

Cuenta con

IGAME

Diciembre 2011 número 27

En opinión de

Manuel Núñez Pérez

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*

Técnicas de muestreo en Auditoría

El sistema de información de soporte a la tramitación de las ayudas comunitarias

Fondos 2007. Arquitectura



Vol. XIII

Enero 2011

N.º 37

REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO

ARTÍCULOS

- EL DEBER DE COLABORACIÓN CON EL TRIBUNAL DE CUENTAS
Ciriaco de Vicente Martín
Pedro de Vega Blázquez
Miguel Ángel Sánchez del Águila
- PAGOS DEL AYUNTAMIENTO DE MARBELLA A ABOGADOS,
AUDITORES Y ASESORES: EL CRITERIO DEL TRIBUNAL DE CUENTAS
(SENTENCIA 18/10, DE 8 DE SEPTIEMBRE)
Luis Rueda García
- MODERNIZACIÓN DIGITAL DE LA ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA:
ESPECIAL REFERENCIA A LA JURISDICCIÓN CONTABLE
Beatriz Sanjurjo Rebollo
- LA CONTABILIZACIÓN DE SUBVENCIONES PARA PROYECTOS
DE EJECUCIÓN PLURIANUAL. INCIDENCIA DE LA NORMATIVA
APROBADA EN EL EJERCICIO 2010. ANÁLISIS PARTICULAR
DE LAS AYUDAS DE LA ACCIÓN ESTRATÉGICA EN SALUD
Luis Carlos Sánchez

DOCUMENTACIÓN, NOTAS Y COMUNICACIONES

- PRESENTACIÓN DEL ARTÍCULO «LA CONSTITUCIÓN, LA LEY ORGÁNICA
DEL TRIBUNAL DE CUENTAS Y SU LEY DE FUNCIONAMIENTO (REFLEXIONES
A PROPÓSITO DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE ESTA ÚLTIMA NORMA
Y DE SU ADECUACIÓN A LA LEY ORGÁNICA 2/1982)», POR PASCUAL SALA
SÁNCHEZ (PUBLICADO EN *R. A. P.*, N.º 122, MAYO-AGOSTO 1990)
Ana María Pérez Tórtola
- LA CONSTITUCIÓN, LA LEY ORGÁNICA DEL TRIBUNAL DE CUENTAS
Y SU LEY DE FUNCIONAMIENTO (REFLEXIONES A PROPÓSITO DE LA
CONSTITUCIONALIDAD DE ESTA ÚLTIMA NORMA Y DE SU ADECUACIÓN
A LA LEY ORGÁNICA 2/1982)
Pascual Sala Sánchez
- EL INFORME ANUAL DEL TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO SOBRE
EL EJERCICIO 2009
Juan Ramallo Massanet
- LA CONTRIBUCIÓN DEL TRIBUNAL DE CUENTAS A LAS REDES
VIRTUALES DE CONOCIMIENTO: LA REI EN FISCALIZACIÓN
Enrique Álvarez Tolcheff
- *REVISTA TÉCNICA DE LOS TRIBUNALES DE CUENTAS (RTTC).*
ANÁLISIS Y CONTENIDOS DEL PRIMER NÚMERO DE LA
REVISTA TÉCNICA DE LOS TRIBUNALES DE CUENTAS DE BRASIL
Antonio Manuel Simoes Iglesias



TRIBUNAL DE CUENTAS

Para suscripciones dirigirse a: Marcial Pons Librero, S. L.

C/ San Sotero, 6 - 28037 Madrid - Tel.: 91 304 33 03 - Fax: 91 327 23 67 - E-mail: revistas@marcialpons.es

Presentación

La proximidad entre dos Instituciones como el Tribunal de Cuentas y la IGAE, las cuales comparten muchas inquietudes, preocupaciones y objetivos aun cuando sus funciones tienen distinto alcance, nos ha llevado a abrir el número 27 de Cuenta con IGAE con una entrevista a D. Manuel Núñez Pérez, Presidente del Tribunal de Cuentas. En ella, el Presidente del Tribunal de Cuentas, además de detenerse en las relaciones existentes entre el Tribunal de Cuentas y otros órganos con competencias en materia de control, ya se trate de la IGAE, del Tribunal de Cuentas Europeo o de los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas, hace un repaso de la actividad del Tribunal de Cuentas en estos últimos años, de las dificultades que la situación económica está acarreado a la gestión pública y de cómo debe responder el control, de la eficacia derivada de la actividad

desplegada por el Tribunal de Cuentas, y de su compromiso con la transparencia.

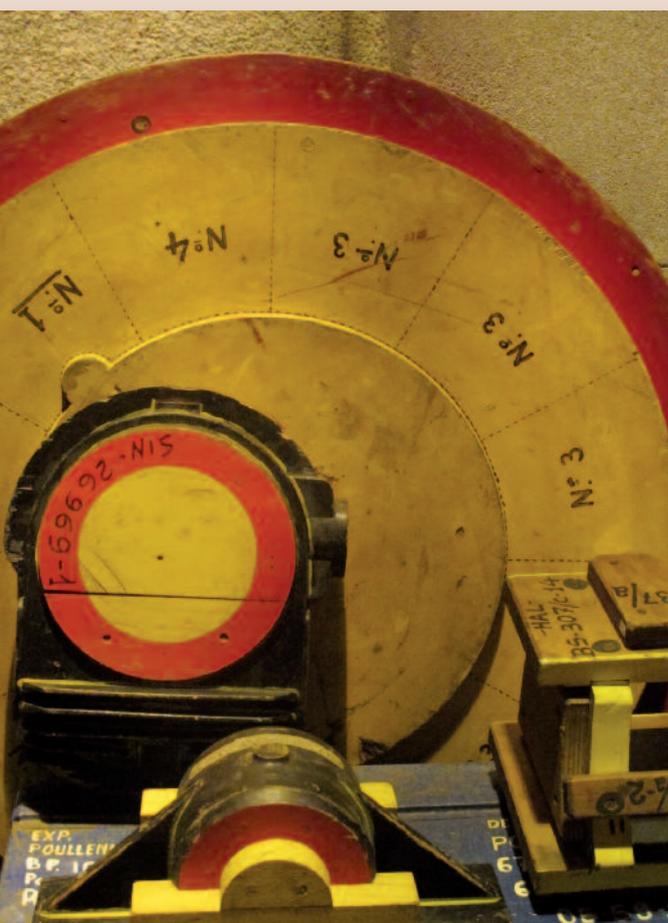
José Antonio Fernández Ajenjo abre la sección Análisis con un artículo sobre el control interno y externo en la lucha contra la corrupción en el marco de la gobernanza y la accountability, donde propone que el buen gobierno del control de las finanzas públicas adopte medidas relacionadas con el reforzamiento de su independencia, la renovación de sus objetivos, la ampliación de sus funciones inspectoras e investigadoras, la colaboración interinstitucional a través de modelos de auditoría única y la mejora de las políticas de comunicación y participación social.

Las técnicas de muestreo constituyen una herramienta indispensable en la auditoría. En el segundo artículo de la sección Análisis, Juan Miguel Bascones Ramos analiza cómo a través de pequeñas muestras los auditores pueden extrapolar sus resultados a toda la población, pudiendo emitir una opinión fiable sobre el objeto de la auditoría. En particular, aborda los problemas derivados de la inferencia estadística y de la determinación del tamaño óptimo de la muestra de auditoría. Por último, Javier Martínez Sánchez y José Ignacio Gómez Raya, realizan una minuciosa descripción de la arquitectura del sistema de información de soporte a la tramitación de las ayudas comunitarias Fondos 2007, su

entorno de operación y los aspectos de las interrelaciones con otros sistemas de información, poniendo de manifiesto cómo la progresiva implantación de la administración electrónica conlleva un aumento de las relaciones entre los diferentes sistemas que participan en la prestación de los servicios.

La actual situación económica y financiera, marcada por una profunda y prolongada crisis, dio lugar a que el pasado verano se planteara la conveniencia de llevar el principio de estabilidad presupuestaria a la Constitución, con el fin de fortalecer la confianza en la estabilidad de la economía española a medio y largo plazo, y ofreciéndose así un reforzamiento del compromiso de España con la Unión Europea. Esta modificación, sin embargo, no ha estado exenta de polémica la cual ha tratado de reproducirse en nuestra sección A Debate con las opiniones de Carlos Carnero, Embajador en Misión Especial para Proyectos en el Marco de la Integración Europea y Juan Francisco Martín Seco, Interventor Delegado en el Ministerio de Medio Ambiente y Medio Rural y Marino.

En la sección Entorno, César Sergio Duro, Contador General de Argentina, nos aproxima al nacimiento de la Contaduría General de la Nación República Argentina y las sucesivas legislaciones que han ido estableciendo sus funciones y competencias, teniendo en cuenta la conformación política federal de la República Argentina. Asimismo, aborda la evolución del sistema de contabilidad y de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y las Normas Generales de Contabilidad en Argentina. ■



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^a 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)

Entrevista al Presidente del Tribunal de Cuentas

Manuel Núñez Pérez

Han transcurrido cuatro años desde su nombramiento como Presidente del Tribunal de Cuentas, ¿qué balance hace de ese período como máximo responsable de la institución?

Lo primero que deseo reseñar es que el balance de una Institución siempre es el resultado de un trabajo colectivo, que, por lo que se refiere al Tribunal de Cuentas, alcanza a todos los miembros del Pleno, así como a todo el personal que presta sus servicios en el mismo. El Tribunal de Cuentas en este período ha continuado ejerciendo las funciones que la Constitución y su propia normativa le han atribuido y, sin incurrir en una posición de indebida autosatisfacción pues siempre hay mucho recorrido para avanzar, estimo que la valoración ha de ser muy positiva por su contribución a la mejora de la gestión pública. Baste recordar, como detalles significativos, que durante el mandato del Pleno actual se han apro-



bado un total de 372 informes y que en la legislatura que acaba de concluir he comparecido en 30 ocasiones ante la Comisión Mixta Congreso-Senado para las relaciones con el Tribunal de Cuentas para presentar 114 informes. Considero que son datos suficientemente relevantes para indicar la información que se ha trasladado a las Cortes Generales para su control sobre el Ejecutivo, así como a los gestores para mejorar su organización y su actividad; y a la sociedad para su evaluación.

Una situación económica como la actual exige un mayor compromiso con el control de las finanzas públicas ¿cómo vive esa realidad la institución que usted preside?

El Tribunal de Cuentas en el examen de la Cuenta General del Estado y en otras actuaciones fiscalizadoras específicas ha dejado constancia del fuerte deterioro que han sufrido las cuentas públicas en estos últimos años, con un significativo incremento del déficit público y un vertiginoso incremento del endeudamiento, con las importantes consecuencias que del mismo se derivan para futuros presupuestos, junto con la necesidad de atender a las prestaciones sociales derivadas del elevado nivel de paro y otras necesidades sociales. Las dificultades son evidentes y su superación va a exigir una mayor racionalidad en el diseño de las políticas públicas y en la organización de las diferentes Administraciones, así como un mayor rigor en la utilización de los recursos públicos. Necesariamen-





te, éste es el enfoque que viene aplicando el Tribunal en la programación de su actividad fiscalizadora. Quizá la crisis tenga el efecto beneficioso de propiciar una revisión de la organización del sector público y de impulsar una mayor austeridad y racionalidad en el gasto público.

¿Cree que la labor desarrollada por el Tribunal de Cuentas se ha traducido en una mayor eficacia de la gestión pública?

En los Informes de fiscalización del Tribunal se describen las carencias normativas, las deficiencias de organización y los fallos observados en la gestión analizada. Su conocimiento y publicación deberían ser suficientes para proceder a su subsanación, además del carácter preventivo que ha de atribuirse al ejercicio del control. Cabe recordar que se han modificado importantes leyes, atendiendo a las sugerencias formuladas por el Tribunal en las Mociones elevadas al Parlamento o las recomendaciones de informes singulares, y que el propio Tribunal ha podido comprobar en actuaciones posteriores cómo muchas de las deficiencias observadas han sido corregidas, si bien no con la rapidez e intensidad siempre deseables. No obstante, ha de remarcar que la eficacia de la función fiscalizadora se vería reforzada si el Parlamento hiciera un seguimiento continuado de las resoluciones adoptadas a raíz de los Informes del Tribunal, si los gestores atendieran las recomendaciones en ellos recogidas y, también, si el control interno asumiera en todos los

casos el compromiso de corregir las deficiencias puestas de manifiesto por el Tribunal. El conseguir una mayor eficacia en la gestión pública ha de ser un compromiso compartido.

La sociedad demanda cada vez una mayor transparencia y justificación de la utilización de los recursos públicos ¿cómo cree que percibe la sociedad la labor que desarrolla el Tribunal de Cuentas?

Aun cuando no haya llegado a ver la luz en esta legislatura la prometida Ley de Transparencia, dicho principio forma parte de nuestro ordenamiento jurídico y el Tribunal de Cuentas ha emitido un informe sobre su cumplimiento en un proceso tan importante como es el de la elaboración de los Presupuestos Generales. La transparencia es fundamental en la gestión pública y en la consolidación del funcionamiento democrático, y el Tribunal de Cuentas está comprometido en su potenciación. Sus informes son públicos: una vez aprobados, se depositan en la página web del Tribunal (www.tcu.es) y se publican posteriormente en el BOE. No obstante, nos preocupa cómo conseguir que la sociedad tenga un mayor conocimiento de la actividad y de los resultados del Tribunal. Este es uno de los principales retos que tiene planteados el Tribunal y que no es fácil alcanzar, pues requiere implantar técnicas de difusión sin menoscabo del requerido rigor profesional que exige el análisis de materias tan complejas como es la actividad económico-financiera pública.

El Tribunal de Cuentas es miembro de INTOSAI desde su constitución, ¿qué aporta la participación en organizaciones como INTOSAI al funcionamiento del Tribunal de Cuentas?

INTOSAI es la organización de las Entidades Fiscalizadoras Superiores de todos los países, en cuyo seno se proclaman principios de actuación, como el recientemente defendido en la última Asamblea General del Consejo Económico y Social de la ONU sobre la independencia de las Entidades Fiscalizadoras y la Transparencia de la Administración pública, o se acuerdan Normas Técnicas Internacionales de Fiscalización del sector público, y se asumen compromisos de potenciar la función fiscalizadora. Por otra parte, INTOSAI dispone de organizaciones regionales, como EUROSAL, que agrupa a las Entidades Fiscalizadoras Superiores de los países del entorno europeo y de la que el Tribunal de Cuentas viene ejerciendo la función de Secretaría General de forma permanente desde su constitución. La pertenencia a estas Organizaciones Internacionales permite participar en diferentes Grupos de Trabajo, en los que la calidad de las fiscalizaciones, la transparencia y la ética pública son preocupaciones constantes, y suscribir convenios de colaboración con las Entidades Fiscalizadoras de otros países, impulsando la proyección internacional del Tribunal de Cuentas, siempre enriquecedora en experiencias y nuevos planteamientos. Cabe indicar, a este respecto, que el Tribunal de Cuentas ha sido designado recientemente

auditor externo de la Organización Panamericana de la Salud.

¿Qué relaciones mantienen el Tribunal de Cuentas y el Tribunal de Cuentas Europeo?

Mantenemos unas relaciones muy intensas con el Presidente del Tribunal y con el Miembro español en el mismo, en relación con los temas que pueden afectar a ambas Instituciones. Asimismo, colaboramos con el Tribunal de Cuentas Europeo en el desarrollo de las denominadas misiones, acompañando y asistiendo a los funcionarios que vienen a España para verificar la aplicación de los Fondos Europeos. Además, mantenemos reuniones periódicas a través del Comité de Contacto, integrado por los Presidentes de todas las Entidades Fiscalizadoras Superiores de los países miembros de la Unión Europea. En este contexto, el Tribunal ha participado en diferentes procesos de formación o hermanamiento con las Entidades fiscalizadoras de países pendientes de su ingreso en la Unión Europea y en el último Comité de Contacto impulsó la adopción de un acuerdo para la participación de las Entidades Fiscalizadoras Superiores en el control del Mecanismo Europeo de Estabilidad. Es evidente que la interrelación cada vez más intensa entre las economías de la zona euro está abriendo nuevos horizontes en las relaciones con el Tribunal de Cuentas Europeo y los de los diferentes países.

La Administración en general y los órganos de control en particular han implantado el uso

de las tecnologías de la información en el ejercicio de sus tareas ¿cómo se están aplicando las TIC en el Tribunal de Cuentas y cómo están influyendo en el desarrollo de los trabajos?

Las aplicaciones que ofrecen las nuevas tecnologías están transformando la actividad del Tribunal de Cuentas, como las de cualquier otra organización. Hoy sería impensable el desarrollo de esta actividad sin las prestaciones ofrecidas por la informática. En colaboración con la IGAE se implantó, en primer lugar, la rendición telemática de las cuentas de las corporaciones locales, que está ofreciendo muy buenos resultados en el cumplimiento de esta obligación, que ha de considerarse prioritaria en todo gestor público. En breve plazo, está prevista la incorporación del portal del ciudadano a través del cual se podrá acceder a las cuentas del sector local. Asimismo, se ha implantado la rendición telemática de las cuentas de las entidades estatales, así como la remisión en soporte digital de toda la información contable y justificativa de la Cuenta de la Administración General del Estado. Se han dado pasos muy importantes; pero éste es un proceso permanentemente inacabado y habrá que seguir avanzando en el acceso inmediato a la información contable y a las bases de datos disponibles, reduciendo sensiblemente los plazos de rendición de cuentas y propiciando que la fiscalización sea más próxima a la gestión y que el Parlamento pueda aprobar la Cuenta General de un ejercicio antes de que se haya iniciado la tra-



El objetivo último del control es conseguir una gestión más eficaz y más transparente, y este objetivo se verá siempre mejor cumplimentado a través de la conjunción de esfuerzos



mitación parlamentaria de los Presupuestos Generales del siguiente.

¿Qué relaciones mantiene el Tribunal de Cuentas con los Órganos de Control Externo de las CCAA?

El hecho de que la mayor parte de las Comunidades Autónomas dispongan de un Órgano de Control Externo en funcionamiento no supone que se hayan restringido las competencias fiscalizadoras del Tribunal de Cuentas, que se mantienen intactas sobre todo el sector público. No obstante, su existencia exige mantener relaciones de coordinación y de colaboración para evitar duplicidades y alcanzar una mayor eficacia. El Tribunal de Cuentas mantiene frecuentes reuniones de coordinación; se produce una permanente intercomunicación entre todas las Instituciones de control externo, que en ocasiones se materializan en la realización de fiscalizaciones conjuntas sobre un determinado sector, como fue la fiscalización sobre el conjunto de Universidades públicas.

¿Qué opinión le merece la labor desempeñada por la IGAE como órgano de control interno?

La función desarrollada por la IGAE, como responsable del control interno, es sustancial en la gestión pública. Su proximidad a la actividad controlada y sus relaciones directas con los gestores convierte a los interventores en garantía fundamental para que las decisiones se acomoden a la legalidad vigente y la gestión se desarrolle con la

máxima eficacia y eficiencia. Es muy elevada la responsabilidad que asumen los interventores en su quehacer diario y muy importante su contribución a que la gestión pública sea transparente y a que se superen las manifestaciones de falta de credibilidad en las cuentas públicas, que con excesiva frecuencia se efectúan, especialmente ante situaciones de cambio de gestores, sembrando inquietud y desapego en el ánimo de los ciudadanos.

¿Cómo valora las relaciones IGAE-Tribunal de Cuentas y en qué aspectos cree que podría avanzarse a fin de, entre todos, contribuir a lograr un control de la actividad económico-financiera que satisfaga las expectativas tanto de los propios gestores como de la sociedad?

Necesariamente tengo que expresar mi satisfacción por cómo se han mantenido las relaciones en el periodo en que me ha correspondido, desde la Presidencia del Tribunal, estar más en contacto con los res-

ponsables de la IGAE. Las relaciones han sido de permanente colaboración, siendo conscientes del distinto alcance de las funciones que cada Organización tiene atribuidas. No obstante, considero que hay muchas áreas donde se deberían intensificar estas relaciones a fin de que la actividad de control en su conjunto quedara potenciada, pues ambos controles han de caminar en la misma dirección, reforzando desde el control externo el ejercicio del control interno y contribuyendo éste a dar una mayor inmediatez y eficacia al control externo, llevando a cabo la subsanación de las deficiencias o debilidades detectadas. El objetivo último del control es conseguir una gestión más eficaz y más transparente, y este objetivo se verá siempre mejor cumplimentado a través de la conjunción de esfuerzos, desde su respectivo planteamiento, de quienes hemos asumido la responsabilidad de ofrecer a los gestores y a la sociedad una evaluación fundamentada de la gestión pública. ✓

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

José Antonio Fernández Ajenjo

1. INTRODUCCIÓN⁽¹⁾

A modo de introducción, cabe recordar cómo la preocupación por el dinero público ha sido una constante histórica de la que pueden encontrarse representaciones en todas las culturas y regímenes políticos, e igualmente es antigua la costumbre de comisionar a personas e instituciones especializadas para vigilar que los fondos destinados a las obras colectivas no se desvíen para fines espurios. Así, por ejemplo, en la España medieval

surgen figuras como los *contadores*, *veedores*, *oidores*, *visitadores* o *comisarios*; así como instituciones como la *Cámara de Comptos* de Navarra, el *Maestre racional* de la Corona de Aragón y la *Contaduría Mayor de Cuentas* castellana, preocupadas, con un mayor o menor grado de especialización, de la vigilancia de los caudales públicos⁽²⁾.

