirida en los últimos años por la primera, debido a una exigencia cada vez mayor, tanto de transparencia como de información económico-financiera. Para ello, repasa las características de la auditoría pública así como las distintas tipologías y clasificaciones existentes en función del aspecto concreto que se pretenda analizar (sujeto, destinatarios, objeto, alcance o periodicidad).

Posteriormente, la obra repasa la evolución de la auditoría en nuestro país a lo largo de los últimos 20 años a través de su normativa reguladora, deteniéndose en el papel cada vez más relevante adquirido por los organismos internacionales en la sistematización y la armonización de las normas que rigen su funcionamiento.

En un segundo bloque, el Manual se centra en la contabilidad pública en España y en sus principios inspiradores, para analizar posteriormente las cuentas anua-

les, el remanente de tesorería, los gastos con financiación afectada o el presupuesto de gastos y el de ingresos.

A continuación, se expone resumidamente el tratamiento contable de las operaciones de cobros y pagos de las Entidades Públicas sujetas al Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), prestando atención especial a las diferencias que se aprecian respecto a la contabilidad privada, así como a los cambios introducidos en el tratamiento contable del inmovilizado no financiero.

Finalmente, se describe la coexistencia de dos realidades muy distintas aunque simultáneas dentro de la contabilidad pública: una contabilidad presupuestaria y una económico-patrimonial, con diversos criterios contables, centrándose fundamentalmente en la primera.

Más adelante, la obra analiza el concepto de importancia relativa, definido por las Normas de Auditoría del Sector Público como “la magnitud o naturaleza de un error (incluyendo la omisión) en la información que, ya sea individualmente o en su conjunto, hace probable que el juicio de una persona razonable se hubiera visto influenciado o su decisión afectada como consecuencia de ese error u omisión”. Este concepto, que ayuda a distinguir entre errores relevantes y triviales, cobra aún más importancia en el ámbito del Sector Público, en tanto en cuanto, el fin fundamental de dicha información es la rendición de cuentas. Por ello, y puesto que la importan-

cia relativa debe tenerse en cuenta en todo el proceso, el capítulo ahonda en el compendio de reglas articuladas por la Norma Técnica de la IGAE así como en el muestreo efectuado para realizar la auditoría.

A continuación, el Manual estudia las fases de planificación y ejecución de la auditoría aunque incidiendo en lo dinámico del proceso y, por tanto, en la importancia de fases como la de supervisión y revisión que deben realizarse permanentemente.

Esta primera parte finaliza con el análisis de la actual demanda de transparencia por parte de los ciudadanos que ha traído consigo la promulgación de normas y la instauración de mecanismos de detección de irregularidades, entre los que destacan precisamente los informes de fiscalización y auditoría.

Ya desde una perspectiva netamente práctica, en el Manual se analiza cómo auditar las distintas ramas de actividad del Sector Público.

Partiendo de que la contabilidad de los entes públicos ha de ser fiel reflejo de su realidad económico-patrimonial, se aborda la auditoría de las operaciones presupuestarias y de las no presupuestarias. Así, se desarrollan, por un lado, los objetivos y las pruebas concretas a realizar para auditar las operaciones presupuestarias, lo que implica la verificación de las modificaciones del presupuesto y las operaciones de ejecución del mismo, para comprobar la corrección de los estados financieros ligados al presupuesto de una determinada entidad y,

por otro lado, los objetivos y las pruebas a realizar en la auditoría de las operaciones no presupuestarias.

La aparición de nuevos y variados organismos, la mayor complejidad de las relaciones financieras de la administración del Estado con otras administraciones y el profundo cambio cultural que genera un mundo de relaciones financieras de tesorería mucho más complejas que las que tradicionalmente se efectuaban han provocado que las operaciones no presupuestarias sean hoy tanto o más significativas que las presupuestarias.

Seguidamente, se analiza la auditoría del inmovilizado, centrándose en los activos clasificados como inmovilizado material y como inversión inmobiliaria en entidades que aplican principios contables públicos. Además, se estudian con cierto detalle determinadas operaciones especiales en el ámbito del sector público que diferencian el inmovilizado del sector público del inmovilizado del sector privado, en concreto, las concesiones administrativas, las operaciones de cesión de inmovilizado sin contraprestación, los deterioros de activos de los entes públicos y, aunque con menor incidencia en la práctica que los anteriores, los contratos de arrendamiento de determinados activos respecto a los que existe una limitación para poder calificar los contratos como de arrendamiento financiero.

Posteriormente, se trata una de las áreas más importantes en la auditoría de un ente como es la teso-

rería y se analizan las pruebas a realizar de los activos líquidos equivalentes al efectivo, del remanente de tesorería, del estado de flujos de efectivo y de los recursos por cuenta de otros entes.