De la misma forma, en la cultura popular es asumido de forma constante que estas instituciones especializadas deben ser las primeras en levantar la voz de alarma para evitar los posibles daños a los bienes de todos. La reacción desde el ámbito profesional de los auditores finan-

cieros suele ser, como se analizará a continuación, más comedida, ya que los responsables del control de las finanzas asumen su obligación de detectar los riesgos graves de gestión que pueden motivar la explotación de los caudales públicos, pero igualmente afirman que no se les puede exigir estar en primera línea en la denuncia de los casos concretos de corrupción porque *los auditores no somos policías*⁽³⁾.

Esta brecha de expectativas entre los requerimientos sociales y las respuestas profesionales justifica la conveniencia de revisar el papel de las instituciones de control financiero en la denominada lucha contra la corrupción, desde la perspectiva de las actuales propuestas de reforma de las Administraciones Públi-

⁽¹⁾ Este artículo toma como referencia la tesis doctoral sobre *El control de las Administraciones Públicas y la lucha contra la corrupción: especial referencia al Tribunal de Cuentas y la Intervención General de la Administración del Estado*, que ha tenido la fortuna de ser galardonada con el Premio del Tribunal de Cuentas Europeo para la investigación en auditoría del sector público 2010 dedicado a Jesús Lázaro Cuenca, para cuya memoria quisiera que sirviera de homenaje en cuanto ha servido de ejemplo a quienes trabajamos en el ámbito de la intervención de las cuentas públicas.

⁽²⁾ Como afirma VELARDE FUERTES, J., en referencia a la máxima institución de control contable castellana, a través de estos órganos especializados el Monarca procuraba «en lo que podía, no ser burlado por los malos administradores» («Utilidad del control interno para el control externo: Propuestas para una mayor eficacia», *Cuenta con IGAE*, nº 5, 2002, pp. 46-48.

⁽³⁾ GRUNER, J., «El papel de la auditoría pública en la lucha contra la corrupción», *Revista Técnica*, 3ª época, nº 17, 2000, pp. 74-75.

cas, entre las que cabe destacar la gobernanza y la *accountability*. Para ello, se tomará como referencia en este trabajo a dos organizaciones con larga tradición en esta materia, como son la Intervención General de la Administración del Estado y el Tribunal de Cuentas.

2. EL PAPEL DE LA GOBERNANZA Y LA ACCOUNTABILITY EN LA LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN

La condición racional del ser humano le ha dotado de la libertad para poder decidir entre ejercer el bien o practicar el mal. Por lo tanto, no debiera resultar extraño que los servidores públicos no estén inexorablemente destinados a actuar por el interés de la colectividad, sino que, en el ejercicio de su libre albedrío, puedan optar en ocasiones por el uso ilegítimo del poder en beneficio propio.

Afortunadamente, la razón humana ha desarrollado una vacuna y antídoto que sirve de contrapeso a la libertad de elección, como es la responsabilidad o, en términos más actuales, la *accountability*, mediante la cual se rinde cuentas ante el conjunto de la sociedad. Este remedio contra las patologías de la libertad nace en la esfera de la conciencia personal, pero se difunde e integra en todos los ámbitos sociales, constituyendo al hombre público en cuentadante de sus actuaciones, tal y como instauraron definitivamente los revolucionarios franceses en el artículo 15 de la Declaración de los Derechos del

Hombre y el Ciudadano –DDHC– de 1789⁽⁴⁾.

A partir de este principio, los regímenes democráticos han ensayado nuevos remedios contra la lacra social de la corrupción sobre la base de *más democracia*, reforzando el proceso electoral, la elección de los cargos públicos y la independencia judicial; *más Derecho*, con nuevas normas que profundizan en la neutralidad política de la Administración, prescribiendo la discrecionalidad y priorizando la objetividad; y *más Bienestar*, extendiendo los servicios públicos a todos los ciudadanos.

A pesar de ello, los problemas en la gestión de lo público, y singularmente de las finanzas, han lastrado la credibilidad de los Estados, por lo que ha surgido un nuevo enfoque que trata de resolver las disfunciones en la acción de gobierno bajo principios como la transparencia, la participación, la calidad, la sostenibilidad o la *accountability*. Todos ellos han sido acogidos por instituciones nacionales e internacionales hasta consolidar una nueva conciencia de la gestión pública bajo el concepto común de la *gobernanza*⁽⁵⁾.

El planteamiento de la gobernanza o *good governance*

propone enfocar el problema desde una nueva perspectiva, que no atiende a la estructura vertical de poder de las sociedades democráticas, sino a su funcionamiento horizontal *interinstitucional*. Bajo esta premisa, el nuevo paradigma de la gobernanza va a reclamar un mejor funcionamiento de la acción pública, mediante un *mejor Gobierno* que profundice en la ética pública y la interrelación social; una *mejor Administración* que preste servicios públicos de calidad a los ciudadanos, y una *mejor Accountability* que incremente la transparencia y la rendición de cuentas⁽⁶⁾.

Este nuevo planteamiento también ha consolidado una nueva visión de la *accountability* pública dirigida, como señala el *Libro Blanco de la Gobernanza Europea* de 2001, a centrar los papeles y las responsabilidades de cada institución para que «los ciudadanos puedan exigir responsabilidades a sus responsables y organismos políticos por las decisiones adoptadas». Esta renovada concepción de la rendición de cuentas y la responsabilidad se ha trasladado al debate sobre la misión de la auditoría del sector público, como lo demuestra su tratamiento específico en el *VIII Congreso de EU-*

⁽⁴⁾ El artículo 15 DDHC declara que «la sociedad tiene derecho a pedir a todos sus agentes cuentas de su administración».

⁽⁵⁾ CERRILLO I MARTÍNEZ, A., «La Gobernanza hoy: Introducción», en CERRILLO I MARTÍNEZ, A. (coord.), *La Gobernanza hoy: 10 textos de referencia*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 2005, pp. 11-23.

⁽⁶⁾ *La gobernanza* busca un punto de encuentro entre la garantía del Derecho, la eficiencia de la Economía, la satisfacción de las demandas de los ciudadanos de la Política y el respeto de valores de la Ética. PRATS I CATALÀ, J., *De la burocracia al management, del management a la gobernanza: Las transformaciones de nuestro tiempo*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 2005, pp. 13-16 y 129-133.

ROSAI de Lisboa de 2011 en el que se ha reconocido el valor democrático de la transparencia y la *accountability* como fundamento para la *good governance*. Como conclusión, en este encuentro se ha destacado el importante papel que deben desempeñar las Entidades Fiscalizadoras Superiores –EFS– para promocionar la cultura de la responsabilidad y facilitar la efectividad de los procesos de rendición de cuentas a través de las auditorías, los informes, las recomendaciones, el reconocimiento de las buenas prácticas y, en algunos casos, de sus potestades judiciales y sancionadoras. Como recomendación final, los miembros de la EUROSAI han exhortado a las EFS a asumir un papel proactivo hacia el poder legislativo y el sector público, con el fin de fomentar la *accountability* de la gestión pública.

3. LA INTERRELACIÓN FUNCIONAL DEL CONTROL INTERNO DE LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO CON LA LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN

El autocontrol de las Administraciones Públicas de corte napoleónico es inherente a su organización jerárquica, hasta el punto de que en la etapa decimonónica se atribuía al Poder Ejecutivo la corrección de cualquier actuación administrativa defraudatoria de los intereses públicos, excluyendo a las demás ramas del poder, salvo las atribuciones de fiscalización parlamentaria y enjuiciamiento penal. No obstante, es justamente

esta mediatización inicial del control interno a la dependencia jerárquica la que ha justificado, como afirma PEDROCHE Y ROJO, el establecimiento de instituciones especializadas que, mediante procesos de control objetivados, tratan de emitir una opinión profesional e independiente, entre las cuales, en materia financiera, hay que destacar a un órgano como la Intervención General de la Administración del Estado⁽⁷⁾.

De forma más específica, la INTOSAI ha prescrito expresamente en su *Guía de control interno* de 2004 que entre los objetivos del autocontrol del sector público debe incluirse la verificación de la ejecución ética de las operaciones. De la misma forma, el papel institucional tradicional de la Intervención General de la Administración del Estado la convierte en el guardián de los fondos públicos en el ámbito interno del sector público estatal para, como señala PÉREZ ROYO, la vigilancia de la corrección de abusos e inercias que «inevitablemente se producen en una actividad tan compleja como es la ejecución del presupuesto»⁽⁸⁾.

De acuerdo con este planteamiento, en los orígenes de este centro directivo del Minis-

terio de Hacienda se puede observar su estrecha vinculación con el intento de evitar los reiterados desfalcos y defraudaciones que se habían detectado en la gestión de los recursos públicos⁽⁹⁾. Como respuesta, la Administración decimonónica crea en 1870 un órgano que, al so- caire de la llevanza de los registros contables, ejercerá la *intervención* de las operaciones que impliquen movimientos de fondos⁽¹⁰⁾. Posteriormente, la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 1911 consolida una función de

⁽⁹⁾ En este sentido, los primeros Reglamentos orgánicos de la institución incidieron en la vocación de la IGAE como guardián de los caudales públicos, al declarar solemnemente que le corresponde «la honra de vigilar en primer término por la guarda y legítima inversión de todos los derechos e intereses públicos» (preámbulo del Decreto de 7 de septiembre de 1871), así como «la alta y noble misión de velar por la exacta aplicación de las leyes y por la guarda y legítima inversión de los caudales, de las rentas y de toda clase de pertenencias del país» (preámbulo del Decreto de 7 de enero de 1874). Véase GUTIÉRREZ ROBLES, A., *Historia de la Intervención General de la Administración del Estado*, Ministerio de Economía y Hacienda: Intervención General de la Administración del Estado, Madrid, 1993.

⁽¹⁰⁾ La Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 1870 ya empleaba la denominación de Intervención General de la Administración del Estado en varios artículos, si bien será el Decreto de 7 de enero de 1874 el que modificará definitivamente la denominación de Dirección General de la Contabilidad por la de Intervención General de la Administración del Estado, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., «Servidumbres del control de legalidad», *Primeras Jornadas sobre el control de la actividad financiera en la Administración Pública con motivo de la celebración del I Centenario de la Intervención General de la Administración del Estado (1874-1974)*, Fábrica Nacional de la Moneda y Timbre, 1975, pp. 5-8.

⁽⁷⁾ PEDROCHE Y ROJO, L., «El control de la actividad económico-financiera del sector público estatal: Consideraciones para el desarrollo de un marco de actuación diferente», *Cuenta con IGAE*, nº 7, 2003, pp. 37-38.

⁽⁸⁾ PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario: Parte general*, 18ª edición, Thomson-Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2008, p. 525.

fiscalización que se había ido pergeñando a finales del siglo anterior, con el fin de garantizar la legalidad de los actos financieros. Más tarde, el régimen republicano trata de cerrar el ciclo del control mediante la atribución a la IGAE de la potestad de *inspección* de la gestión de los fondos públicos. La retrocesión legislativa promovida tras la Guerra Civil rompe la plenitud de esta terna funcional que incluía la intervención, la fiscalización y la inspección, sin que las tentativas posteriores hayan logrado restituirla⁽¹¹⁾.

En la actualidad, la IGAE se ha consolidado como una institución asimilada a los modelos de control interno latinos o continentales de segunda generación que ejerce un *control previo*, de naturaleza interventora y fiscalizadora, mediante la denominada función interventora; y un *control posterior*, basado sobre todo en la auditoría, a

través del control financiero permanente y la auditoría pública⁽¹²⁾.

Como ha señalado LAZO VITORIA, la finalidad primaria de este control interno es la de servir de «primer filtro para detectar posibles irregularidades o inobservancias al orden establecido», para posteriormente, en su caso, poner en marcha los subsiguientes mecanismos de control externo⁽¹³⁾. Para ello, se hace necesario un estatus institucional que le garantice un alto grado de autonomía frente a la Administración ejecutiva controlada, lo que puede afirmarse que se cumple adecuadamente en estos momentos pues ostenta el rango de Subsecretaría y tiene atribuidas las facultades *autoorganizativa* y funcional. Además, el *estatus personal* garantiza a los controladores internos la autonomía para decidir con objetividad e imparcialidad, pudiendo requerir la colaboración interna de los entes y órganos públicos, y externa de quienes se relacionan económicamente con la Administración⁽¹⁴⁾.

A pesar de ello, hay que resaltar la necesidad de ampliar

sus facultades con la atribución de dos capacidades claves para la investigación de las actividades fraudulentas, en sintonía con las que ostenta tradicionalmente la Administración tributaria o las que ha asumido recientemente el control financiero de las subvenciones. Tal es el caso del derecho al libre acceso a las dependencias públicas y de la atribución de la condición de autoridad, sin las que difícilmente pueden obtenerse pruebas fidedignas de defraudaciones con validez plena a efectos probatorios⁽¹⁵⁾.

En el aspecto material, el artículo 142 LGP recoge como objetivos del control las tareas clásicas de verificación de la buena gestión de las finanzas públicas desde la perspectiva jurídica y económica, es decir, el cumplimiento de la normativa, el adecuado registro y contabilización de las operaciones, la evaluación de la actividad y los procedimientos, y el cumplimiento de los objetivos asignados. Estas metas permiten detectar la comisión de hechos fraudulentos, pues un acto corrupto es un acto ilegal y generalmente ineficiente económicamente, pero presentan también limitaciones objetivas al no incidir en otros elementos, como la existencia de un beneficio irregular para el funcionario o la posible participación

⁽¹¹⁾ El primer borrador de la Ley General Presupuestaria de 1977 hacía una referencia en su exposición de motivos, que se mantendrá en el texto finalmente aprobado, a la necesidad de un control financiero que formara parte de «las inspecciones de carácter financiero y tributario» y un segundo borrador de Proyecto de Ley atribuyó decididamente el carácter de inspección financiera al control financiero incluido en los futuros artículos 17 y 18. Sin embargo, las observaciones de otros centros directivos del Departamento sobre la posible confusión de estas competencias con las potestades inspectoras tradicionales y las referencias expuestas en sede parlamentaria motivaron que la nueva ley recogiera en su articulado la creación del control financiero sin referencia alguna a su naturaleza inspectora, MANTERO SÁENZ, A., «Control financiero e inspección financiera», *Hacienda Pública Española*, nº 46, 1977, pp. 19-36 y 68-70.

⁽¹⁴⁾ MÁÑEZ VINDEL, G., «El modelo de control interno de la actividad económico-financiera del sector público estatal español: Características y fundamento», *Presupuesto y Gasto Público*, nº 18, 1996, pp. 28-29.⁽¹²⁾ URBANO LÓPEZ DE MENESES, M., «La situación del control interno dentro de la Unión Europea: ¿Es necesaria una reforma del modelo español?», *Cuenta con IGAE*, nº 15, 2006, pp. 17-22.

⁽¹³⁾ LAZO VITORIA, X., *El control interno del gasto público estatal: Un estudio desde el Derecho administrativo*, Tecnos, 2008, p. 40.

⁽¹⁵⁾ FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., y SESMA SÁNCHEZ, B., «Situación actual y perspectivas del control interno del gasto público (II): El control financiero», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 261, 2001, p. 816.

de terceros. Por ello, puede afirmarse que la verificación del fraude de las operaciones y la probidad de los funcionarios no es normativamente un objetivo prioritario del control interno financiero.

El primer paso para la realización funcional de estos objetivos conlleva el ejercicio previo de la clásica función interventora, la cual permite el reparo de los expedientes en supuestos especialmente perjudiciales para la integridad de las arcas públicas como, por ejemplo, las graves irregularidades en la documentación justificativa del reconocimiento de la obligación o que no se acredite suficientemente el derecho de su perceptor, las deficiencias en comprobaciones materiales de obras, suministros, adquisiciones y servicios, o cuando la continuación de la gestión administrativa pudiera causar quebrantos económicos al Tesoro Público o a un tercero (artículo 154 LGP). En cambio, en la modalidad más extendida de fiscalización limitada de requisitos básicos, los reparos esenciales se reducen a extremos de carácter marcadamente jurídico-formal (crédito, competencia, autorización o fiscalización); si bien el diseño de los extremos adicionales determinados por el Consejo de Ministros a propuesta del Ministro de Hacienda, previo informe de la Intervención General de la Administración del Estado, se ha ido ampliando, conforme al mandato del artículo 152 LGP, a los requisitos contemplados en la normativa reguladora para asegurar la objetividad y transpa-

rencia en las actuaciones públicas (motivación, publicidad o recepción)⁽¹⁶⁾.

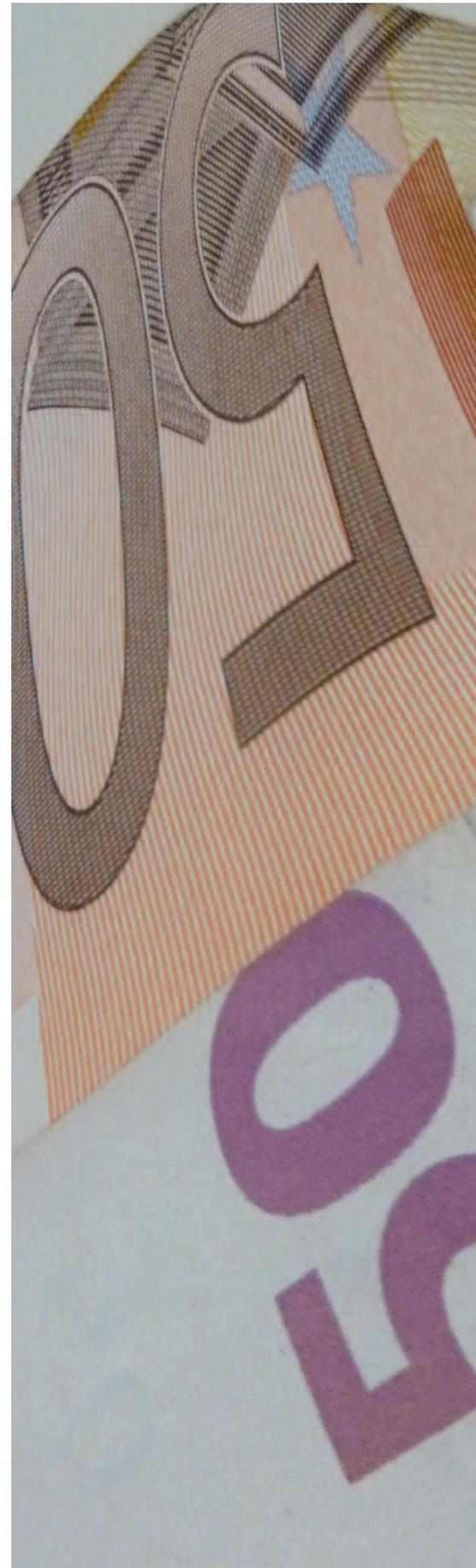
En cuanto al moderno control financiero, el mismo tiene como objetivo, como ha afirmado el recordado BLASCO LANG, verificar a *posteriori* y de forma continuada la regularidad de la gestión económico-financiera del ente controlado⁽¹⁷⁾. La finalidad prioritaria de este control es facilitar información a los responsables de la gestión y a todas las personas autorizadas de las posibles deficiencias detectadas y las mejoras que pueden adoptarse para su corrección. En este contexto, el control de las defraudaciones contra los intereses públicos se incluye dentro de los objetivos del control financiero permanente, pero sin que tenga una sustantividad propia o prioritaria⁽¹⁸⁾.

Por ello, en estos momentos, únicamente cabe encontrar una manifestación expresa de la función inspectora interna dirigida a la investigación de las prácticas defraudatorias, como son los denominados *informes especiales*, que permiten la investigación de los hechos que

⁽¹⁶⁾ CAAMAÑO ALEGRE, J., «¿Hasta qué punto conviene mantener una función interventora dependiente del Ministerio de Hacienda?: Evolución reciente y análisis bajo un prisma de Gestión Pública», *Auditoría Pública*, nº 38, 2006, pp. 66-69.

⁽¹⁷⁾ BLASCO LANG, J. J., «La nueva Ley General Presupuestaria», *Cuenta con IGAE*, nº 8, 2003, p. 29.

⁽¹⁸⁾ PASCUAL GARCÍA, J., *Régimen jurídico del gasto público: Presupuesto, ejecución y control*, 4ª edición, Boletín Oficial del Estado, Madrid, 2005, p. 831.





indiciariamente revelen la comisión de ilícitos penales, administrativos o contables. No obstante, su efectividad en la lucha contra la corrupción cuenta con la limitación de su carácter meramente auxiliar y reactivo, pues sólo se ponen en marcha cuando en las labores de control interno se han detectado signos evidentes de defraudación.

Más directa es la función de *auditoría forense* ejercida por la IGAE como órgano colaborador externo de la Justicia en los delitos económicos por mandato de su normativa orgánica. Así, auxilia a los Tribunales en las tareas de peritación, intervención y administración judicial, y asiste al Ministerio Fiscal mediante la Unidad de Apoyo creada en la Fiscalía Anticorrupción, que participa en registros domiciliarios y otras investigaciones judiciales⁽¹⁹⁾.

4. EL ALCANCE DEL PAPEL DEL CONTROL EXTERNO DEL TRIBUNAL DE CUENTAS EN LA LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN

En la *Declaración de Lima* de 1977, la INTOSAI no recogió una manifestación expresa acerca

⁽¹⁹⁾ Sobre esta cuestión he tenido ocasión de pronunciarme monográficamente en FERNÁNDEZ AJENJO, J. A., «La Intervención General de la Administración del Estado como órgano colaborador de la Administración de Justicia», *Cuenta con IGAE*, nº 14, 2006; y FERNÁNDEZ AJENJO, J. A., *La Intervención General de la Administración del Estado y el deber de colaboración con la Justicia*, Ministerio de Economía y Hacienda: Centro de Publicaciones, Madrid, 2007.

del papel de las Entidades Fiscalizadoras Superiores en la lucha anti-fraude al no alcanzarse un consenso suficiente sobre esta cuestión⁽²⁰⁾. Dos décadas después, en el XVI Congreso de la INTOSAI de 1998 se reiteró el debate, posicionándose mayoritariamente sus miembros en considerar que la lucha contra la corrupción no forma parte de las tareas principales de las EFS, pero que sus trabajos pueden advertir de la existencia de riesgos potenciales en esta materia. En todo caso, como punto de encuentro de ambas posturas, se adoptó la conclusión de que «las EFS deben ser independientes y contar con mandatos adecuados que les permitan contribuir con eficacia a la lucha contra el fraude y la corrupción».

Esta disparidad de criterios entre los expertos del control externo se ha trasladado a las posturas adoptadas por las distintas EFS sobre esta cuestión. Así, el Tribunal de Cuentas Europeo ha declarado que su misión no es investigar el fraude, sino prevenirlo y, ocasionalmente, detectarlo, pues no tiene ni competen-

cias, ni medios de carácter policial o criminal, por lo que en sus informes anuales de control del presupuesto comunitario las referencias al fraude se limitan a incidir en las deficiencias de la coordinación e información ejecutada por la Comisión y las debilidades de los controles desarrollados por las instituciones nacionales de control⁽²¹⁾. Por su parte, la U. S. Government Accountability Office (GAO) ha incluido entre sus finalidades expresamente la lucha contra el fraude con el fin de colaborar en esta tarea con otros organismos e instituciones nacionales e internacionales⁽²²⁾.

En el Tribunal de Cuentas español, la realidad de los años 90 ha unido, como ha señalado VELARDE FUERTES, a la labor de apoyo y asesoramiento a las Cortes Generales, la preocupación por el problema de la corrupción⁽²³⁾. Así, su actual Presidente NÚÑEZ PÉREZ ha afirmado que su labor fiscalizadora aporta indudables beneficios sociales,

pues «sanea, sin duda, el sistema político democrático, transparente la gestión, previene y lucha contra la corrupción en un mundo globalizado, fortalece la equidad y propicia la solidaridad»⁽²⁴⁾. En todo caso, la postura institucional mayoritaria se decanta, como ha manifestado su expresidente NIETO DE ALBA, por la idea de que la lucha contra la corrupción no es responsabilidad directa del Tribunal, sino de las autoridades gubernativas y penales competentes, si bien puede apoyar la prevención y el castigo de las actividades defraudatorias de los intereses públicos en el ejercicio de sus competencias de salvaguarda de la debida aplicación de los fondos públicos mediante la identificación de los «riesgos morales ("moral hazard") favorecedores de conductas perversas que inciden negativamente en la asignación eficaz de los recursos y distorsionan las prioridades de las políticas públicas, el contraste de la efectividad de las políticas anti-fraude e, inclusive, la detección de casos concretos de corrupción»⁽²⁵⁾.

En todo caso, siguiendo las citadas conclusiones del XVI Congreso de la INTOSAI, el principio de independencia es premisa básica para valorar el papel de las EFS en la lucha contra la corrupción. En este sentido, hay

⁽²⁰⁾ Las razones de la ausencia de la cuestión del fraude en la *Declaración de Lima de 1977* hay que buscarlas, por un lado, en la especial preocupación existente por reforzar las fiscalizaciones de eficacia, que precisan de una relación de plena confianza entre auditor y gestor, lo que resulta contrario al ejercicio de medidas asimiladas a la investigación policial o criminal; y, por otro, al conocimiento del modesto papel que desempeñaban de facto las EFS en la lucha anti-fraude, FRIEDMANN, B., y WEBER, H., «La lucha contra las irregularidades y el fraude: La contribución del Tribunal de Cuentas Europeo», *Auditoría Pública*, nº 10, 1997, p. 6.

⁽²¹⁾ El Tratado de Ámsterdam de 1997 extendió las competencias del Tribunal de Cuentas Europeo a aspectos relativos a las irregularidades y los fraudes, pero con un carácter preventivo, para resaltar los riesgos que presentan los sistemas de gestión para su comisión y poner de manifiesto las conductas irregulares detectadas en su trabajo; pero «no tiene competencia específica ni medios apropiados para la detección y persecución de fraudes», LÁZARO CUENCA, J., «El Tribunal de Cuentas Europeo», *Cuenta con IGAE*, nº 14, 2006, pp. 54 y 57.

⁽²²⁾ JIMÉNEZ RIUS, P., *El control de los fondos públicos: Propuestas de mejora*, Thomson-Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2007, pp. 64-65.

⁽²³⁾ VELARDE FUERTES, J., «El control externo de los gastos públicos», *Presupuesto y Gasto Público*, nº 18, 1996, pp. 45-47.

⁽²⁴⁾ NÚÑEZ PÉREZ, M., «Reforma de la legislación del Tribunal de Cuentas: Fiscalización», *Revista Española de Control Externo*, nº 12, 2002, p. 177.

⁽²⁵⁾ NIETO DE ALBA, U., «Ética y control ante la corrupción y el blanqueo de capitales», *Revista Española de Control Externo*, nº 23, 2006, pp. 16-24.

✓ La mejora de la accountability pública debe conllevar la instauración de un modelo de auditoría única que asegure la coordinación de las auditorías del sector público ✓

que constatar que, tal y como ha estudiado JIMÉNEZ RIUS, el estatus institucional del Tribunal de Cuentas cumple todos los estándares requeridos internacionalmente para validar el grado de independencia de una Entidad Fiscalizadora Superior, como son su externalidad del Gobierno, su autonomía funcional y de organización interna, o las garantías de inamovilidad de sus miembros⁽²⁶⁾. A pesar de todas estas garantías jurídico-formales, la preeminencia del Estado de partidos en las sociedades democráticas tiende, como ha denunciado GARCÍA DE ENTERRÍA, a debilitar la capacidad de las instituciones de control externo en la prevención de la corrupción⁽²⁷⁾. Por ello, como ha puesto de manifiesto la doctrina, y en especial CLEMENTE DE ANTONIO, la independencia del Tribunal de Cuentas debe reforzarse en todos sus órdenes personales e institucionales⁽²⁸⁾.

Desde el aspecto material, la Constitución de 1978 ha ampliado la tradición histórica de la

institución como supremo censor de las cuentas públicas al conjunto de la gestión económica del sector público, requiriéndole en su artículo 136 que remita a las Cortes Generales un informe anual «en el que, cuando proceda, comunicará las infracciones o responsabilidades en que, a su juicio, se hubiere incurrido»⁽²⁹⁾. Esta nueva concepción coadyuva especialmente a la detección de actividades defraudatorias, aun en el caso de la omisión en la rendición de cuentas públicas, pero, a pesar de ello, como destaca ARNEDO ORBAÑANOS, la ausencia de hechos registrados y documentados dificulta de forma importante la capacidad del Tribunal de Cuentas para detectar los indicios de corrupción que pueden no tener reflejo en las cuentas⁽³⁰⁾. En se-

gunda instancia, el Tribunal de Cuentas también ha encontrado limitada su capacidad para intervenir en áreas importantes relacionadas con la corrupción, como el urbanismo, por la ausencia de actos que impliquen una actividad económico-financiera; si bien, en los últimos ejercicios ha comenzado a realizar controles en esta área al considerar que el suelo, en cuanto que entre a formar parte del patrimonio municipal, es también un recurso público susceptible de proteger y fiscalizar⁽³¹⁾.

En todo caso, y sin entrar a valorar en este trabajo la jurisdicción del Tribunal de Cuentas para enjuiciar, desde su doble naturaleza funcional, los casos de corrupción que supongan la malversación de fondos públicos, cabe afirmar, siguiendo la clásica configuración realizada por MENDIZÁBAL ALLENDE en 1965, que si bien el fundamento de la institución se reconduce al principio general del Derecho de rendición de cuentas de quien administra bienes ajenos, a ello debe añadirse tres finalidades complementarias: (a) «guardián de los intereses de la colectividad», (b) «salvaguardia del administrador honesto», e (c) «instrumento insustituible para depurar la estructura y el funcionamiento de la Administración

⁽²⁶⁾ JIMÉNEZ RIUS, J., *ob. cit.*, 2007, pp. 549-558.

⁽²⁷⁾ GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *Democracia, jueces y control de la Administración*, 5ª Edición, 2000, pp. 75-84.⁽²⁸⁾ CLEMENTE DE ANTONIO, F., «Reflexiones sobre la corrupción», en ASOCIACIÓN DE LOS CUERPOS SUPERIORES DE LETRADOS Y AUDITORES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS; *Crónica 1998-1999*, Tribunal de Cuentas, Madrid, 2000, pp. 57-59.

⁽²⁸⁾ CLEMENTE DE ANTONIO, F., «Reflexiones sobre la corrupción», en ASOCIACIÓN DE LOS CUERPOS SUPERIORES DE LETRADOS Y AUDITORES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS; *Crónica 1998-1999*, Tribunal de Cuentas, Madrid, 2000, pp. 57-59.

⁽²⁹⁾ RIVERO ORTEGA, R., *Administraciones públicas y derecho privado*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pp. 297-304.

⁽³⁰⁾ ARNEDO ORBAÑANOS, M. A., «El control de la corrupción por el Tribunal de Cuentas: Posibilidades y limitaciones», *Revista Española de Control Externo*, nº 3, 1999, pp. 74-75 y 82-83.

⁽³¹⁾ SÁNCHEZ LERMA, G. A., y CABEZA DEL SALVADOR, I., «Fiscalización externa de los convenios urbanísticos de las Administraciones Públicas con particularidad», *Revista Española de Control Externo*, nº 27, 2007, pp. 89-92 y 115-137.

pública de actuaciones ilegales, ineficacias y corruptelas»⁽³²⁾.

5. LA RENOVACIÓN DEL PAPEL DE LAS INSTITUCIONES DE CONTROL FINANCIERO EN LA LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN

En estos momentos, las instituciones de control financiero están inmersas en el reto de renovar su *gobernanza* institucional con el fin de adaptarse a las nuevas exigencias sociales, al igual que el resto de organismos de las Administraciones Públicas. Es en este ámbito de reforma desde el que debe abordarse la cuestión de cuál ha de ser su rol en la lucha contra las defraudaciones de los recursos públicos.

La primera cuestión que debe plantearse es la *gobernabilidad* de estas instituciones, es decir, su inserción dentro de un sistema de gobierno apto para imponerse al resto de poderes sociales⁽³³⁾. Las propuestas de reformas administrativas tratan de reforzar los incentivos y frenos institucionales mediante un conjunto de medidas, entre las que se pueden destacar, siguiendo a RIVERO ORTEGA, el control profesional de la descentralización,

⁽³²⁾ MENDIZÁBAL ALLENDE, R., «Función y esencia del Tribunal de Cuentas», *Revista Española de Control Externo*, nº 3, 2001 [publicado originalmente en *Revista de Administración Pública*, nº 46, 1965], pp. 173-174 y 177-178.

⁽³³⁾ PRATS I CATALÀ, J., «Gobernabilidad democrática para el desarrollo humano: Marco conceptual y analítico», *Revista Instituciones y Desarrollo*, nº 10, 2001, pp. 103-148.

la meritocracia como principio de la carrera administrativa, la eficiencia y la tecnología como herramientas preventivas en la contratación pública, y la adaptación de los controles al nuevo escenario de la regulación económica⁽³⁴⁾.

Si trasladamos esta búsqueda de un "mejor gobierno", es decir, de un sector gubernamental más capacitado que fortalezca su legitimación social, a la cuestión del papel institucional de la auditoría pública en la lucha anti-fraude hay que optar, como afirma CABEZA DEL SALVADOR, por que el auditor público sea sensible a las demandas sociales y lidere la lucha contra la corrupción que afecte al uso de los recursos públicos mediante la ampliación de sus funciones fiscalizadoras e investigadoras⁽³⁵⁾.

Por lo tanto, debe producirse una renovación del principio de confianza hacia un sentido *relativo*, asimilándolo, como han destacado MENDIZÁBAL ALLENDE y MARTÍN SECO, a las responsabilidades exigidas a los administradores privados, de forma que se garantice al gestor diligente que ha rendido debidamente cuentas que no ha de pesar sobre él la presunción de

⁽³⁴⁾ RIVERO ORTEGA, R., «Reforma del Estado en América Latina: Las instituciones administrativas como clave del desarrollo», en FERRARO, A. (ed.), *En busca del buen gobierno: Nuevas perspectivas sobre política y gestión del Estado en América Latina*, Edicions Bellaterra, Barcelona, 2007, pp. 164-179.

⁽³⁵⁾ CABEZA DEL SALVADOR, I., «El papel de la auditoría pública en la lucha contra la corrupción», *Revista Técnica*, 3ª época, nº 17, 2000, pp. 44 y 47-49.

culpabilidad del viejo principio de desconfianza *absoluta*. No obstante, de la misma forma, en caso contrario debe procederse a la investigación por las instituciones de control de las posibles deficiencias e irregularidades detectadas⁽³⁶⁾.

Este planteamiento no pretende convertir a los auditores públicos en inspectores policiales, sino instar a que asuman entre sus funciones, además del examen de legalidad y la buena gestión, la inspección administrativa de la conservación de la hacienda pública para sus fines propios. Esta adopción de una actitud proactiva en el descubrimiento de las defraudaciones públicas reforzaría su legitimación social, para lo cual debe integrarse en las tareas del control financiero la investigación de las actividades ilegales e impropias, siguiendo el ejemplo de la GAO norteamericana, así como realizar un especial seguimiento de las Áreas de Alto Riesgo hasta que las deficiencias que ponen en peligro la seguridad de los recursos públicos sean corregidas⁽³⁷⁾.

⁽³⁶⁾ MENDIZÁBAL ALLENDE, R., «La función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas», en DIRECCIÓN GENERAL DE LO CONTENCIOSO DEL ESTADO, *El Tribunal de Cuentas en España*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1982, vol. I, pp. 77-81; y MARTÍN SECO, J. F., «Configuración jurídica de la Administración del Estado y su regulación económico-financiera», en INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, *El marco jurídico-financiero del sector público: Perspectivas de reforma*, Ministerio de Economía y Hacienda: Intervención General de la Administración del Estado, Madrid, 1986, pp. 13-14.

⁽³⁷⁾ JIMÉNEZ RIUS, P., *ob. cit.*, 2007, pp. 110-115.

El recto ejercicio de esta nueva misión hace necesario un reforzamiento de la independencia institucional, por lo que sería conveniente adoptar soluciones que, en consonancia con el planteamiento de refuerzo de la legitimación social, ya se han implementado en otras instituciones públicas. Así, por ejemplo, cabe proponer que se establezca un proceso de nombramiento público de los titulares de estos órganos de control, conforme a los planteamientos del Informe Nolan⁽³⁸⁾, o la elaboración de un estatuto propio del personal auditor, como reclaman las asociaciones profesionales⁽³⁹⁾.

El segundo escalón de esta reforma debe dirigirse hacia los nuevos principios de la *buena administración* que exigen a los gobernantes, como sostiene RODRÍGUEZ-ARANA, unas aptitudes y técnicas dirigidas a obtener el bienestar integral de la ciudadanía mediante una gestión pública democrática, legal, eficiente, de calidad y responsable⁽⁴⁰⁾.

⁽³⁸⁾ ALBI IBÁÑEZ, E., «El control de eficiencia y eficacia en las actividades del sector público», en INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, *Seminarios de Economía Pública*, <http://www.ief.es> [ref. 19 de mayo de 2005], 8 de noviembre, 2001, pp. 18-21.

⁽³⁹⁾ CUBILLO RODRÍGUEZ, C., «Un estatuto para los funcionarios de los OCEX», *Auditoría Pública*, nº 8, 2003, pp. 58-61; y ARIAS RODRÍGUEZ, A., «Reseña de los VII Encuentros Técnicos de Órganos de Control Externo», *Partida Doble*, nº 130, 2002, p. 118.

⁽⁴⁰⁾ RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J., *El Buen Gobierno y la Buena Administración de Instituciones Públicas*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2006, pp. 9-121 y 177-180.

En el ámbito del control financiero, la *Declaración de Pamplona de los Presidentes de los Tribunales Autonómicos de Cuentas* de 16 de junio de 2006 ha definido la nueva orientación de los objetivos del control de las finanzas públicas, tratando, como señala JIMÉNEZ RIUS, de introducir "una conciencia pública de control" que contribuya a que los responsables públicos adopten las medidas necesarias para garantizar a los ciudadanos una gestión más transparente y eficaz de las cuentas públicas, aceptando tareas mucho más ambiciosas que el simple control jurídico y contable⁽⁴¹⁾. En este documento se definen *ex novo* objetivos de control como la *calidad*, dirigida a analizar de forma mucho más completa la gestión de la obra pública, el *urbanismo*, para examinar los riesgos de comportamientos irregulares en este sector, o la valoración del cuidado del *medio ambiente*. En este marco de extensión de la responsabilidad, la protección de los intereses financieros públicos mediante la lucha contra el fraude y la corrupción debe incluirse como un nuevo objetivo a alcanzar, más allá de la denuncia de las responsabilidades eventualmente detectadas en los trabajos de fiscalización.

Desde el aspecto institucional interno de las organizaciones de control, el logro de una "mejor administración" o mejor gestión de sus funciones en la investigación de las defraudaciones

⁽⁴¹⁾ JIMÉNEZ RIUS, P., *ob. cit.*, 2007, pp. 35-42.

públicas precisa de la especialización en lo que se ha denominado la auditoría forense, dirigida a colaborar con la Administración de Justicia⁽⁴²⁾. Para ello, deben crearse, en línea con las recomendaciones de los artículos 5 y 6 de la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción, unidades especializadas dotadas de personal experto en estas materias y medios específicos para investigarla, que tengan como función la realización de fiscalizaciones e inspecciones especiales dirigidas a la detección del fraude y la corrupción. Asimismo, estos órganos deberían asumir, en razón de su especialización, el ejercicio de las funciones periciales y de colaboración, a requerimiento de la Administración de Justicia, para el enjuiciamiento de delitos e infracciones de naturaleza económica. Con esta finalidad cabría adoptar dos soluciones igualmente válidas siguiendo el ejemplo comparado: bien la creación de una unidad específica dentro de su organización como la *Forensic Audits and Special Investigations* de la GAO norteamericana⁽⁴³⁾, o bien la instauración de un órgano *ad hoc* como la Oficina Europea de Lucha Antifraude⁽⁴⁴⁾.

⁽⁴²⁾ DAVIA, H. R., COGGINS, P. C., WIDEMAN, J. C., y KASTANTIN, J. T., *Management accountant's guide to fraud discovery and control*, John Wiley & Sons, Inc., Nueva York, 1992, pp. 56-106.⁽⁴³⁾ JIMÉNEZ RIUS, P., *ob. cit.*, 2007, pp. 87-89.

⁽⁴³⁾ JIMÉNEZ RIUS, P., *ob. cit.*, 2007, pp. 87-89.
⁽⁴⁴⁾ GARCÍA URETA, A., *La potestad inspectora en el Derecho comunitario: Fundamentos, sectores de actuación y límites*, Lustel, Madrid, 2008, pp. 305-306.

✓ Debe atribuirse a las instituciones de control las facultades investigadoras necesarias para descubrir la verdad material que se esconde detrás de los expedientes, para lo cual puede servir de referencia las capacidades asumidas por la OLAF y el Tribunal de Cuentas Europeo

De forma complementaria, se debe atribuir a estas instituciones las facultades investigadoras necesarias para descubrir la verdad material que se esconde detrás de los expedientes, para lo cual puede servir de referencia las capacidades asumidas por la OLAF y el Tribunal de Cuentas Europeo. Entre estas prerrogativas hay que destacar la *facultad de captación inmediata de la información sobre los sujetos controlados* mediante el libre acceso a las dependencias, los bienes, los procedimientos y el personal de las entidades sujetas a control, y la *facultad de captación mediata de la información de terceros* con trascendencia para sus actuaciones de control⁽⁴⁵⁾.