En el libro también se pretende dar una visión general de las especialidades que en el ámbito público presenta la auditoría de los pasivos financieros y, en particular, del endeudamiento financiero, desarrollando para ello una serie de pruebas y procedimientos que se engloban en tres bloques o grupos de comprobaciones: las relativas a la existencia e integridad de los pasivos financieros, las relativas al registro y valoración de los pasivos financieros y los límites normativos al endeudamiento público.

Por su parte, la auditoría del área de personal de una entidad pública se aborda teniendo presente que, además de verificar si las cuentas anuales representan la imagen fiel de los gastos de personal y los compromisos derivados de su relación con su personal en el ejercicio de sus funciones, es preciso valorar la adecuación de los sistemas de selección a los principios constitucionales de igualdad, mérito y capacidad y de las estructuras organizativas a las funciones que la administración ha de desarrollar así como el sometimiento a la legalidad de la política de retribuciones.

Por otro lado, se aborda la fiscalización en materia de contratación pública, tomando como referencia las tres fases en las que puede dividirse la vida de un contrato administrativo, esto es, preparación, ad-

judicación y ejecución. Así, se detallan las comprobaciones que es pertinente realizar respecto al trámite de incoación del expediente, al pliego de prescripciones técnicas o al pliego de cláusulas administrativas particulares, como documento clave que va a regir la adjudicación, formalización y los efectos del contrato que se pretende celebrar, haciendo mención especial al contenido obligatorio para cada tipo de contrato.

Asimismo, el Manual desarrolla la auditoría de la actividad subvencional, aludiendo a las que podemos denominar grandes fases de la vida normal de una subvención. Así, recoge las especificidades que ha de contener el Plan Estratégico de Subvenciones, se detiene en el análisis de las bases reguladoras de cada subvención, pieza clave de la gestión subvencional, y analiza los dos procedimientos para la concesión de subvenciones, como son, la concurrencia competitiva y el procedimiento de concesión directa, definiendo los extremos que en ambos casos resulta preciso verificar en el desarrollo de la correspondiente auditoría y deteniéndose en la justificación y el pago de la misma y en su posible reintegro.

Se aborda también el control financiero de algunos fondos comunitarios, estableciendo que su objetivo fundamental es la comprobación de que las operaciones que han sido objeto de cofinanciación han sido gestionadas de manera legal y regular, de forma que la Comisión Europea pueda comprobar que los fondos estructurales que aporta se están usando de manera adecuada.

Finalmente, el manual aborda la auditoría operativa y la auditoría de calidad. Ante el nuevo contexto socioeconómico en el que los ciudadanos exigen que los gestores públicos les ofrezcan cada vez más y mejores servicios, la auditoría de los entes públicos debe adaptar sus objetivos, sus planteamientos, sus prácticas y su metodología para transformarla en una herramienta de gestión.

Así, trata de sistematizar los objetivos y procedimientos que es necesario desarrollar desde un enfoque general en una auditoría operativa, pese a que es muy difícil normalizar estos procesos porque cada auditoría se planifica a la medida, atendiendo a sus características específicas.

Sin cuestionar las políticas de la entidad, el objetivo es determinar si los programas, funciones o actividades de la misma pueden operar de manera más eficaz, eficiente y económica, poniendo de manifiesto sus posibles deficiencias o duplicidades y proponiendo actuaciones que permitan su mejora.

Por último, el Manual aborda la auditoría de calidad, que tiene por objeto verificar que las políticas, actividades y actuaciones de una entidad van encaminadas a la mejora continua, haciendo especial mención al desarrollo de la Gestión de la Calidad Total en el ámbito del Sector Público en España en las últimas décadas, en las que se han desarrollado diversas actuaciones que han permitido una mejora continua de los procesos y actividades del Sector Público estatal, autonómico y local.

En definitiva, esta obra es fruto de la traslación a un libro de la experiencia de excelentes profesionales en el ámbito de la auditoría pública que logran conciliar la profundidad de conceptos con la sencillez en la exposición, lo que posibilita que la obra sea accesible para todo aquel que quiera aproximarse a este concepto sin experiencia previa en la materia y que, a la vez, sea un manual de referencia indispensable para todos los profesionales de la auditoría.