El último baluarte hacia el que se dirige la *good governance* es el de la *accountability*, que implica, desde una perspectiva amplia, una búsqueda de la calidad de la interacción de los actores públicos entre sí y con los

actores sociales, mediante, como ha señalado el *Libro Blanco de la Gobernanza Europea*, los principios de apertura, participación, responsabilidad, eficacia y coherencia⁽⁴⁶⁾.

Desde el aspecto de la rendición de cuentas, la mejora de la *accountability* pública debe conllevar, como ya señaló BLASCO LANG, la instauración de un modelo de auditoría única que asegure la coordinación de las auditorías del sector público,

para evitar que el ejercicio atomizado y descoordinado de las facultades de control provoque «desinformación y disfunciones en la detección de riesgo e irregularidades»⁽⁴⁷⁾. Este nuevo modelo debe seguir las líneas marcadas por la propuesta pionera de *Single Audit* de la GAO norteamericana en relación con el examen de subvenciones y los principios del Dictamen nº 2/2004 del Tribunal de Cuentas de las Comunidades Europeas sobre el modelo de «auditoría única»⁽⁴⁸⁾. Con esta medida de colaboración se trata de evitar, entre otros fines, que el solapamiento de controles desconectados entre sí pueda dar lugar a situaciones como la relativa a la gestión de las subvenciones agrícolas comunitarias, en donde se detectó que los fraudes

existentes habían sido parcialmente observados por diversos órganos de control, pero que ninguno tuvo la totalidad de la

⁽⁴⁵⁾ VERVAELE, J. A. E., «Regulación comunitaria y aplicación operacional de los poderes de investigación, obtención y utilización de pruebas en relación a la infracción de los intereses financieros de la Comunidad Europea», *Revista Vasca de Administración Pública*, nº 52, 1998, pp. 329-339. La atribución de la facultad de captación de información de terceros únicamente se propone en relación al Tribunal de Cuentas, conforme a su *Moción de 24 de febrero de 2011 sobre el perfeccionamiento de la regulación legal del deber de colaboración de las personas físicas y jurídicas, públicas y privadas*; puesto que la IGAE ya la tiene reconocida en el artículo 145 LGP.

⁽⁴⁶⁾ PORRAS NADALES, A., *Representación y Democracia avanzada*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1994, pp. 110-114.

⁽⁴⁷⁾ BLASCO LANG, J. J., «El control financiero y la auditoría pública en la nueva Ley General Presupuestaria», *Revista Española de Control Externo*, nº 18, 2004, p. 178.

⁽⁴⁸⁾ PÉREZ PÉREZ, J. A., «Perspectivas para un modelo de auditoría única en España: Experiencias recientes», *Presupuesto y Gasto Público*, nº 50, 2008, pp. 89-90; y GARCÉS SANAGUSTÍN, M., y BÁSCONES RAMOS, J. M., *Técnicas de coordinación del control de la actividad económico-financiera en España: Propuesta para un modelo de auditoría pública única*, Asociación-Instituto Auditores Públicos de España, Barcelona, 2006, pp. 19-29.

información necesaria para denunciarlo⁽⁴⁹⁾.

En cuanto a la mejora de la transparencia cabe proponer, en línea con las conclusiones del XVI Congreso de la INTOSAI sobre la lucha contra la corrupción, el establecimiento de una política de comunicación que mantenga una buena relación con los medios, establezca canales eficaces de divulgación pública de los informes de auditoría y otra información pertinente, y elabore informes oportunos, comprensibles y fácilmente utilizables por los destinatarios. El fin último, como ha advertido ROSE-ACKERMAN, es lograr la máxima claridad en los informes de forma que los ciudadanos puedan conocer fácilmente en qué casos los trabajos de control han detectado supuestos de defraudación⁽⁵⁰⁾.

Para terminar, deben extenderse también las posibilidades de la participación social en la prevención y persecución de la corrupción, pues, como ha ressaltado el *Libro Blanco de la Gobernanza Europea*, la mayor implicación de la sociedad civil, como medio para que los ciudadanos puedan expresar sus preocupaciones y prestar su apoyo a las personas víctimas de exclusiones y discriminaciones, precisa ofre-

⁽⁴⁹⁾ HUBER, B., «La lucha contra la corrupción desde una perspectiva supranacional», *Conferencia dictada durante las jornadas del Congreso de Alumnos de Derecho penal celebrado en el mes de marzo de 2002 en la Universidad de Salamanca*, Salamanca, 2002, pp. 4-6.

⁽⁵⁰⁾ ROSE-ACKERMAN, R., *La corrupción y los gobiernos: Causas, consecuencias y reformas*, Siglo Veintiuno de España Editores, Madrid, 2001, pp. XI-XII.

cerles «una vía estructurada para canalizar sus reacciones, críticas y protestas». En este sentido, en el XVI Congreso de la INTOSAI se recomendó el establecimiento de «un sistema para la recepción y procesamiento de denuncias públicas sobre las irregularidades observadas» por cualquiera de los medios que permitan las tecnologías de la información y la comunicación, tal y como han establecido organismos como el Banco Mundial, la GAO o la OLAF.

6. CONCLUSIÓN

Como conclusión, debe reiterarse que el Tribunal de Cuentas y la Intervención General de la Administración del Estado son en estos momentos dos instituciones modernas, asimilables a sus homólogas extranjeras, que prestan un buen servicio para asegurar una gestión legal y eficiente de los recursos públicos. No obstante, sería conveniente que incrementaran su aportación a la gobernanza y la *accountability* pública mediante la asunción de la lucha contra la corrupción como una responsabilidad dotada de autonomía e identidad propia.

Con esta finalidad, se propone que el buen gobierno del control de las finanzas públicas adopte medidas relacionadas con el reforzamiento de su independencia, la renovación de sus objetivos, la ampliación de sus funciones inspectoras y forenses y de sus facultades investigadoras, la colaboración *interinstitucional* a través de los modelos de auditoría única, y la mejora de las políticas de comunicación y participación social. ✓

Técnicas de muestreo en Auditoría

Juan Miguel Bascones Ramos

Interventor y Auditor del Estado.

Asesor Técnico del Tribunal de Cuentas

Si torturas los datos lo suficiente, acabarán confesando cualquier cosa.

Fred Menger

1. INTRODUCCIÓN

En las pasadas elecciones generales, con carácter previo a su celebración, se podían leer en la prensa encuestas en las que con un censo electoral de más de 34 millones de personas, bastaba con una pequeña muestra de entre 1.000 a 1.500 entrevistas para, con la sorpresa de los no iniciados en las técnicas de muestreo aleatorio, poder estimar el porcentaje final de voto que iba a obtener cada partido político, con niveles de confianza iguales o superiores al 95% y con pequeños márgenes de error de +/- 3%.

El auditor pretende lo mismo que quien realiza un estudio demoscópico, si bien, en principio, se enfrenta a un menor

riesgo ya que el encuestado a veces miente sobre su verdadera intención de voto. Sin embargo la documentación que analiza el auditor nunca miente (salvo que sea falsa) lo que lógicamente no impide que no sea fielmente interpretada, dando lugar a una incorrecta opinión de auditoría.

En el presente trabajo vamos a analizar la forma en la que, al igual que ocurre con los estudios demoscópicos, con pequeñas muestras los auditores podemos extrapolar sus resultados a la totalidad de la población de forma que podamos emitir una opinión sobre la fiabilidad de los estados financieros auditados. Vamos por tanto a analizar los problemas derivados de la inferencia estadística y de la determinación del tamaño óptimo de la muestra de auditoría, constatando que el tamaño de la muestra no es importante cuando la población a auditar es lo suficientemente grande.

2. CONSIDERACIONES GENERALES

La auditoría se configura como la actividad que, mediante la utilización de determinadas técnicas de revisión, tiene por objeto la emisión de un informe sobre la fiabilidad de los documentos contables (o de los sistemas y procedimientos de gestión) auditados. Éstos pueden ser, bien las cuentas anuales de una entidad (auditoría de cuentas), los saldos de los importes justificados por los beneficiarios de una determinada línea de subvenciones (auditoría de subvenciones), el balance de resultados y el informe de gestión de un determinado programa presupuestario, o de un plan estratégico de subvenciones (auditoría operativa de economía, eficiencia y eficacia); o bien los sistemas de gestión y control de una entidad (auditoría operativa de sistemas y procedimientos).

El trabajo del auditor consiste en obtener evidencia suficiente,

pertinente y válida que le permita una base de juicio razonable para opinar sobre la fiabilidad de la documentación y los procedimientos auditados de forma que pueda concluir su trabajo con un informe en el que emita su opinión sobre la fiabilidad de las cuentas y los sistemas de gestión.

El auditor obtiene la evidencia que ha de sustentar la opinión que ha de emitir en el informe a través de las denominadas pruebas de auditoría, pudiendo distinguirse entre:

1. Pruebas de cumplimiento. Con ellas tratamos de confirmar la información inicial obtenida sobre el funcionamiento de los sistemas de gestión y control de la entidad a fin de obtener evidencia sobre si funcionan o no adecuadamente. La evaluación del sistema de control interno determinará el mayor o menor alcance de las pruebas sustantivas o de detalle.
2. Pruebas de revisión analítica. Con ellas se revisan y comparan ratios y tendencias de los aspectos sustanciales de la entidad, desde una perspectiva histórica dentro de la misma, y también, si es posible, mediante su comparación con los ratios y tendencias de otras entidades parecidas o que operen en el mismo sector.
3. Pruebas sustantivas⁽¹⁾. Se trata de pruebas más específi-

⁽¹⁾ La Resolución del ICAC de 21/12/2004 por la que se aprueba la Norma Técnica sobre técnicas de muestreo incluye las pruebas de revisión ana-

cas que el auditor decide realizar sobre las cuentas anuales o de subvenciones, estas pruebas se refieren a importes monetarios (el saldo de la cuenta de resultados, el importe justificado por el beneficiario de una subvención...).

Para llevar a cabo todo lo anterior, el auditor puede revisar el 100%, es decir todas las operaciones y justificantes, con lo que la auditoría en realidad estaría, por así decirlo, duplicando el trabajo realizado por el ente auditado. Analizar el 100% de los justificantes y operaciones supone un coste de auditoría desproporcionado ya que si aplicamos correctamente la ciencia estadística, con una pequeña muestra de justificantes podremos obtener evidencia suficiente, pertinente y válida que sustente nuestra opinión sobre el total de la población.

El auditor al dar una opinión sobre unos estados financieros, sobre la fiabilidad de unos sistemas de gestión y control, o sobre la eficacia y eficiencia con que se ha gestionado un programa presupuestario tiene siempre el riesgo de equivocarse. Las normas técnicas de auditoría distinguen 3 tipos de riesgo:

- Riesgo inherente. Es la probabilidad de que una cuenta presente errores significativos, con independencia de la eficacia o ineficacia del control interno.
- Riesgo de control. Es el que está directamente asociado

al funcionamiento de los sistemas de control interno del ente auditado.

líticas como una categoría de prueba sustantiva.

- Riesgo de detección. Es el riesgo de que con las pruebas de auditoría practicadas el auditor no detecte los errores existentes. El riesgo de detección presenta 2 niveles distintos, el primero es el denominado riesgo de muestreo que es la probabilidad de que los justificantes analizados no presenten los errores que sí contienen otros justificantes no incluidos en la muestra, y eso lleve al auditor a dar una opinión favorable cuando debería haber sido desfavorable o con salvedades. El otro nivel del riesgo de detección se mide por la probabilidad de que en la muestra haya errores que sin embargo el auditor no es capaz de detectar. Suele hablarse en este caso del denominado riesgo de aceptación incorrecta.

3. EL MUESTREO ESTADÍSTICO. PARÁMETROS TÉCNICOS

El fundamento del muestreo estadístico es que todas y cada una de las posibles muestras que se pueden extraer de una población tengan exactamente la misma probabilidad de ser elegidas. Así es si la extracción es aleatoria y con reemplazamiento, y también si es sin reemplazamiento siempre que el tamaño de la población sea lo suficientemente grande. El número de posibles muestras vendrá dado por el número combinatorio de N elementos tomados



El fundamento del muestreo estadístico es que todas y cada una de las posibles muestras que se pueden extraer de una población tengan exactamente la misma probabilidad de ser elegidas

de n en n , siendo N la población y n el tamaño de la muestra. Así en una población de 10 facturas si decidimos elegir 3, resulta que hay 120 posibles muestras diferentes de 3 facturas, el número combinatorio representado por 10 elementos tomados de 3 en 3 ($10!/7! \times (10-7)!$).

Siguiendo con el ejemplo anterior, a la hora de seleccionar, de entre las 120 posibles muestras de 3 facturas, una o varias concretas, el auditor tiene que fijar con carácter previo los siguientes parámetros:

- Error tolerable. Es la magnitud o naturaleza de un error u omisión que hace que la opinión sobre un estado financiero cambie de, por ejemplo ser favorable, a ser desfavorable o con salvedades. Se define también como el máximo de errores que permite concluir que, pese a ellos, la partida auditada es correcta. El error tolerable está íntimamente ligado a la importancia relativa en

auditoría de manera que aquel deberá ser siempre igual o inferior a la cifra (o porcentaje) de importancia relativa fijada en la fase de planificación de la auditoría. Tratándose de auditorías de cuentas, la importancia relativa está fijada en las Normas de Auditoría del Sector Público (NASP) y en la Resolución del ICAC de 14/06/1999 por la que se aprue-

ba la Norma Técnica sobre importancia relativa.

En el caso de auditorías de subvenciones no disponemos de referencias si bien, tratándose de auditorías de los fondos estructurales (FEDER y FSE) y del fondo de cohesión el artículo 17 del Reglamento (CE) 1828/2006⁽²⁾ fija el error tolerable en un 2%. Tratándose del FEAGA, las directrices de la Comisión europea para las auditorías de certificación de las cuentas de los organismos pagadores, lo fija también en el 2%, frente al 1% que se fijaba en su antecesor, el FEOGA-Garantía.

Cuanto más bajo sea el error tolerable, más precisión se requiere a la muestra, por lo que más grande debe ser ésta.

⁽²⁾ Los parámetros técnicos del muestreo aleatorio a utilizar en el control de los fondos comunitarios figuran en el Anexo IV del Reglamento (CE) 1828/2006. En el citado anexo se desarrolla el contenido del artículo 17 del Reglamento.

- Nivel de confianza. Viene definido como la probabilidad de que la población se comporte como lo ha hecho la muestra. Con carácter general para muestras de tamaño superior a 30, o bien cuando el tamaño de la muestra multiplicado por la tasa de error sea superior a 5, utilizaremos el parámetro $Z_{\alpha/2}$ de la función de distribución normal, $N(0,1)$. En otros casos, algunos autores⁽³⁾ recomiendan utilizar el parámetro $T_{\alpha/2}$ de la función de distribución T de Student con $n-1$ grados de libertad. Lo usual es trabajar con niveles de confianza de entre el 90% al 95%, si bien, por ejemplo, la normativa comunitaria sobre fondos estructurales permite trabajar con un nivel de confianza del 60% (un nivel asombrosamente bajo) si los sistemas de gestión y control del organismo auditado funcionan satisfactoriamente. En otro caso la normativa comunitaria exige trabajar con niveles de confianza de cómo mínimo el 90%. En el caso del FEAGA los niveles de confianza para pruebas de cumplimiento oscilan, dependiendo de la fiabilidad del control interno, en el intervalo del 65%-95% (en el FEOGA-Garantía se exigía una mayor precisión, entre un 85% y un 95%) de forma que en todo caso el riesgo

⁽³⁾ V. Quesada, A. Isidoro y L.A López en "Curso y ejercicios de estadística". Ed Alhambra Universidad.

total de auditoría no sea superior al 5%⁽⁴⁾.

Hay que precisar que cuanto mayor es el nivel de confianza mayor ha de ser el tamaño de la muestra.

- Tasa de error esperada. La tasa de error esperada es la que determine el auditor en función del riesgo inherente y el riesgo de control. Se suele utilizar, para su estimación, los resultados de los controles precedentes, si es que los hay. En ocasiones para estimarla, el auditor selecciona una muestra pequeña, a cuenta de la que finalmente deba seleccionar posteriormente, y de su análisis extrae su tasa de error, utilizándola como el parámetro correspondiente a la tasa de error esperada.

Si el sistema de selección es el de muestreo por unidad monetaria, el método m.u.m (m.u.s en inglés) se requiere que la tasa de error esperada sea inferior a la mitad de la tasa de error tolerable. Esto es así porque en el método m.u.m se parte de la base de que los errores son poco frecuentes asumiéndose que siguen la distribución binomial de Poisson. En la certificación de las cuentas de los organismos pagadores del FE-AGA la tasa de error esperado oscila entre el 10% y el 15% de la tasa de error tolerable,

que como anteriormente apuntamos es del 2%.

4. EXTRAPOLACIÓN DE LOS RESULTADOS DE LA MUESTRA A LA POBLACIÓN PARA PROPORCIONES Y EN GENERAL PARA PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO

Como ya se ha apuntado, en general se acepta que si el tamaño de la muestra (n) es superior a 30, o sin serlo, el producto del tamaño por la tasa de error es superior a 5, la distribución de errores de la muestra se comporta como una función normal de media igual a la tasa de error detectada (p) y de desviación típica, \bar{O} , igual a la raíz cuadrada del producto de la tasa de error por la tasa de acierto, esto es, $\sqrt{p \times (1-p)}$. De esta forma el estadístico media muestral coincidirá con la media de la población, sin embargo, por el teorema central del límite, la desviación típica muestral será menor a la de la población ya que ésta será igual a $\sqrt{(N-n/N-1) \times p \times (1-p)/n}$. Siendo N= tamaño de la población, n= tamaño de la muestra, p=tasa de errores de la muestra⁽⁵⁾.

De este modo nos encontraremos con que los errores de la población se distribuyen como una función normal de media p y desviación típica $\bar{O} = \sqrt{(N-n/N-1) \times p \times (1-p)/n}$. Esto es una normal $N(p, \sqrt{(N-n/N-1) \times p \times (1-p)/n})$, que para poder trabajar con ella he-

mos de aproximarla a una normal, $N(0,1)$, a través de una nueva variable $Z = (\xi - p / \bar{O})$.

En cuanto a los intervalos de confianza, la precisión de los resultados del muestreo viene medida por el producto del error del muestreo, por el factor $Z_{\alpha/2}$ de la tabla de la distribución normal $N(0,1)$ para el nivel de confianza que el auditor haya escogido.

En este sentido, la precisión del muestreo es igual a $Z_{\alpha/2} \times \bar{O}$, es decir $Z_{\alpha/2} \times \sqrt{(N-n/N-1) \times p \times (1-p)/n}$.

De acuerdo con la fórmula anterior, podremos afirmar con el nivel de confianza que hayamos escogido, que la tasa de errores de la población estará comprendida entre la media de errores de la muestra (p) más/menos $Z_{\alpha/2} \times \bar{O}$ es decir que la tasa de errores de la población estará comprendida dentro de los valores que resultan del siguiente intervalo:

$$p - Z_{\alpha/2} \times \sqrt{(N-n/N-1) \times p \times (1-p)/n} \leq p \leq p + Z_{\alpha/2} \times \sqrt{(N-n/N-1) \times p \times (1-p)/n}$$

Así por ejemplo supóngase que en una población (N) de 1.000 subvenciones queremos analizar si el órgano de control interno revisaba o no las cuentas justificativas presentadas por los beneficiarios. Para ello escogimos una muestra (n) de 30 subvenciones resultando que en 9 de ellas (un 30% de la muestra) no se había revisado la cuenta justificativa presentada por el beneficiario. En relación con lo anterior el auditor desea saber la probabilidad que hay de que

⁽⁴⁾ Directriz nº 3 de la Comisión "Estrategia de auditoría" para las auditorías de certificación AGRI-2007-60983-01-00.

⁽⁵⁾ Para muestras suficientemente grandes se puede prescindir del factor de corrección $N-n/N-1$.

más del 40% de las 1.000 subvenciones no hayan sido revisadas y quiere también fijar el intervalo de errores de la población con un nivel de confianza del 95%.

En este caso la tasa de errores de la muestra (p) es del 30%, es decir $p=0,3$. La tasa de aciertos es $1-p=0,7$. Los errores se distribuyen según una función normal de media $p=0,3$ y desviación típica $\bar{O} = \sqrt{(N-n/N-1) \times p \times (1-p)/n}$, es decir con una desviación típica de $\sqrt{(1.000-30/1.000-1) \times 0,3 \times 0,7/30} = 8,24\%$, esto es 0,0824.

Para poder trabajar debemos aproximar la $N(0,3;0,0824)$ en que se distribuye los errores estimados de la población, a una normal $N(0,1)$, utilizando una nueva variable $Z = (\xi - p) / \bar{O}$, esto es: $\xi - 0,3 / 0,0824$.

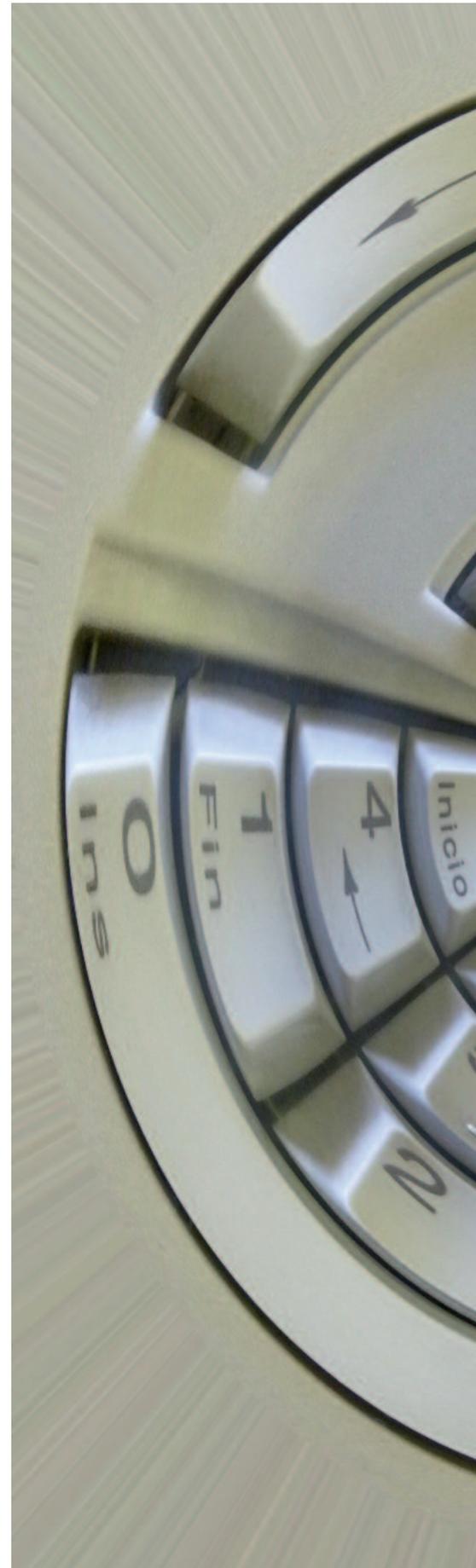
Así la probabilidad de que la tasa de errores en los 1.000 expedientes exceda del 40%, $p(\xi \geq 0,4)$, será igual a la probabilidad de que la nueva variable Z sea mayor o igual que la diferencia entre el 40% que queremos determinar y el 30% que ha resultado en la muestra dividido de la desviación típica poblacional. En resumen la probabilidad de que la tasa de errores en los 1.000 expedientes exceda del 40%, $p(\xi \geq 0,4)$, será igual a $p(z \geq 0,4 - 0,3 / 0,0824)$ es decir la probabilidad de que z sea mayor o igual que 1,21. Dado que la nueva variable z se distribuye conforme a una $N(0,1)$ consulto la tabla de la distribución normal y resulta que la probabilidad de que la tasa de errores supere el 40% es del 11,31%.

En cuanto al intervalo de errores de los 1.000 expedientes de subvenciones, dependerá del nivel de confianza elegido, si utilizamos un nivel de confianza del 90% resulta que el parámetro $Z_{\alpha/2}$ de la función de distribución normal $N(0,1)$ para el que la probabilidad sea del 90% es de, aproximadamente, 1,64. De este modo, sabiendo que el error de muestreo (la desviación típica) es del 8,24% (0,0824) resulta que la tasa de errores de la población estará comprendida entre el 30% más menos $1,64 \times 8,24\%$, siendo el intervalo de confianza el siguiente:

$$(0,3 - 1,64 \times 0,0824; 0,3 + 1,64 \times 0,0824)$$

Por lo que podremos afirmar con un nivel de confianza del 90% que la tasa de errores de los 1.000 expedientes de subvención estará comprendida entre el 16,48% y el 43,51% lo que supone que el número de subvenciones cuyas cuentas justificativas no se han revisado oscilará, con un nivel de confianza del 90%, entre un mínimo de 165 y un máximo de 435.

A la vista de los resultados de la muestra y de la extrapolación efectuada a la totalidad de la población, el auditor responsable debe plantearse si es necesario ampliar o no la muestra para poder inferir con una mayor precisión cuál es la tasa de errores de la población. Si ampliamos la muestra lograremos reducir el intervalo de errores de la población, a cambio lógicamente de un mayor coste de auditoría en términos de tiempo y de dinero.





La respuesta a la cuestión de ampliar o no la muestra depende de si una mayor precisión en la determinación del intervalo de errores es necesaria para poder formular una opinión sobre el objetivo de la auditoría. En este caso el objetivo de la prueba era el de evaluar los procedimientos de control interno por lo que hay que preguntarse si la opinión del auditor sobre el control interno del órgano gestor de las subvenciones es o sería la misma tanto si las subvenciones cuyas cuentas justificativas no han sido revisadas fuesen 165 (un 16,48% del total) como si fuesen 435 (43,51% del total).

En este caso, a mi juicio, el auditor no gana nada ampliando la muestra ya que aún cuando el porcentaje de subvenciones no revisadas fuese el más bajo posible (16,48%), la opinión sería la misma que si fuese el más alto (43,51%), esto es que el sistema de control interno funciona de forma muy deficiente ya que es inaceptable que el órgano concedente no revise el 16,48% de las cuentas justificativas de las subvenciones, como por otra parte se exige en el artículo 32 de la LGS y en el 84 del RLGs.

Cuestión distinta es que como consecuencia del hecho constatado del funcionamiento defectuoso del control interno, cuando auditemos las cuentas justificativas de las subvenciones, el riesgo de control será elevado por lo que habrá que tenerlo en cuenta y en consecuencia habría que reforzar las muestras.

Del mismo modo si la tasa de error del 30% lo encontráramos

✓ El tamaño óptimo de la muestra es aquel que hace que la variabilidad del intervalo de confianza sea igual al error tolerable fijado en la auditoría

en una auditoría sobre la regularidad del importe justificado en las subvenciones, resulta evidente que habría que ampliar la muestra ya que no sería lo mismo que hubiese una tasa de fraude que afectase al 16,48% de las subvenciones a que la tasa de fraude afectase al 43,51%. En este caso habría que ampliar la muestra hasta el tamaño que hiciese que el intervalo de variabilidad del error quedara por debajo de la materialidad fijada, o tasa de error tolerable.

5. DETERMINACION DEL TAMAÑO ÓPTIMO DE LA MUESTRA

El tamaño óptimo de la muestra es aquel que hace que la variabilidad del intervalo de confianza sea igual al error tolerable fijado en la auditoría. El problema con que nos encontramos es que a priori desconocemos la tasa de error de la muestra por lo que tenemos que operar con la tasa de error que esperamos encontrar. Para la fijación de la tasa de error esperado podemos utilizar la obtenida en auditorías previas. Caso de que nos las hubiese lo normal es escoger una muestra pequeña, a cuenta de la que definitivamente diseñemos después, y utilizar como tasa de error esperado la obtenida en esa pequeña muestra.

En la medida en que finalmente la tasa de error real de la muestra va a diferir de la tasa de error esperada con la que hemos diseñado el tamaño óptimo de la muestra, nos encontrare-

mos con que, o bien tendremos que aumentar la muestra, o por el contrario el tamaño de la muestra ha sido superior al que hubiese sido necesario. El primer caso se nos planteará si la tasa de error real de la muestra ha sido superior a la esperada. En el caso contrario habremos escogido una muestra excesivamente grande, algo que no plantea ningún problema, salvo que quizá el esfuerzo de auditoría ha sido superior al que hubiese sido necesario. En este caso, para el mismo nivel de confianza, la variabilidad del intervalo de errores de la población será inferior al error tolerable. Otra opción sería la de mantener el intervalo de errores en el mismo nivel que el error tolerable, pero eso sí, con un nivel de confianza mayor al inicialmente fijado.

Para la determinación de la fórmula del tamaño óptimo de la muestra tenemos que despejar "n" de la fórmula que nos daba la precisión del muestreo que analizamos en el epígrafe anterior. Operando, llamando d al

error esperado, obtenemos que:

$$n = \frac{(Z_{\alpha/2})^2 N p(1-p)}{d^2 - (Z_{\alpha/2})^2 p(1-p)}$$

En el caso de poblaciones infinitas la fórmula del tamaño óptimo de la muestra sería:

$$n = \frac{(Z_{\alpha/2})^2 p(1-p)}{d^2}$$

✓ A continuación vamos a ver que a partir de tamaños grandes de población, el tamaño de la muestra no varía.

En efecto, supongamos una cuenta formada por 100 justificantes de gasto de igual cuantía. Para un nivel de confianza del 95%, siendo el error tolerable del 5% y el error esperado del 4% resulta que, aplicando la fórmula antes descrita, el tamaño de la muestra ha de ser de 37 justificantes, lo que representa el 37% de la población, lo que supone sin duda un considerable esfuerzo de auditoría:

$$n = \frac{(1,96)^2 \times 100 \times 0,04 \times 0,96}{(0,05)^2 - (0,04)^2} = \frac{37,3}{0,0017} = 21941,18$$

Con los mismos parámetros, si la población la formase 1.000 justificantes, resultaría que el tamaño óptimo de la muestra ascendería a 56 justificantes (un 5,6% de la población) lo que supone un esfuerzo mucho más moderado de auditoría

Con los mismos parámetros, si la población la formase 10.000 justificantes, resultaría que el tamaño óptimo de la muestra as-

cendería a 59 justificantes (un 0,59% de la población). Obsérvese que en este caso únicamente habría que analizar 3 justificantes más que si la población la formase sólo 1.000 justificantes.

Con los mismos parámetros, si la población la formase 100.000 justificantes, resultaría que el tamaño óptimo de la muestra ascendería a 59 justificantes (un 0,059% de la población), exactamente el mismo número que si la población la formase 10.000 justificantes.

6. EXTRAPOLACIÓN DE LOS RESULTADOS DE UNA MUESTRA PARA PRUEBAS SUSTANTIVAS

Tratándose de pruebas sustantivas, que son las utilizadas para verificar saldos monetarios, la media de errores, en unidades monetarias, de la muestra coincidirá con la de la población, sin embargo la desviación típica de la población se aproximará a la de la muestra dividida de la raíz cuadrada del importe de la muestra.

De este modo nos encontramos con que los errores de la población se distribuyen como una función normal de media x , y desviación típica $\bar{\sigma} = s/\sqrt{n}$. Esto es una función de distribución normal $N(x, s/\sqrt{n})$, que para poder trabajar con ella hemos de aproximarla a una $N(0,1)$ a través de una nueva variable $Z = (\xi - x) / (s/\sqrt{n})$. Nótese que en este caso, a diferencia de cuando analizamos el muestreo aleatorio para pruebas de cumpli-

miento, no utilizamos el factor de corrección $(N-n/N-1)$. Esto es así porque al ser la unidad de muestreo la unidad monetaria y no el justificante, la población (en euros) será tan alta que el factor de corrección tenderá a la unidad, por lo que se puede despreciar

En cuanto a los intervalos de confianza, la precisión de los resultados del muestreo viene medida por el producto del error del muestreo, por el factor $Z_{\alpha/2}$ de la tabla de la distribución normal $N(0,1)$ para el nivel de confianza que el auditor haya escogido. Precisión del muestreo es igual a $Z_{\alpha/2} \times s/\sqrt{n}$.

De acuerdo con la fórmula anterior, podremos afirmar con el nivel de confianza que hayamos escogido, que la tasa de errores de la población estará comprendida entre la media de errores de la muestra (x) y más/menos $Z_{\alpha/2} \times s/\sqrt{n}$ es decir que la tasa de errores de la población estará comprendida dentro de los valores que resultan del siguiente intervalo:

$$x - (Z_{\alpha/2}) \times s/\sqrt{n} \leq x \leq x + (Z_{\alpha/2}) \times s/\sqrt{n}$$

7. EL MÉTODO DE MUESTREO POR UNIDAD MONETARIA (M.U.M)

El método de muestreo por unidad monetaria, más conocido por sus siglas en inglés: m.u.s (monetary unit sampling) es el método más comúnmente utilizado para la selección de muestras aleatorias en el caso de pruebas sustantivas de auditoría.

En este método la unidad de selección no es la factura, sino la unidad monetaria y la probabilidad de que una factura o justificante entre en la muestra es directamente proporcional a su importe. Así mismo se parte de la hipótesis de que los errores son sucesos raros por lo que se sigue la distribución de probabilidad de Poisson que en principio exige que la tasa de error, en porcentaje, sea inferior al 10%, o al menos que la tasa de error multiplicado por el tamaño de la muestra sea inferior a 5⁽⁶⁾. Así mismo se exige que el error esperado sea inferior a la mitad del error tolerable.

Los parámetros técnicos del muestreo son los mismos que analizamos al estudiar el muestreo aleatorio para pruebas de cumplimiento y proporciones, esto es, el nivel de confianza, el error tolerable y el error esperado; si bien hay que incluir en el análisis 2 parámetros nuevos:

- El factor de riesgo de Poisson, también llamado factor de confiabilidad⁽⁷⁾. Este factor es una aproximación al parámetro lambda de la función de distribución de Poisson según el nivel de confianza y el número de errores esperados. Así, para cero errores, el factor de confianza sería:

⁽⁶⁾ Quesada, A. Isidoro y L.A López en "Curso y ejercicios de estadística". Ed Alhambra Universidad

⁽⁷⁾ Con este nombre figura en el trabajo de Escuder Vallés, R y Méndez Martínez, S en "Métodos de muestreo aplicados a la auditoría" Ed Tirant Lo Blanch.

Nivel de confianza	99%	95%	90%	85%
Factor de confianza	4,61	3	2,31	1,90

- Factor de expansión. Este factor no es más que una corrección del parámetro lambda de Poisson dependiendo su valor del riesgo de aceptación incorrecta por muestreo. Así presentaría los siguientes valores⁽⁸⁾.

De esta forma el tamaño óptimo de la muestra (n) vendría dado por la siguiente fórmula:

$n = \text{Valor en libros de la partida a auditar} \times \text{el factor de confiabilidad/error tolerable} - (\text{error esperado} \times \text{factor de expansión})$.

Así por ejemplo si estamos auditando el saldo de la cuenta de ventas de una empresa que asciende a 500.000 euros (con un total de 2.100 operaciones), si el error tolerable es del 5% (25.000 euros), el error esperado es de 10.000 euros y estamos traba-

	1%	5%	10%	15%
Factor de expansión	1,9	1,6	1,5	1,4

Cuadro 1. Riesgo de muestreo (1–Nivel de confianza)

jando con un nivel de confianza del 95% resultará que tendríamos que analizar 56 justificantes.

$$500.000 \times 3/25.000 - (10.000 \times 1,6) = 55,55 \text{ justificantes.}$$

El número de justificantes de la muestra no depende del número de justificantes de la población, sólo depende del saldo de la cuenta, de forma que la muestra, con los parámetros fijados, siempre será de 56 justificantes, tanto si el número de justificantes de la población es de 2.100, como si es de 21.000.

⁽⁸⁾ "Audit Guide on Audit Sampling". American Institute of Certified Public Accountants.

Para la selección de los 56 justificantes, procederemos a calcular el intervalo de la muestra, J, que se calcula dividiendo el valor monetario de la partida auditada entre el número de justificantes de la muestra, $J = 500.000/56 = 8.928,57$ euros.

Una vez calculado el intervalo de la muestra, listamos todos los justificantes reflejando su importe individual y el importe acumulado. Para seleccionar el primer justificante se decide aleatoriamente un número comprendido entre 0 y el intervalo de la muestra (8.928,57 euros), por ejemplo el 4.000 (para asegurar la trazabilidad es conveniente utilizar una semilla aleatoria) y se elige aquel justifi-

cante para el que su importe acumulado coincide con el número aleatorio escogido, en este caso el justificante nº 2. Una vez seleccionado el primer justificante, el resto se elige sumando el intervalo, 8.928,57 euros, al número escogido de forma aleatoria (4.000), resultando que el segundo justificante es el nº 006; y así sucesivamente hasta completar los 56 justificantes de la muestra.

Para la evaluación de los resultados de la muestra, y su extrapolación a la población, se utilizaba la cota de Stringer, si bien su análisis, por cuestiones de espacio, excede de los objetivos de este trabajo.

Nº JUSTIFICANTE	NOMBRE DEL CLIENTE	IMPORTE INDIVIDUAL	IMPORTE ACUMULADO
0001	AAAA	3.500	3.500
0002	BBBB	4.000	7.500
0003	CCCC	1.500	10.000
0004	DDDD	300	10.300
0005	EEEE	1.500	11.800
0006	FFFF	2.200	14.000
.....
2.100	ASUF	300	500.000

BIBLIOGRAFÍA

Quesada, A. Isidoro y L.A López en "Curso y ejercicios de estadística". Ed Alhambra Universidad.

Escuder Vallés, R y Méndez Martínez, S en "Métodos de muestreo aplicados a la auditoría" Ed Tirant Lo Blanch.

Directriz nº 3 de la Comisión "Estrategia de auditoría" para las auditorías de certificación AGRI-2007-60983-01-00.

"Audit Guide on Audit Sampling". American Institute of Certified Public Accountants.

Orientaciones de la Comisión europea VI/55331/98 para la certificación de las cuentas de los organismos pagadores del FEOGA.

Norma Internacional de Auditoría, NIA 530 Clarificada. ✓

El sistema de información de soporte a la tramitación de las ayudas comunitarias Fondos 2007. Arquitectura

Javier Martínez Sánchez

Subdirector General Adjunto de Aplicaciones de Presupuestos y Fondos Comunitarios. IGAE

José Ignacio Gómez Raya

Jefe de Área de Planificación de Sistemas Informáticos. Subdirección General de Explotación. IGAE

Los objetivos en que se centra la Política de Cohesión europea para el período 2007-2013, Convergencia, Competitividad regional y empleo y Cooperación Territorial Europea, son financiados por el Fondo Europeo de Desarrollo Regional (FEDER), el Fondo Social Europeo (FSE) –que, juntos, constituyen los Fondos Estructurales– y el Fondo de Cohesión. Atendiendo a las competencias que la Dirección General de Fondos Comunitarios (DGFC) tiene en la tramitación de las ayudas del FEDER y del Fondo de Cohesión, el

sistema de información Fondos 2007 da servicio integral a los procedimientos de gestión de esos fondos comunitarios. Desarrollada por la Subdirección General de Aplicaciones de Presupuestos y Fondos Comunitarios (SGPF), que se integra en los servicios de Informática Presupuestaria de la IGAE, Fondos 2007 soporta los procedimientos que competen a la DGFC como Autoridad de Gestión, Certificación y/o Auditoría de los distintos programas operativos en que se concretan las actuaciones subvencionadas por dichos fondos.

La aplicación presta funcionalidades específicas para abarcar todo el ciclo de gestión de las ayudas. De forma somera, este incluye la programación inicial, el alta de las operaciones para su aprobación y la carga de transacciones –justificantes de la ejecución– por parte de los beneficiarios de las ayudas, la validación de esos gastos por auditores cuando se requiere, la certificación y generación de las solicitudes de reembolso, las correspondientes verificaciones por parte de la Autoridad de Gestión, la generación y tramitación de

las declaraciones de gastos por la Autoridad de Certificación y su envío a la Comisión Europea, la tramitación de los pagos procedentes de Bruselas –gestión de cobros, repartos y transferencias–, incluyendo su fiscalización y el envío de las propuestas de pago a las autoridades competentes, así como las recuperaciones que surgen de irregularidades detectadas por controles de la Autoridad de Auditoría y otros órganos de control.

La diversidad de los agentes que por tanto participan en los procedimientos (de por sí complejos, a pesar del esfuerzo de las autoridades europeas por su simplificación en el período 2007-2013), lo que incluye órganos de las Administraciones Públicas españolas, entidades privadas, miembros de instituciones europeas y órganos de otros Estados, la mayoría de los cuales disponen de sus propios sistemas de información con los que Fondos 2007 está obligado a interoperar, y unida a la dependencia de otros sistemas integrados en la plataforma de producción de la red de la Administración Presupuestaria, como pueden ser el portafirmas electrónico de la misma o los sistemas de la IGAE de soporte al control financiero de los Fondos Comunitarios, configuran el complejo entorno en el que la aplicación debe ofrecer sus servicios.

Con este artículo se pretende dar una visión general de la arquitectura de Fondos 2007, su entorno de operación y los aspectos técnicos más representativos de las interrelaciones con otros sis-

temas de información. Un segundo artículo que completará la serie describirá de forma más detallada la funcionalidad que la aplicación ofrece a sus usuarios.