MARIO GARCÉS SANAGUSTÍN

Revista Crónica Presupuestaria. Número 1/2013. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

El Instituto de Estudios Fiscales (IEF) ha iniciado la publicación de una revista bajo el título *Crónica Presupuestaria* que, a tenor de la Presentación que hace el Director del Instituto en su primer número, tendrá por objeto «el presupuesto público, su estudio y evolución, las propuestas innovadoras o las técnicas presupuestarias modernas». No cabe sino felicitarse de la iniciativa que a juzgar por el contenido de su primer número, y tal como afirma el Director en su presentación, se convertirá, más pronto que tarde, «en referente científico del pensamiento hacendístico».

Nace la revista con la justificada pretensión de constituir el complemento de otra revista de la casa, Presupuesto y Gasto Público, «con aquellas aportaciones menos cuantitativas, más jurídicas, y que, en conjunto, colaborasen a perfeccionar la oferta científica del IEF en materia de contribuciones científicas de primer orden a la Hacienda Pública».

La revista tiene formato digital, de libre acceso en la página web del IEF, lo que ha de contribuir no solo a la reducción obligada de costes en una época de severas restricciones presupuestarias, sino a la más amplia difusión que las modernas tecnologías permiten y que las nuevas revistas científicas acogen con generalidad.

Pero más allá de poner de manifiesto la finalidad que se persigue

con la nueva publicación, resulta obligado hacer referencia al contenido de su primer número, en el que a través de diez excelentes colaboraciones de otros tantos profesores universitarios se analizan distintos aspectos de la reforma del art. 135 CE y de la Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Suficiencia Financiera (LOEPSF) de 27 de abril de 2012. Los artículos que publica son los que se especifican a continuación:

La reforma constitucional del artículo 135 CE y la crisis financiera del Estado ÁLVARO RODRÍGUEZ BEREIJO (Universidad Autónoma de Madrid).

El principio de estabilidad presupuestaria y la consagración constitucional del freno al endeudamiento JAVIER GARCÍA ROCA (Universidad Complutense de Madrid).

Sobre la reforma del artículo 135 de la Constitución PIEDAD GARCÍA-ESCUADERO MÁRQUEZ (Universidad Complutense de Madrid).

La incidencia de la estabilidad financiero-presupuestaria en los ordenamientos constitucionales de la Unión Europea MARÍA ROSA RIPOLLÉS SERRANO (Letrada de las Cortes Generales).

El Gobierno económico de la Unión Europea y los principios de justicia del gasto público en una hacienda plural AMPARO NAVARRO FAURE (Universidad de Alicante).

La Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera: Naturaleza, fun-

ción y principios generales. Instrumentación de las reglas numéricas MIGUEL ÁNGEL MARTÍNEZ LAGO (Universidad Complutense de Madrid).

El control del equilibrio presupuestario en los distintos niveles de Gobierno GERMÁN ORÓN MORATAL (Universidad Jaume I de Castellón).

El principio de transparencia presupuestaria BEGOÑA SESMA SÁNCHEZ (Universidad de Oviedo).

La deuda pública como recurso financiero en los distintos niveles de gobierno y sus limitaciones. El control del endeudamiento de las Administraciones Públicas FERNANDO DE LA HUCHA CELADOR (Universidad Pública de Navarra).

La crisis económica y financiera de la Unión Europea y el Impuesto sobre las Transacciones Financieras. Su contribución al objetivo AMELIA GONZÁLEZ MÉNDEZ (Universidad de Santiago de Compostela).

Finaliza el número con cuatro comentarios de relevantes sentencias del Tribunal Constitucional en la materia y con tres comentarios bibliográficos, todos ellos del máximo interés.

Si alguna objeción cabe formular al contenido de este primer número no son las colaboraciones, a cargo todas ellas de señeros especialistas en temas hacendísticos y financieros, sino una omisión. Creemos que, junto a la visión del profesor, hubiera enriquecido el contenido del número la aportación de algún especialista de los que han participado al servicio de la Administración en la elaboración del proyecto de ley, primero, y en su aplicación, después. Sin duda que la perspectiva del aplicador del Derecho hubiera complementado, enriqueciéndolo, el estudio doctrinal de la amplia problemática que la LOEPSF suscita.

Y para terminar este breve comentario, no puedo sino poner de manifiesto la profunda satisfacción que la iniciativa del IEF está llamada a producir en quienes, desde la cátedra o desde la Administración, han dedicado una especial atención al Derecho presupuestario, por cuanto permite apreciar con hechos concretos cómo se van equilibrando los estudios de los dos ámbitos del Derecho financiero, el del ingreso y el del gasto público, tan inexplicablemente preterido este último en el pasado, en perjuicio del principio inescindible de justicia financiera.