1. DESCRIPCIÓN TÉCNICA

Fondos 2007 presenta toda su funcionalidad en forma de aplicación web que se ejecuta de manera centralizada en los servicios de Informática Presupuestaria de la IGAE, y ofrece las mismas capacidades a usuarios que entran desde la propia red de la Administración Presupuestaria (Dirección General de Fondos Comunitarios, IGAE) y a los que lo hacen de forma remota a través de Internet, y que cumplan ciertos requisitos: presencia en su equipo de un software de navegación por Internet y un visor de documentos PDF (puesto que la documentación e informes que se generan lo hacen en este formato), así como de una *Máquina Virtual Java* necesaria para las funciones de firma electrónica, cuando fueran aplicables. Además, la entrada a la aplicación precisa de la identificación mediante un certificado electrónico (como puede ser el DNI electrónico u otro certificado personal emitido por un prestador de servicios de certificación que sea compatible con la plataforma @firma del Ministerio de Política Territorial y Administración Pública, MPTAP).

1.1. Entorno tecnológico

Fondos 2007 está desarrollada con Oracle PL/SQL y J2EE

(Java 2 Edición Empresarial) en su parte transaccional, y con J2EE para implementar las funciones de interoperabilidad con otros sistemas (tanto en línea como a través de procesos de cargas y descargas de información). La aplicación se ejecuta en una plataforma de servidores *Oracle Internet Application Server 10g*, y los datos residen en un gestor de bases de datos relacionales *Oracle 10g*. Los servicios de Informática Presupuestaria están en estos momentos inmersos en los procedimientos de migración de los servidores de aplicaciones a *Oracle WebLogic*.

La aplicación se complementa con un módulo independiente de consultas, GAUDÍ, que permite a los usuarios explotar la información de la base de datos en línea mediante la construcción, ejecución y catalogación y almacenamiento de consultas libres sobre los datos. GAUDÍ está basada en *SAP Business Objects*.

1.2. Plataforma de operación

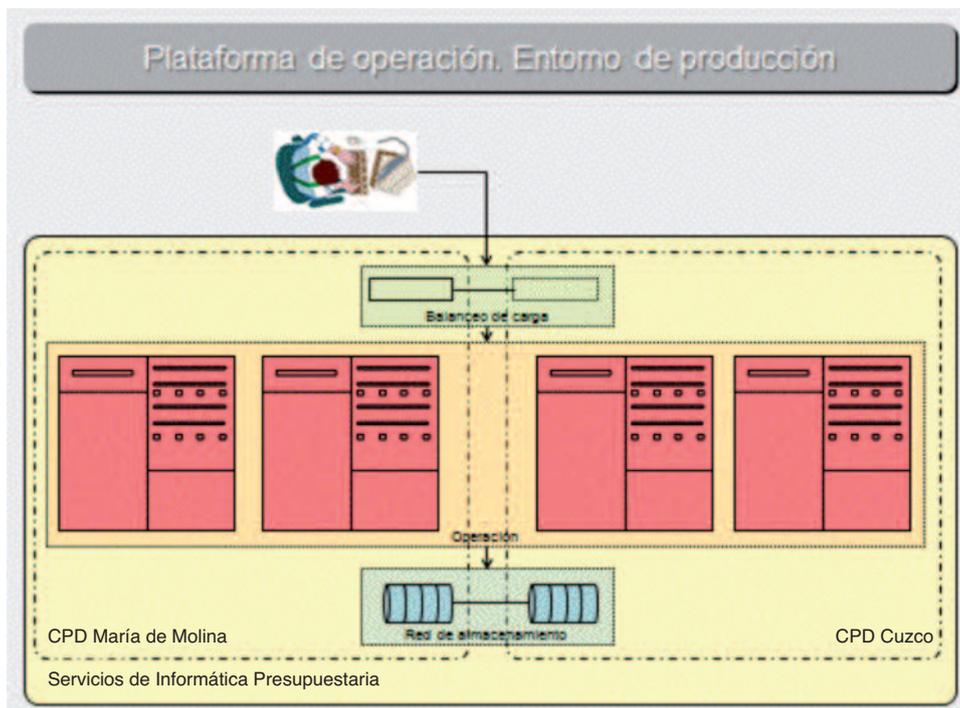
La plataforma de aplicaciones de la red de la Administración Presupuestaria es la infraestructura física y lógica de ejecución de aplicaciones en el ámbito de la Secretaría General de Presupuestos y Gastos (SGPG) y la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE). La Subdirección General de Explotación de la IGAE (SGE) mantiene una infraestructura física redundada, ubicada en dos centros de proceso de datos separados capaces de operar de forma si-

multánea o alternativa, que proporcionan una configuración de alta disponibilidad con una arquitectura multinodo escalable. La plataforma ofrece cuatro entornos independientes de ejecución (desarrollo, preproducción, pruebas y formación, y producción –este último es el que provee la funcionalidad a sus usuarios-), lo que permite tener implantadas hasta cuatro versiones diferentes del mismo sistema de información

atendiendo a su estado, dando así soporte a todo el ciclo de vida de las aplicaciones.

Cada uno de los entornos ofrece sus servicios por niveles (del inferior al superior, y de manera simplificada: almacenamiento, aplicaciones, web y balanceo de carga), con varios equipos distribuidos en los dos centros de operación prestando de manera coordinada el servicio en cada uno de esos ni-

veles. En el caso concreto del entorno de producción son cuatro los nodos dedicados a cada uno de los niveles, distribuidos dos a dos en los centros de proceso de datos (a excepción del nivel de balanceo de carga que se presta con un equipo en cada instalación); el resto de entornos (desarrollo, preproducción y pruebas y formación) replican aproximadamente la misma arquitectura pero de forma más reducida.



1.3. Acceso a Fondos 2007

La plataforma de operación proporciona la seguridad en el acceso a Fondos 2007, a través de un mecanismo para identificar al usuario que se conecta al sistema mediante el uso de un

certificado electrónico personal, que puede haber sido emitido por una de las entidades emisoras soportadas (FNMT, APE, eDNI, CatCert...), o incluso por una Autoridad de Certificación propia de los servicios de Informática Presupuestaria (empleado en

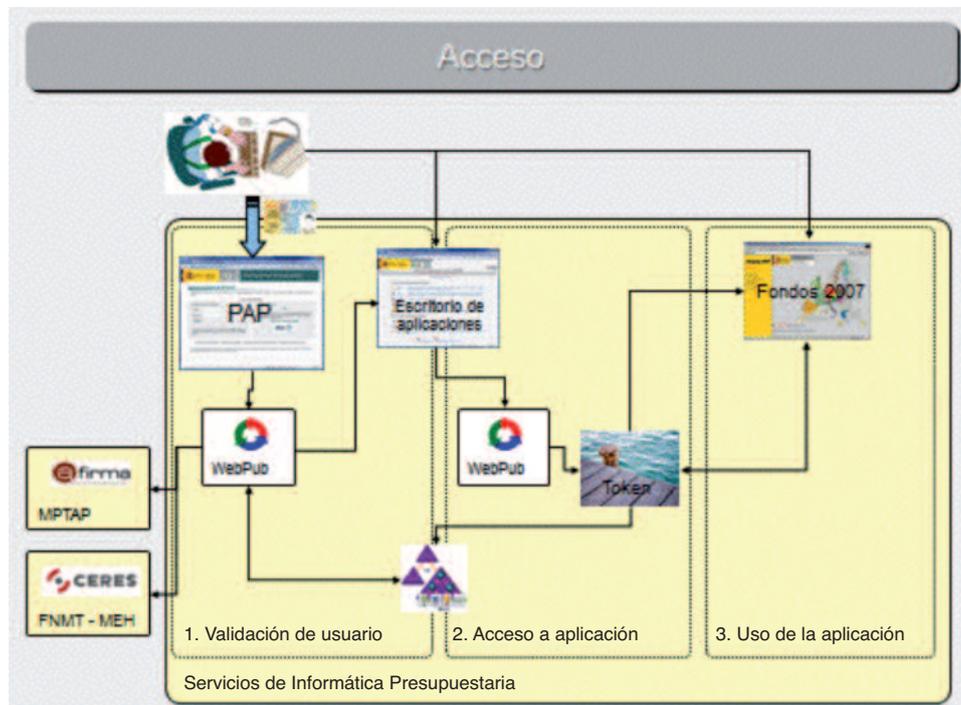
la actualidad por ejemplo para usuarios del Estado portugués).

Con carácter previo cada usuario debe haber solicitado acceso al sistema de información de su interés (en este caso Fondos 2007) cumplimentando un formulario electrónico tras au-

tenticarse con un certificado personal. La solicitud es despachada por los servicios de Informática Presupuestaria para generar un usuario de la organización y establecer los parámetros de acceso, y por el responsable de la aplicación para dotarlo de un perfil sobre ella, lo que delimita el conjunto de funciones que podrá realizar. Hecho esto, cada vez que el usuario desea acceder a la aplicación, por ejemplo desde Internet, entra en la página del Portal de la Administración Presupuestaria (PAP) donde un mecanismo denomi-

nado internamente *WebPub* verifica entre otras cosas su certificado electrónico (para lo cual utiliza los servicios proporcionados por las entidades emisoras de certificados electrónicos @firma, CERES...), y construye y le presenta su escritorio personalizado de aplicaciones, entre las que figuraría Fondos 2007 junto a todas aquellas sobre las que se le hubiera concedido permiso de acceso. Cuando el usuario utiliza el enlace a Fondos 2007 de su escritorio personalizado de aplicaciones, *WebPub* es el encargado de presentarle la aplicación, pre-

via generación de un testigo interno asociado a ese usuario que se proporciona a Fondos 2007 y que ésta puede utilizar para acceder a los servicios horizontales de la plataforma con el fin de recuperar información del usuario (útil, por ejemplo, para determinar su perfil de acceso o para obtener datos como su dirección de correo electrónico si fuera necesario para enviarle una comunicación), evitando así la dispersión de los datos de los usuarios entre las bases de datos de las distintas aplicaciones de la plataforma.



2. INTEROPERABILIDAD CON OTROS SISTEMAS

Como se ha indicado, Fondos 2007 intercambia información con multitud de sistemas.

Sin ser exhaustivos, estos incluyen los sistemas de la Comisión Europea (SFC2007 e IMS-OLAF), los sistemas propios de beneficiarios, organismos intermedios, organismos certificadores..., el

sistema de información y seguimiento de las actuaciones del Plan nacional de control financiero de la IGAE (AUDInet), los sistemas relacionados con la validación de certificados elec-



Fondos 2007 incorpora firma electrónica en el procedimiento de gestión. De hecho, la mayoría de los procedimientos que requieren firma de documentos han visto reemplazada la firma manuscrita por su versión electrónica



trónicos, los sistemas de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Seguridad Social de comprobación de estar al corriente de las obligaciones tributarias y de Seguridad Social, respectivamente, o el propio portafirmas electrónico de la Administración Presupuestaria para el soporte de la firma electrónica de documentos. Los siguientes apartados detallan las características de algunas de las interrelaciones más significativas.

2.1. Cargas y descargas de información

La cantidad de información que en ocasiones es necesario introducir en la aplicación (por ejemplo, la captura de las transacciones por parte de los beneficiarios) hace conveniente el diseño de un mecanismo que permita incorporarla de forma masiva en la base de datos. Con este fin en Fondos 2007 se ha desarrollado un subsistema que, basado en el diseño de un formato público de intercambio de infor-

mación, facilita la entrada masiva de información al sistema, que en cualquier caso es sometida a las mismas validaciones por las que pasa cuando se elabora de forma puntual utilizando el interfaz gráfico de la aplicación. Análogamente, Fondos 2007 puede proporcionar información de forma masiva por medio de descargas que facilitan un posterior tratamiento en los sistemas de información de los interesados o de forma manual con herramientas ofimáticas. El mecanismo se completa con la implementación de un servicio web que permite un intercambio directo con los sistemas de información ajenos, sin mediar una entrada interactiva a la aplicación. Para permitir la conexión segura a los servicios web la plataforma de operación proporciona un mecanismo equivalente al desplegado para otorgar acceso a un usuario interactivo.

2.2. Intercambios con la Comisión Europea

La comunicación con la Comisión Europea para el inter-

cambio de información de gestión de las ayudas se hace por medios electrónicos. La Comisión proporciona un sistema, SFC2007, que los Estados miembros deben utilizar para hacerle llegar la información de las solicitudes de pagos por parte de las Autoridades de Certificación de los programas operativos, así como otra documentación generada por las Autoridades de Gestión de esos programas (indicadores, informes anuales...). SFC2007 permite a los Estados una conexión interactiva para realizar los intercambios de forma puntual desde un equipo manejado por un usuario, y también un interfaz basado en servicios web que permiten la conexión directa desde los sistemas de información de gestión de las ayudas, interfaz que utiliza Fondos 2007 y que por tanto evita a sus usuarios la necesidad de entrar a SFC2007, centralizando así desde el punto de vista del gestor todos los procesos en un único sistema. En el último estado de situación sobre el uso de ese interfaz de que se dispone, de finales de septiembre de 2010, se indica que el Estado español es el que, con diferencia, más uso ha hecho de este servicio web, de los once acreditados para ello.

A nivel técnico, la comunicación con SFC2007 se hace a través de Internet utilizando un canal seguro. Las aplicaciones de los Estados miembros se identifican ante el servicio europeo presentando un certificado electrónico que ha sido emitido por la propia Comisión Europea y que en el caso español se encuentra

instalado en el servidor de aplicaciones de la plataforma de operación de Fondos 2007.

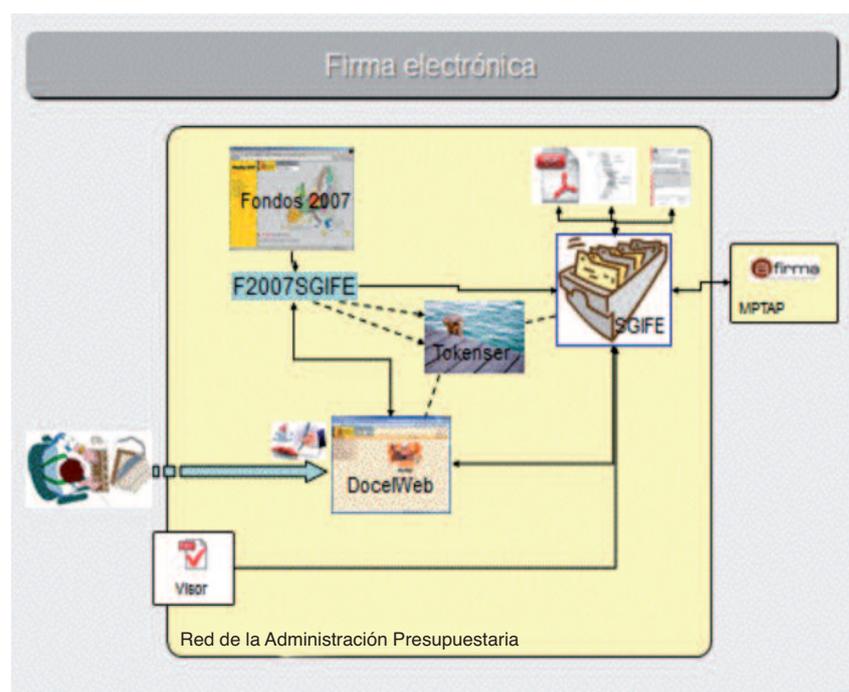
Por otro lado, la Comisión también ha previsto un mecanismo para hacer llegar a la Oficina de Lucha contra el Fraude (OLAF) las irregularidades que se detectan a consecuencia de controles realizados por los órganos de control participantes en el proceso, así como información para su seguimiento. Aunque el mecanismo (IMS-OLAF) está basado en un intercambio interactivo, los servicios de Informática de la Comisión ya están trabajando en la implementación de un servicio web que lo complementaría.

2.3. Firma electrónica

Fondos 2007 incorpora firma electrónica en el procedimiento de gestión. De hecho, la mayoría de los procedimientos que requieren firma de documentos (si no todos, por decisión de los responsables funcionales) han visto reemplazada la firma manuscrita por su versión electrónica utilizando el correspondiente certificado electrónico. Para ello se hace uso de la infraestructura desarrollada por los servicios de Informática Presupuestaria de la IGAE e implantada en la plataforma de la Red de la Administración Presupuestaria, que proporciona los servicios horizontales precisos. Así, cuando el procedimiento llega a un estado en que es necesario firmar un documento para continuar su tramitación (habitualmente un documento PDF que ha sido generado por Fondos 2007), la aplicación utiliza de forma com-

binada los servicios de SGIFE y DoceIWeb para proceder a su firma electrónica. SGIFE es un repositorio de documentos que se ajusta a la normativa española sobre almacenamiento y conservación de documentación electrónica, y es donde quedarán almacenados tanto los originales como los documentos resultantes de la firma. DoceIWeb es un portafirmas electrónico, sistema independiente que recibe peticiones de firma de diversas aplicaciones y que centraliza el proceso de firma que realiza la autoridad competente en cada caso, que posiblemente no sea siquiera usuario de los sistemas origen (Fondos 2007 en este caso) sino únicamente de DoceIWeb, al que accede a través de su escritorio personalizado de aplicaciones de la Administración Presupuestaria. Completada la

firma utilizando un certificado electrónico personal, el resultado (documento en formato XAdES), que permite que la tramitación continúe en Fondos 2007, queda además almacenado en el repositorio de SGIFE, que adicionalmente genera y almacena un identificador público asociado (código de verificación) y una representación visual en formato PDF del documento firmado (que incluye una marca de agua e identificación del firmante). El Portal de Internet de la Administración Presupuestaria dispone de una utilidad de uso público que permite comprobar, a partir de un código de verificación, si corresponde a un documento firmado electrónicamente y, en caso afirmativo, proporciona información sobre el documento, el o los firmantes y la fecha o fechas de firma.

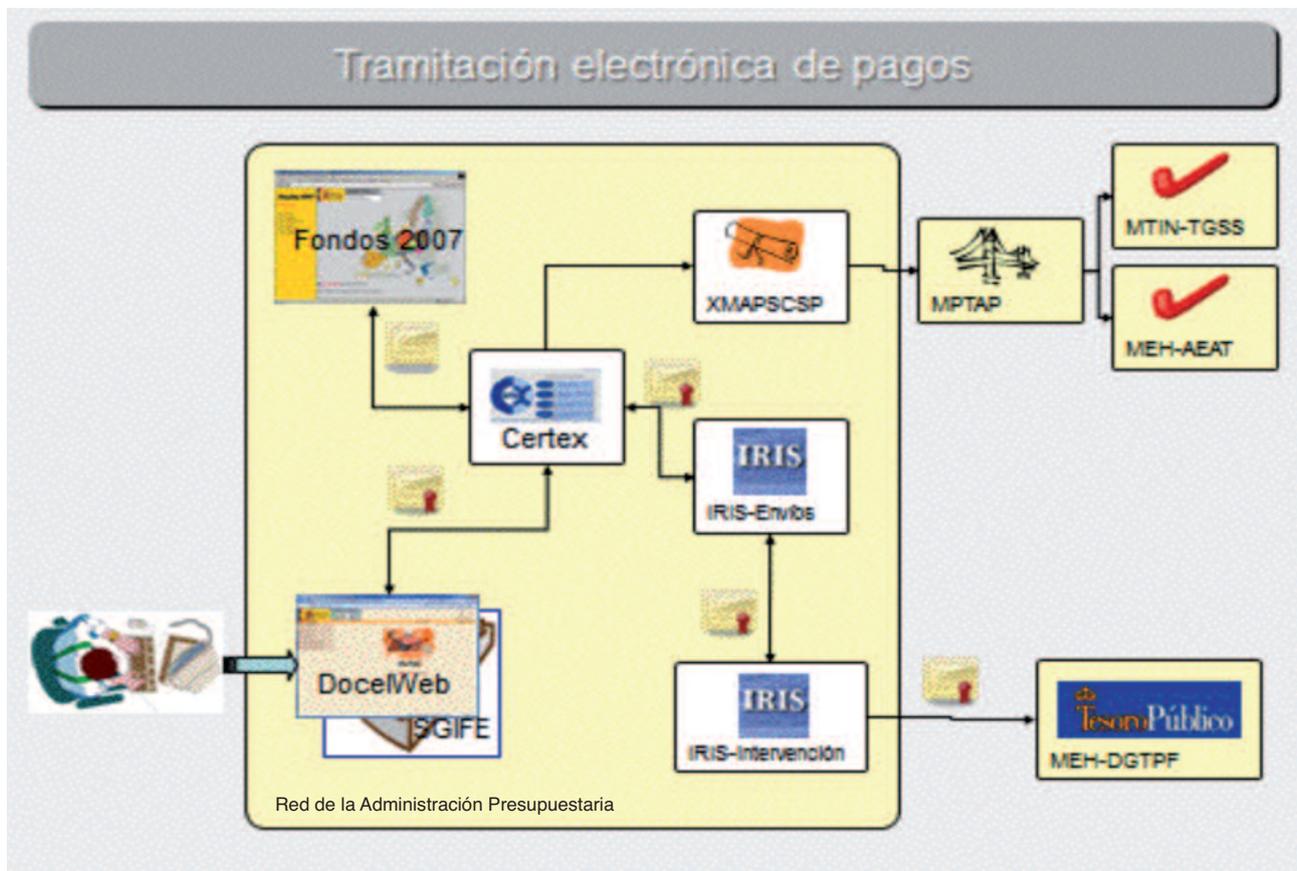


2.4. Tramitación electrónica de pagos

La Dirección General del Tesoro y Política Financiera (DGTPF) es el órgano competente para ejecutar, a través del Banco de España, transferencias a cuentas bancarias de beneficiarios de las ayudas comunitarias –operaciones no presupuestarias– atendiendo a “órdenes de transferencia” procedentes, en el caso que nos ocupa, de la Intervención Delegada del Ministerio de Economía y Hacienda (IDMEH) una vez los expedientes han sido fiscalizados. La tramitación elec-

trónica de los pagos en el sistema comunitario está en la actualidad en vías de adaptación a este escenario de fiscalización previa de los expedientes de pago de operaciones no presupuestarias. En él, *Certex*, componente que centraliza el procedimiento electrónico, recibe en primer lugar la documentación generada por Fondos 2007 necesaria para proceder a la fiscalización, que tiene lugar en la IDMEH tras su entrega a través de la plataforma de envío de información contable *IRIS-Envíos* al sistema de fiscalización. Realizada esta y verificado que el destina-

tario de la transferencia está al corriente de sus obligaciones tributarias y con la Seguridad Social, lo que se realiza a través de un servicio web interno, *XMAPSCSP*, que a su vez utiliza una pasarela implementada por el Ministerio de Política Territorial y Administración Pública (MPTAP) que conecta con los correspondientes servicios de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Tesorería General de la Seguridad Social, se produce la remisión a la IDMEH a través de *IRIS-Envíos* del expediente de pago firmado, que esta enviará finalmente a la DGTPF.



2.5. Intercambio de información de controles

Fondos 2007 da soporte informático a los procedimientos de control de los fondos comunitarios que gestiona en lo que compete a los agentes a quienes provee de sus funciones. Por un lado permite la entrada de los controles y el seguimiento de las deficiencias e irregularidades detectadas, de aquellos que la propia Dirección General de Fondos Comunitarios realiza sobre las operaciones, información que se prevé remitir a la Comisión Europea utilizando un interfaz IMS-OLAF definido al efecto, como se ha indicado anteriormente. Y por otro lado se relaciona con los sistemas informáticos de la IGAE, Autoridad de Auditoría de la mayor parte de los programas operativos de las ayudas gestionadas, en un procedimiento que incluye el envío desde Fondos 2007 de información de operaciones, a partir de la que los sistemas de la IGAE (AUDInet) obtienen una muestra que cargan en el Plan Anual de Auditoría, así como la carga de los informes de resultado de los controles realizados con el fin de que las autoridades de Gestión y Certificación puedan realizar el seguimiento de las irregularidades detectadas, lo que incluye la recuperación de las cantidades indebidamente abonadas.

2.6. Interoperabilidad en el objetivo de Cooperación Territorial Europea

El soporte a las funciones de la Dirección General de Fondos

Comunitarios en relación al objetivo de Cooperación Territorial Europea (objetivo 3) se ajusta al rol que desempeña en cada uno de los programas operativos: Autoridad de Gestión en el programa de Cooperación Transfronteriza España-Portugal (POCTEP), Autoridad de Certificación en el programa de Cooperación Transnacional Sudoeste Europeo (SUDOE) y el de Cooperación Transfronteriza España-Francia-Andorra (POCTEFA), ambas en el programa de Cooperación Transfronteriza España-Fronteras Exteriores (POCTEFEX), o correspondencia nacional en otros programas. En aquellos en que la DGFC actúa como Autoridad de Gestión, Fondos 2007 interopera con otros sistemas principalmente de dos formas: proporcionando un servicio web que permite a los sistemas de información de los socios hacer cargas y descargas masivas de información de validaciones y transacciones, de manera adicional a la entrada a través del interfaz gráfico de la aplicación; y comunicando con la Autoridad de Certificación para enviar la propuesta de declaración de gastos para validar y remitir a la Comisión Europea. En el programa POCTEP la interoperabilidad con el sistema portugués se realiza por medio de un servicio

web que el IFDR (*Instituto Financeiro para o Desenvolvimento Regional*) ha dispuesto como Autoridad de Certificación. Por su parte, para los programas operativos en que la DGFC actúa como Autoridad de Certificación, Fondos 2007 proporciona a los sistemas de información de las correspondientes Autoridades de Gestión facilidades para remitir la información sobre la gestión financiera (a través de servicio web, y también a través de carga de archivos de forma interactiva). Fondos 2007 remite la información sobre las solicitudes de reembolso a la Comisión Europea utilizando el servicio SFC2007.

Los mecanismos de seguridad a que se ajustan los puntos de entrada de los servicios web proporcionados por Fondos 2007 son los que genéricamente están

✓ Fondos 2007 da soporte informático a los procedimientos de control de los fondos comunitarios que gestiona en lo que compete a los agentes a quienes provee de sus funciones ✓

implantados en la red de la Administración Presupuestaria, y que requieren de un registro previo con el fin de acordar las credenciales que se utilizarán en los intercambios electrónicos.

3. CONCLUSIÓN

La creciente complejidad de los procedimientos administrativos de gestión tiene reflejo en los sistemas de información que los soportan. Por otro lado, la implantación progresiva de la administración electrónica conlleva un aumento significativo de las relaciones entre los diferentes sistemas que participan en la



prestación de los servicios. Estos dos factores obligan a un grado de especialización cada vez mayor por parte del personal que desarrolla los sistemas y el que mantiene la plataforma donde se asientan. Fondos 2007 es un sistema de información robusto y flexible que, apoyado en la infraestructura de servicios que provee la plataforma de operación de la Administración Presupuestaria, proporciona a sus usuarios un interfaz amigable que trata de ocultar la complejidad de la gestión de las ayudas comunitarias y de las interacciones con otros sistemas que participan o proporcionan servicios necesarios para ella. ✓

La reforma constitucional: entre la tentación y la responsabilidad

Carlos Carnero González

Embajador en Misión Especial para Proyectos en el Marco de la Integración Europea

Las situaciones de peligro siempre han sido terreno abonado para las decisiones azarosas. Resulta algo innato al género humano; nuestro irrenunciable instinto de supervivencia nos lleva a adoptar medidas cuya simple formulación habría sido juzgada, cuanto menos, de exótica en tiempos de vino y rosas. La sentencia por esta suerte de órdago apresurado del sentido común es incierta, pues sólo por su ulterior acierto o fracaso será recordado, y no por la sofisticación de su diseño.

La crisis económica no escapa de este aforismo. Las dudas, los ataques, la falta de credibilidad, las amenazas, los recelos, las especulaciones... no son más que el estruendo que nos advierte de que esa pulsión tan íntimamente ligada a la naturaleza del hombre ha entrado en escena. Pero esta vez los actores y las tramas son reales. Los escenarios son estados y los guiones, escritos por gobiernos e ins-

tituciones, marcan el futuro del relato. Y en medio de todo el temporal de decisiones, cumbres, acordes y desacuerdos nos encontramos nosotros, los ciudadanos, mirando al horizonte con creciente desconfianza y sin saber bien a qué atenernos, mientras tratamos de vincular acciones aparentemente ajenas con reacciones dolorosamente propias.

Desde 2008 los Estados miembros de la Unión Europea se han visto especialmente envueltos –o enredados, según se mire– por esta inaplazable espiral de toma de decisiones. Una de las más controvertidas hacía referencia a la necesidad de modificar nuestra Constitución para la incorporación explícita de un límite de déficit llamado a equilibrar el maltrecho presupuesto nacional y minimizar el riesgo que, a nivel comunitario, representaría la quiebra de una economía tan representativa para la UE como es la española.

1. UNA CONSTITUCIÓN BLINDADA

El precedente más cercano a esta decisión se remonta al 16 de agosto. Aquel martes, el presidente francés Nicolas Sarkozy y la canciller alemana Angela Merkel anunciaron, tras una cumbre bilateral mantenida en París, una propuesta para hacer frente a la crisis del euro. Entre las medidas formuladas, destacaron el establecimiento de la denominada “regla de oro” del equilibrio presupuestario. En la práctica, ello supondría la inclusión en la Carta Magna de cada Estado miembro de la zona euro un compromiso tácito de disciplina fiscal, antes de verano de 2012.

En España, el compromiso de disciplina fiscal ya se contemplaba en nuestra regulación con la Ley de Estabilidad Presupuestaria, establecida en 2001 y modificada posteriormente a través del Real Decreto Legislativo 2/2007 del 28 de diciembre. Esta ley marcaba el límite de gasto no financiero del Estado y



Los límites de déficit estructurales entrarán en vigor a partir de 2020. Por lo tanto, a corto plazo, el principal objetivo que se buscaba con esta decisión era lanzar un mensaje claro y contundente a los mercados internacionales, erigidos en juez y parte de esta crisis global: el gobierno español está comprometido con la estabilidad presupuestaria



el objetivo de estabilidad presupuestaria para un periodo de tres años. No obstante, las presiones crecientes en el mercado de la deuda y la iniciativa presentada por la doble entente franco alemana empujaron al Gobierno a proponer la elevación de este compromiso de disciplina fiscal al máximo nivel de la legislación española: la Constitución.

El proceso de reforma se inició el pasado 23 de agosto, cuando el presidente del gobierno, José Luis Rodríguez Zapatero, instó al Congreso a alcanzar un acuerdo e indicando en dicho debate que la propuesta se había consultado previamente con el Partido Popular. Finalmente el 26 de agosto, el Gobierno y el principal partido de la oposición logran un pacto gracias al cual se establecía una reforma del artículo 135 de la Carta Magna y su posterior desarrollo mediante una ley orgánica.

Esta modificación incluye un principio genérico de estabilidad presupuestaria, que posteriormente se desarrollará mediante una ley orgánica, en la que se establecerá el nivel de déficit máximo permitido. Entre las principales incorporaciones se especifica, por ejemplo, que todas las Administraciones deberán velar por el cumplimiento del principio de estabilidad presupuestaria, que el volumen de deuda pública del conjunto de las AAPP no podrá superar el valor de referencia establecido por la Unión Europea, y establece como tope de déficit estructural los márgenes al efecto establecidos por la UE. Todo ello

para garantizar el objetivo último de estabilidad presupuestaria en todas las Administraciones Públicas.

Junto con el acuerdo de la reforma de la Constitución, el PP y PSOE acordaron asimismo los principales aspectos que contendrá la ley orgánica que dará forma a esta modificación y que deberá estar aprobada antes del 30 de junio de 2012. Será ella la que fije en un 0,4% el déficit estructural global máximo del conjunto de las Administraciones Públicas a partir del año 2020. Asimismo, el déficit no superará el 0,26% del PIB en el caso de la Administración del Estado ni el 0,14% en cada Comunidad Autónoma. También las Entidades Locales deberán presentar un equilibrio presupuestario. Los déficits estructurales y la deuda podrán ser objeto de revisión en 2015 y

en 2018 a iniciativa de cualquiera de las partes que suscriben el acuerdo, para atender las circunstancias de la evolución de la economía, de acuerdo con el texto ya pactado.

2. RESPONSABILIDAD Y CREDIBILIDAD INTERNACIONAL

Si bien la reforma ya es un hecho, los límites de déficit estructurales entrarán en vigor a partir de 2020. Por lo tanto, a corto plazo, el principal objetivo que se buscaba con esta decisión era lanzar un mensaje claro y contundente a los mercados internacionales, erigidos en juez y parte de esta crisis global: el Gobierno Español está firmemente comprometido con la estabilidad presupuestaria. La mayoría parlamentaria y la imposi-

bilidad de dilatar los tiempos descartaron la celebración de un referéndum. La gravedad del contexto que hoy legitima esta medida no puede servir de excusa en el futuro; cualquier reforma constitucional que no sea de detalle deberá ser refrendada en consulta popular.

Con esta polémica decisión, España se convertía, por detrás de Alemania, en el segundo Estado de la Eurozona en acometer una reforma de su Constitución para establecer un techo de gasto –medida, por cierto, ya apuntada en el Tratado de Lisboa, que recoge en su artículo 126 la obligación de los Estados miembros de evitar déficits excesivos–. A nivel comunitario, esta iniciativa se percibe como una tendencia que está recorriendo su propio camino. Y es que países que atraviesan mayores dificultades que nosotros, como Italia o Portugal, o incluso otras naciones con cuentas relativamente saneadas como Austria, ya están trabajando en pactos de estado que les permitan seguir el mismo ejemplo mostrado recientemente por España e impulsado por Alemania.

El riesgo a evitar en un contexto de máxima volatilidad y mínima credibilidad es claro. La propensión de los estados a financiar su gasto público a través de la venta de su deuda no sólo es una trampa mortal, sino – y lo que es peor– hipoteca al país a largo plazo, que es lo mismo que decir que hipoteca el Estado de Bienestar de las próximas generaciones, a quienes convertimos en indeseadas herede-

ras de nuestra propia irresponsabilidad. Los planes de ajuste draconianos, los desplomes de bolsa y la prima de riesgo no son más que los familiares incómodos de este banquete neoliberal e insolidario del “todo vale”, invitados por nuestra miopía cortoplacista.

Son muchas las voces que se han alzado alertando del peligro del uso indiscriminado de este instrumento arcaico de financiación estatal, pero pocas las que se han atrevido a ofrecer alternativas plausibles y concretas. Pero existen, muchos europeístas llevan tiempo reclamándolas y vienen resumidas bajo el signo de un nuevo giro fiscal. Constatado el fracaso del modelo ultraliberal que nos ha empujado al borde del precipicio, se impone un cambio de paradigma marcado por la imposición progresiva a todos los niveles (nacional y europeo), la creación y puesta en marcha del impuesto sobre las transacciones financieras o la lucha sin descanso contra el fraude y los paraísos fiscales.

Merece especial mención, entre estas medidas, la necesidad de consolidar un nuevo gravamen sobre las rentas de capital, es decir, sobre donde se encuentra la riqueza y el poder económico real pero donde a su vez, como apuntaba Buffett, la carga tributaria es descaradamente menor. Los ejemplos de Francia y Alemania, que ya aplican este impuesto, vienen a demostrar a su vez la falsedad de ese mito –tan defendido por la derecha– de que este impuesto desincentiva la inversión.

Lo realmente desincentivador en el tejido productivo y social de un país es el efecto distorsionador que produce privilegiar el impuesto de sociedades sobre el del consumo y el de las rentas del capital sobre las del trabajo. No olvidemos que según la OCDE, el 10% de los contribuyentes, que representan a los más ricos, contribuyen en un tercio del total de ingresos tributarios.

Cuanto más se enquistan los problemas, cuanto más profundos y traumáticos resultan los ajustes impuestos a los eslabones más débiles de la gran cadena comunitaria, cuanto más dolorosas resultan las soluciones, mayor es el convencimiento de que la crisis, más que económica, es de carácter político. Por lo tanto, se impone una solución del mismo signo. Porque el bisturí y el libro de instrucciones no sirven en cuerpos en permanente evolución que crecen, se adaptan y progresan en cada toma de decisiones.

La Unión Europea es un ente vivo, biológicamente vinculado a los Estados que le dan forma. La crisis nos está mostrando que hay dos maneras de afrontar el futuro: sometiéndonos al dictamen del lucro inmediato (demostradamente ineficaz) o comprometiendo con los valores de equidad, justicia social y sostenibilidad económica (demostradamente compleja). Elijamos con sentido de la responsabilidad y exijamos valentía. En juego ya no está sólo la culminación de una voluntad compartida, sino la proyección al futuro, un nuevo tiempo de vino y rosas. ✓

El Estado Liberal del siglo XIX

Juan Francisco Martín Seco

Interventor Delegado en el Ministerio de Medio Ambiente y Medio Rural y Marino

En ese carrusel en el que pareció convertirse la economía europea en el pasado mes de agosto, Merkel y Sarkozy, reunidos en uno de esos cónclaves a los que nos tienen últimamente acostumbrados, decidieron que todos los países de la Eurozona deberían, a imagen y semejanza de Alemania, introducir en la Constitución una cláusula que consagrara el equilibrio en las cuentas públicas. Tal insinuación –que más bien parecía orden, aun cuando excepto España nadie la ha cumplido, ni siquiera Francia– fue atendida inmediatamente por nuestros políticos, que se apresuraron a emprender la reforma constitucional antes de que se disolviesen las Cortes.

Algunos sectores han querido restar importancia a esta modificación, en parte para justificar la no convocatoria de un referéndum y, en parte (especialmente desde el PSOE), para explicar por qué la aprobaban, cuando presentaba una orien-

tación netamente conservadora. Lo cierto es que la reforma constituye un cambio sustancial en nuestra Constitución ya que incide sobre el tipo de Estado por el que se opta. El santo temor al déficit de Echegaray remite a una concepción decimonónica, la liberal, la del *laissez-faire*, *laissez-passer*, la que pretende mantener al Estado alejado de la economía y con funciones reducidas. En ese *Estado policía*, el déficit no tiene ninguna razón de ser.

Cosa bien distinta es si se asume, tal como hace nuestra Carta Magna, la concepción del Estado social que surge del convencimiento de que el mercado no es un sistema perfecto y, por lo tanto, precisa de la intervención de los poderes públicos. Es lo que se ha dado en llamar *sistema de economía mixta*, en cuyo marco el sector público ocupa un lugar esencial junto al sector privado en el proceso productivo, y al que se debe dotar al menos de los mismos me-

dios que los otorgados a otros agentes económicos. Se dice que no se puede gastar más de lo que se ingresa. Esta pauta que se intenta aplicar al Estado ocasionaría el desastre más absoluto de establecerse como norma en las empresas, incluso en las familias. La inversión empresarial es la fuente normal de los ingresos futuros y gran parte de ella ha de financiarse con endeudamiento. Las inversiones que debe acometer el sector público no tienen por qué regirse por reglas muy diferentes. Los ingresos públicos dependen en gran medida del crecimiento económico y este, a su vez, de las múltiples actuaciones que emprenden el Estado o los organismos públicos. La educación, la sanidad, los gastos en investigación, una justicia ágil, buenas comunicaciones y, en general, las obras públicas, incluso una Administración eficaz y competente, son elementos imprescindibles para el desarrollo económico y, por consiguiente, una inversión a medio y largo plazo que se traducirá en

mayores ingresos para el propio Estado que, en definitiva, es el primer socio de toda la economía nacional. Desde Keynes sabemos, además, que el Estado tiene que asumir a menudo una función anticíclica. En épocas de crisis, cuando la iniciativa privada decae, tanto la política monetaria como la política fiscal deben ser expansivas para evitar la recesión económica o para lograr salir de ella lo antes posible.

Desde la óptica liberal se predica del déficit público toda clase de males. Se le recrimina que eleva los tipos de interés, con lo que reduce el crecimiento y, al mismo tiempo, que es inflacionario y, además, que expulsa a la iniciativa privada, el denominado *crowding out*. Todo ello se afirma, claro está, como si fuese evidente en todo tiempo y lugar y no precisase la menor prueba ni demostración. Antes que nada, habría que decir que hay que escoger. Todos los males no pueden producirse al mismo tiempo. O uno u otro. El déficit público es inflacionario tan sólo, y no siempre, si se monetiza, es decir, si la autoridad monetaria accede a financiarlo mediante una política más laxa; pero si es así, no se produce ni subida de tipos de interés ni desplazamiento de la iniciativa privada. A su vez, el tan cacareado *crowding out* no pasa de ser un eslogan. En primer lugar, para desplazar a la iniciativa privada tiene que haber iniciativa privada que desplazar, lo que no suele ocurrir en los momentos de crisis o recesión. Pero es que, además, plantear la alternativa entre sector privado y público es trufar de ideología el problema.

Esta concurrencia, si se da, es acerca de qué bienes e inversiones hay que realizar. Son estas las que compiten por la financiación, independientemente de quién sea el agente, privado o público, que las acometa. Es innegable que los recursos financieros que se canalizan hacia la construcción de una autopista o de un hospital no pueden orientarse a la edificación de una urbanización en la playa o de un campo de golf; pero, una vez decidido que la autopista o el hospital son necesarios, esta inversión presionará sobre el crédito al margen de que sea el Estado el que los construya o una serie de sociedades anónimas.

Ciertos planteamientos resultan ingenuos. Han creído librarse de los perniciosos efectos que, según ellos, tiene el déficit público, mediante ciertos mecanismos de contabilidad creativa. Así, se construyen autopistas aplicando un alambicado sistema. En lugar del Estado, son las constructoras las que se endeudan, endeudamiento que terminará pagando el sector público a través de cuotas anuales denominadas *peajes en la sombra* y estipuladas con cálculos artificiosos. ¿Por qué el endeudamiento de las sociedades concesionarias va a presionar menos sobre el sistema financiero y los tipos de interés que el del sector público? Lo que sí parece bastante probable es que, al final, el coste para el Estado se incrementará, aunque sólo sea porque las condiciones de financiación que obtengan las constructoras serán, como es lógico, peores que las que pudiera obtener directamente el sector pú-

blico, y porque algo tendrán que ganar las empresas privadas en todo este asunto. Mecanismos como este, y en general todos esos artilugios a los que se ha denominado asociaciones público-privadas, constituyen la prueba más evidente de que el nominalismo se ha adueñado del análisis económico acerca del déficit público. Parece que la importancia no estriba en la realidad sino en su formalización contable, que se rige por una casuística talmúdica.