JOSÉ PASCUAL GARCÍA

FE DE ERRATAS

En el número 43 figuraba por error como coautor del artículo “*El impacto financiero de las fiscalizaciones emprendidas por el Tribunal de Cuentas, el Consejo Superior de Deportes, un caso de estudio*”, Andrés Fernández Díaz, siendo los coautores los que aparecen a continuación:

Enriqueta Chicano Jávega

Ana Cossío Capdevila

Manuel Ángel Aguilar Belda

Manuel Lagarón Comba

SUMARIO

P.V.P.: 7,00 ⇔
ejemplar I.V.A.
incluido • P.V.P.:
19,00 ⇔ suscripción
anual España I.V.A.
incluido
Para suscribirse:
Subdirección General
de Información,
Documentación y
Publicaciones.
MINISTERIO DE
ECONOMÍA Y
HACIENDA
Calle Alcalá, 5-5.ª plta.
- Tel.: 91 595 87 78 -
Fax: 91 595 87 53

Esta publicación no
comparte
necesariamente las
opiniones expresadas
por sus colaboradores

En opinión de	
Manuel Núñez Pérez	3
Análisis	
El control interno y el control externo en la lucha contra la corrupción: su nuevo papel en el entorno de la gobernanza y la accountability	8
Técnicas de muestreo en auditoría	20
El sistema de información de soporte a la tramitación de las ayudas comunitarias Fondos 2007. Arquitectura	30
A Debate	
La reforma constitucional: entre la tentación y la responsabilidad	39
El Estado Liberal del Siglo XIX	42
Entorno	
La Contaduría General de la Nación de la República Argentina	46
Novedades Legislativas	56
Mundo Editorial	58
La Web de la IGAE	60
Noticias IGAE	63

Nº 27 Diciembre 2011

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

Edición y Distribución:

Subdirección General
de Información, Documentación
y Publicaciones

Cuenta con IGAE Digital:

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

Consejo de Redacción:

Presidente:

José Alberto Pérez Pérez

Consejeros:

Juan Francisco Martín Seco
José M^o Sobrino Moreno
Elena Montes Sánchez
Pilar Seisdedos Espinosa
José Manuel Aceituno Arenas
José Carlos Alcalde Hernández
Marina Fernández Gil

Fotografía:

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

Cuenta con IGAE agradece a todos
su colaboración

NIPO: 601-11-044-2
ISSN: 1578-0317
Depósito Legal: M-26.658-2001

Diseño e impresión:

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

AUDITORÍA PÚBLICA

REVISTA DE LOS ÓRGANOS AUTONÓMICOS DE CONTROL EXTERNO

VI-2013 nº 60

AUDITORÍA PÚBLICA

REVISTA DE LOS ÓRGANOS AUTONÓMICOS DE CONTROL EXTERNO

www.auditoriapublica.com

- ENTREVISTA A JULIO ARENIERE BAYO (Presidente de la Audiencia Provincial de Zaragoza)
- LA REVISTA AUDITORÍA PÚBLICA ENTREGA LOS XV PREMIOS DE LA PUBLICACIÓN
- CONCLUSIONES DE LOS X ENCUENTROS TÉCNICOS Y DE EL V FORO TECNOLÓGICO DE LOS ÓRGANOS DE CONTROL EXTERNO
- DE LA EXTRAORDINARIA PROBLEMÁTICA AL FISCALIZAR LA SUPRESIÓN DE LA PAGA DE NAVIDAD 2012

REVISTA DE LOS ÓRGANOS AUTONÓMICOS DE CONTROL EXTERNO, nº60, Año XIX, ISSN1136-517X



AUDITORÍA PÚBLICA
REVISTA DE LOS ÓRGANOS AUTONÓMICOS DE CONTROL EXTERNO

IX-2012 nº 58
AUDITORÍA PÚBLICA
REVISTA DE LOS ÓRGANOS AUTONÓMICOS DE CONTROL EXTERNO

www.auditoriapublica.com

1141.00
123.00
156.00
51.00
55.00
15.00
513.00
852.00
953.00
741.00
123.00
688.00
288.00
741.00

- ENTREVISTA A ANDREU MAS-COLELL, CONSELLER D'ECONOMIA I CONSUMENT DE LA GENERALITAT DE CATALUNYA
- NORMAS PROFESIONALES DE LA INTOSAI: DIRECTRICES DE AUDITORIA. APLICACION A LA ACTIVIDAD FISCALIZADORA DE LOS ORGANOS INSTITUCIONALES DE CONTROL EXTERNO AUTONOMICOS
- LA ENTIDADES LOCALES Y EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES
- LOS GASTOS CON FINANCIACION AFECTADA Y LA ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA

REVISTA DE LOS ORGANOS AUTONOMICOS DE CONTROL EXTERNO, Nº 60, Año XIX, ISSN1136-517X