Cada uno es dueño de tener sus preferencias. Sin duda, habrá quien dé prioridad a las autopistas de peaje respecto a las financiadas mediante impuestos, y a la sanidad privada frente a la pública. Otros pensamos de manera opuesta. Pero este debate entre lo privado y lo público, que merece sin duda la pena realizar, pertenece a un orden de cosas distinto del simple análisis macroeconómico. Desde el punto de vista de los efectos monetarios y financieros, no hay razón para pensar que el endeudamiento del sector público para acometer la construcción de hospitales, universidades o autopistas tenga efectos distintos de los que se generarían si fuese el sector privado el que se endeudara para construirlos.

Nadie pretende la defensa indiscriminada del déficit público ni calificar de beneficioso todo endeudamiento sin que importe el montante al que ascienda. Pero ello tanto si se trata de Administraciones públicas como de empresas o de familias. El nivel de deuda que cada agente, público o privado, puede so-



Lo cierto es que la reforma constituye un cambio sustancial en nuestra Constitución ya que incide sobre el tipo de Estado por el que se opta



portar obedecerá a muchas variables y no resulta factible reducirlo a cifras mágicas e inamovibles. Concretamente, cuando se trata del sector público, dependerá del nivel de deuda acumulada, de la fase del ciclo económico, del grado de equipamiento en infraestructuras y en bienes y servicios públicos con que cuenta el país, del destino que se va a dar a los recursos obtenidos con el endeudamiento, etc.

No todos los Estados son iguales ni parten del mismo stock de deuda ni tienen el mismo nivel de infraestructuras y de bienes y servicios públicos. Países que tienen aún fuertes déficits en infraestructuras y niveles bajos de bienes y servicios sociales, educación, sanidad, protección social, etc., seguramente están obligados a un transitorio endeudamiento mayor para recorrer el camino que otros ya han recorrido. Algo parecido a lo que ocurre en las familias. Las posturas inflexibles en materia de déficit público tienen siempre poca justificación.

La regla a seguir será distinta en función de la fase del ciclo en que nos encontremos. En

momentos de recesión o desaceleración económica juegan y deben jugar los estabilizadores automáticos que incrementan el déficit público. El proceso es el inverso en las épocas de auge económico. Lo importante es el equilibrio a largo plazo. Pero equilibrio a largo plazo no significa déficit cero. La variable significativa no es tanto la cuantía del déficit como el stock de la deuda. Estabilidad presupuestaria podría significar que esta magnitud oscile alrededor de un porcentaje determinado del PIB, lo que puede conseguirse sin necesidad de tender al déficit cero, ya que el PIB nominal también se incrementa año a año. Supongamos que el porcentaje de referencia sea el marcado por Maastricht del 60%, y que el crecimiento medio anual en términos nominales sea del 4% –tasa más bien exigua para España con un potencial de crecimiento mayor–, unos sencillos cálculos nos indican que el déficit público podría oscilar alrededor del 2,4% (en momentos de recesión más y en periodos de auge menos), sin que el porcentaje sobre el PIB de la deuda pública se alejase tendencialmente del 60%.

En los puntos bajos del ciclo económico, con infrautilización de la capacidad económica y con tasas de crecimiento alejadas del potencial, no hay motivos para suponer que un desequilibrio presupuestario vaya a traducirse en elevaciones de tipos de interés, tanto más si la autoridad monetaria colabora con una política más laxa. Esta flexibilidad del Banco Central Europeo (BCE) tampoco tiene por qué originar efectos inflacionarios. La expansión de la oferta monetaria actúa sobre el PIB nominal (PIB real y precios) y es razonable pensar que en los momentos de recesión el resultado será, principalmente, la reactivación de la economía real y no el incremento de los precios. La incapacidad que Europa viene mostrando en las últimas décadas para el crecimiento se debe en gran medida al dogmatismo, primero del Bundesbank y más tarde del BCE.

Existe, qué duda cabe, una transferencia intergeneracional, pero no solo se hereda la deuda sino también, entre otras cosas, el equipamiento en capital humano (educación), tecnología e infraestructuras. Los países europeos no deberían olvidar esta realidad ni estar dispuestos a sacrificar su crecimiento y el nivel alcanzado en el Estado de bienestar al dogma de la estabilidad y del déficit cero.

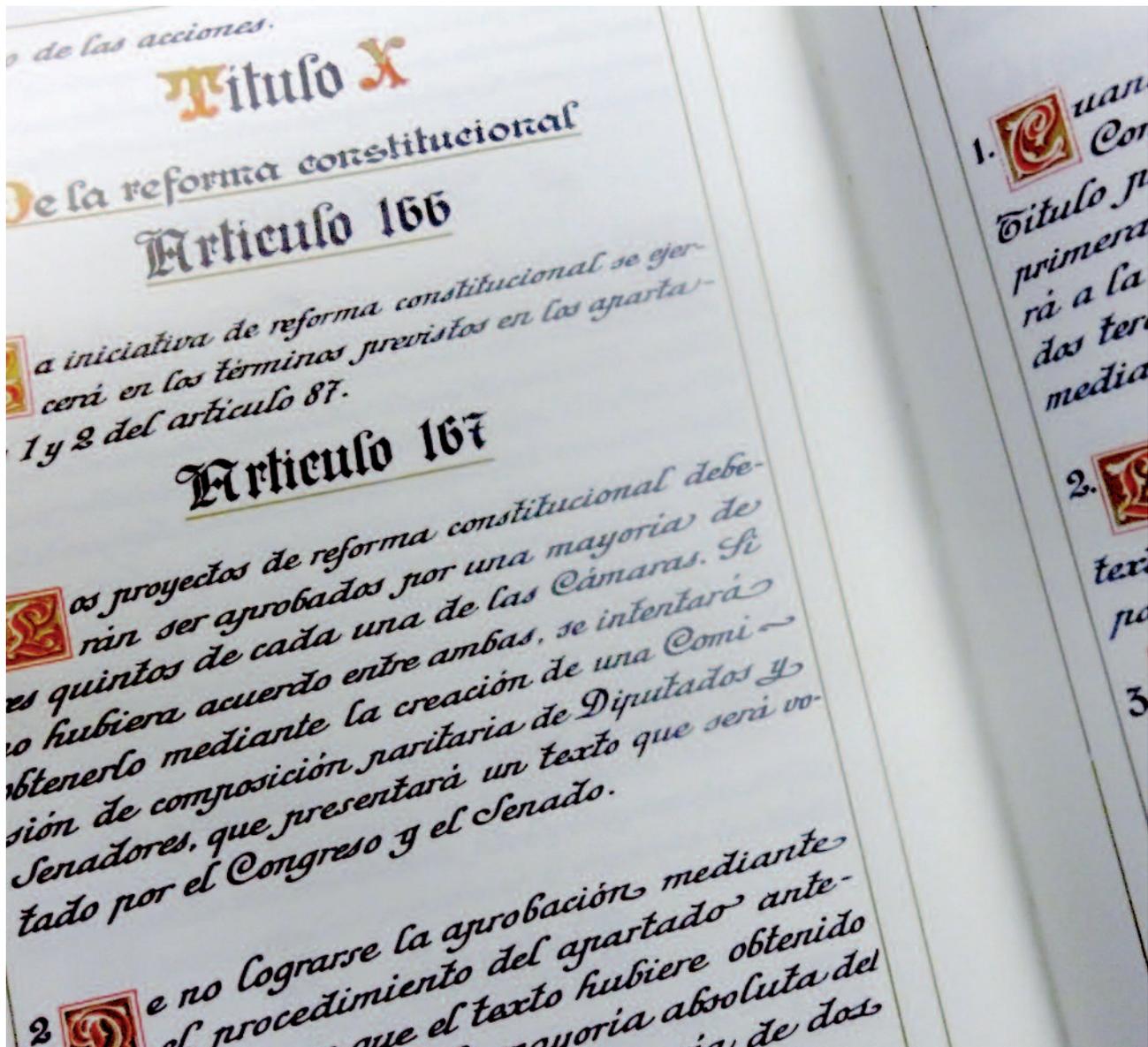
El ataque del que está siendo objeto en la actualidad la deuda pública de algunos países europeos no obedece tanto al nivel del déficit público como al hecho de que, al pertenecer a la Eurozona, tienen las manos

atadas y carecen de un banco central que los respalde. Son otras las razones de la desconfianza: la previsión de escaso crecimiento, el endeudamiento privado, la posible insolvencia de sus bancos y, en último extremo, la cicatera política de Alemania, encerrada en sí misma y en la or-

todoxia. Los ajustes no están sirviendo para nada y, desde luego, para nada ha servido la reforma constitucional.

Limitar el déficit y el endeudamiento en la Constitución no es un acto neutral desde el punto de vista ideológico. Tiene una

enorme carga política. Ha representado siempre una aspiración del sector más nostálgico del liberalismo que desea expulsar al Estado de la economía. Esta reforma significa, en definitiva, desalojar de la Constitución al Estado social para entronizar el Estado liberal del siglo XIX. ✓



La Contaduría General de la Nación de la República Argentina

César Sergio Duro

Contador General de la Nación de la República Argentina

La esencia de todo estado democrático, se asienta en la participación ciudadana, en las decisiones de gobierno y de estos en efectuar una rendición de cuentas de las acciones llevadas a cabo para cumplir con los objetivos fijados en el presupuesto por los Parlamentos o Congresos.

A tales fines, y en sus aspectos técnicos, resulta imprescindible contar con adecuados sistemas de información que muestren en tiempo y forma la cuantificación de esa gestión y su difusión a terceros, lo que hoy se conoce como **“transparencia en la gestión”**.

Haciendo un poco de historia, y en cuanto a la evolución del sistema de contabilidad en la Argentina podemos mencionar algunos hitos de relevancia.

Con anterioridad a la fecha de nuestro primer gobierno patrio, se seguían los lineamientos que la Corona de España había

impuesto para todas sus colonias, siendo la contabilidad un reaseguro del adecuado cobro de tributos, pago de gastos y reintegro al Tesoro Real de la diferencia entre los ingresos y los egresos.

El acta constitutiva del primer gobierno patrio, del 25 de Mayo de 1810, además de cuestiones de política, en lo que es materia de información, obligaba a la Junta de Gobierno a informar al pueblo, el primer día del mes siguiente, de la recaudación de la renta y su aplicación. Es decir, en la Argentina, la obligación de rendir cuentas nace con la patria misma.

La evolución en el tiempo fue llevando una lenta pero permanente transformación de los sistemas de contabilidad gubernamental, primero creando un organismo específico y luego dictando un marco normativo acorde, marco que recogía las principales doctrinas de España, Francia e Italia.

Nace así la Contaduría General, por Decreto del 28 de agosto de 1821, en el ámbito del Gobierno de la Provincia de Buenos Aires, con las funciones de liquidar “todas las acciones activas y pasivas, que intervenga en todas las recetas y pagos del tesoro y que arregle y metodice el establecimiento y cobranza de los impuestos directos e indirectos”, a los fines de proveer “al buen orden de Administración de la Hacienda Pública...”.

Al ser sancionada el 4 de marzo de 1826 la “Ley de Capitalización” (por la cual la Ciudad de Buenos Aires quedaba bajo la jurisdicción del Estado Nacional, separándola de la Provincia de Buenos Aires, y quedando como capital del Estado), la institución debió adoptar por ende su actual denominación como “Contaduría General de la Nación” ⁽¹⁾.

⁽¹⁾ La conformación política-administrativa de la República Argentina es de concepción federal, razón por la cual

Sucesivas legislaciones en materia administrativo - contable fueron dictándose para adecuar las funciones de la Contaduría General de la Nación con el devenir de nuestra historia, pudiendo advertir tres etapas: La primera que abarcó la Ley N° 217 de la Confederación Argentina (del año 1859 –vigente hasta 1870) como primer esbozo de un texto que ordenase las cuestiones presupuestarias y financieras del Estado, la Ley N° 428 de Contabilidad Nacional ⁽²⁾ (período 1870-1947) y la Ley N° 12.961 (período 1947-1956). En esta etapa además de determinar la prohibición tanto de efectuar gastos no contemplados en el presupuesto como modificaciones de los incisos, asignaba el control interno y externo de la Hacienda Pública a la Contaduría General de la Nación.

Una segunda etapa se advierte con la sanción del Decreto-Ley N° 23.354/56 – “Ley de Contabilidad” (período 1956-1992), el cual perfeccionó el sistema de presupuesto y como hecho excluyente creó al Tribunal de Cuentas de la Nación como órgano de control externo, dependiente del Congreso Nacional, salvando así, en parte la crítica de las anteriores acer-

cada una de las provincias que las componen son independientes y autónomas del poder central, contando cada una de ellas con sus poderes ejecutivo, legislativo y judicial propio. Por ende cada una tiene su propia contaduría general, siendo competencia de la Contaduría General de la Nación, entender en las cuestiones que las provincias le han delegado a la Nación.

⁽²⁾ Ya preveía que la contabilidad se llevara por el método de la partida doble.

ca de la falta de independencia del Organismo de control interno y externo.

La tercer etapa comienza con la vigente Ley N° 24.156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional, sancionada el 15 de Septiembre de 1992 y operativa a partir del 1° de enero de 1993, producto de un amplio Programa de Reforma del Estado, con la finalidad de que esta área institucional –que tiene la responsabilidad de administrar las finanzas públicas nacionales– se modernice y sea eficiente en su operatoria, ofreciendo simultáneamente al ciudadano la mayor transparencia posible en lo que hace al manejo de los recursos públicos”.

Este programa reconoce su origen en los estudios y análisis auspiciados en su origen por la Agencia para el Desarrollo Internacional de los Estados Unidos, correspondiente al proyecto para el Mejoramiento de la Administración Financiera en América Latina y el Caribe (LAC/RFMIP I), que diera por resultado el Sistema Integrado de Información Financiera para América Latina y el Caribe (SI-MAFAL).

El programa de reforma de la Administración Financiera se sustentó en el análisis de la realidad de las administraciones públicas latinoamericanas y tendiendo a lograr los siguientes objetivos:

a) que la gestión del área se realice con economicidad, eficiencia y efectividad;

b) generar información oportuna y confiable para la toma de decisiones;

c) interrelacionar los Sistemas de Administración Financiera con los de control interno y externo;

d) realizar la gestión de los recursos públicos en absoluta transparencia.

Para lograr los objetivos propuestos, se utilizaron dos conceptos fundamentales, la concepción sistémica de la administración financiera (propia de la teoría de sistemas) ⁽³⁾ y los principios de centralización normativa y descentralización operativa ⁽⁴⁾.

En el contexto descrito anteriormente el programa de reforma comprendió el desarrollo e implantación de los siguientes sistemas:

- Sistema de Presupuesto.
- Sistema de Crédito Público.
- Sistema de Tesorería.
- Sistema de Contabilidad.

⁽³⁾ Entendiendo por Administración Financiera el sistema que mediante la planificación, obtención, asignación, utilización, registro, información y control interno persigue la eficiente gestión de los recursos financieros públicos.

⁽⁴⁾ Por estos principios, con la centralización se propiciaba la creación de organismos responsables del dictado de las políticas, normas y procedimientos de aplicación general y uniforme –llamados órganos rectores–, mientras que los organismos públicos eran los responsables de la aplicación de dichas políticas (descentralización operativa).

- Sistema de Contrataciones.
- Sistema de Administración de Bienes".

Dentro de esos sistemas que conformaron el macrosistema de Administración Financiera, nos referiremos al de Contabilidad Gubernamental.

Al comenzar el mencionado Programa de Reforma, las disposiciones que regían en materia contable estaban fundamentalmente contenidas en la llamada "Ley de Contabilidad" (Decreto-Ley N° 23.354/56), que legislaba sobre una variedad de temas, tales como Presupuesto, Contrataciones, Tesoro, Control Interno, Control Externo, etc. dedicando a la contabilidad sólo 13 de sus más de 100 artículos, desnaturalizándose su denominación por la diversidad de sus contenidos.

Se considera conveniente, dado que es el antecedente legal inmediatamente anterior al vigente, hacer un muy breve repaso de las principales disposiciones que, sobre el tema, contenía dicho texto legal.

Con respecto a los registros contables, indicaba que los mismos se realizaban en distintas **ramas de la contabilidad**, (presupuesto, responsables, patrimonio y fondos y valores) independientes entre sí y sin un "tronco" o núcleo central, en el que se volcaran los resultados de las transacciones de los ejercicios y que expusiera a través de ellos la situación económica, financiera y patrimonial del sector gubernamental.

Dicha Ley definía que los créditos para gastar se imputaban al ejercicio y se daban por gastados cuando se cumplía un momento netamente jurídico como es el del **compromiso** (colocación de una orden de compra o firma de un contrato por obras o servicios) y no se registraba el momento en que realmente se producía una modificación cuantitativa o cualitativa del patrimonio del ente, es decir cuando tenía lugar el **devengamiento** de un gasto, que sí es en realidad un momento netamente contable.

Finalmente, se advertía una fuerte dicotomía respecto de los criterios generales de la teoría contable (definía como patrimonio del Estado a aquellos bienes que no se consumían con el primer uso, es decir que comprendía sólo a los activos fijos cuando, demás está decir, que de acuerdo a la técnica contable, el patrimonio de un ente está formado por la totalidad de su activo y su pasivo, constituyendo el patrimonio neto del mismo, la diferencia entre ambos).

Todos estos aspectos, más una voluminosa profusión de normas, desperdigadas en leyes, decretos, dictámenes del Tribunal de Cuentas además de las propias que emitía la Contaduría General de la Nación, llevaron a producir una profunda reforma en lo atinente a la contabilidad del Estado

Como ya se dijera, con fecha 15 de Septiembre de 1992, y como resultado de los estudios y análisis que ya venían produ-

ciéndose desde 1991, se dicta la Ley N° 24.156, de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional⁽⁵⁾, cuyo capítulo V, contempla todo lo vinculado al Sistema de Contabilidad Gubernamental.

Dentro de ese contexto, la Ley comienza a definir qué se entiende por Sistema de Contabilidad Gubernamental, considerándolo *integrado por el conjunto de principios, órganos, normas y procedimientos técnicos utilizados para recopilar, valorar, procesar y exponer los hechos económicos que afecten o puedan llegar a afectar el patrimonio de las entidades públicas.*

Es decir, el universo de la contabilidad gubernamental es la totalidad del sector público no financiero⁽⁶⁾ y su objetivo principal es:

- Registrar sistemáticamente todas las transacciones que produzcan y afecten la situación económico-financiera de las jurisdicciones y entidades;*
- Procesar y producir información financiera para la adopción de decisiones por parte de los responsables de la gestión financiera pública y para los terceros interesados en la misma;*
- Presentar la información contable y la respectiva docu-*

⁽⁵⁾ <http://www.mecon.gov.ar/digesto/leyes/ley24156.htm>

⁽⁶⁾ El financiero, se rige por la normativa que emite el Banco Central de la República Argentina.

mentación de apoyo ordenadas de tal forma que faciliten las tareas de control y auditoría, sean estas internas o externas;

- d) *Permitir que la información que se procese y produzca sobre el sector público se integre al sistema de cuentas nacionales.*

Para lograr esos objetivos es necesario que el sistema tenga las siguientes características generales:

- a) *Será común, único, uniforme y aplicable a todos los organismos del Sector Público Nacional;*

Forzosamente debe ser común, único y uniforme para todos los organismos alcanzados, porque la información que se emita debe guardar un total grado de uniformidad y coherencia, evitando clasificaciones erróneas para un mismo hecho económico.

Un rasgo distintivo que debe tenerse en cuenta, es que la conformación política de la República Argentina es federal, es decir cada una de las provincias que la componen son autónomas e independientes, con sus propios poderes de Estado y por ende su propia Ley de Contabilidad y Contaduría General. En ese contexto, la Contaduría General de la Nación es la responsable del sistema de contabilidad que involucra la percepción de los recursos y la ejecución de los gastos que

las provincias –preexistentes a la Nación– le han delegado.

- b) *Permitirá integrar las informaciones presupuestarias, del Tesoro y patrimoniales de cada entidad entre sí y, a su vez, con las cuentas nacionales;*

Siguiendo el criterio de conformar un microsistema que integre las informaciones de la Administración Financiera Gubernamental, el sistema de contabilidad debe integrar toda la información que produzca el resto de los sistemas. En función de ello, el sistema contable es, por definición, el sistema integrador del resto de los sistemas que operan dicha administración.

- c) *Expondrá la ejecución presupuestaria, los movimientos y situación del Tesoro y las variaciones, composición y situación del patrimonio de las entidades públicas;*

Como todo sistema de información, la Contaduría General de la Nación elabora la Cuenta de Inversión o General del Ejercicio, como síntesis cuantificada de la gestión gubernamental.

- d) *Estará orientado a determinar los costos de las operaciones públicas;*

Entre otros aspectos y a fin de mejorar la transparencia en el manejo de los fondos públicos, el sistema contable gubernamental debe estar diseñado de manera tal que

considerando las características propias del ámbito, permita interrelacionarse con los programas presupuestarios vigentes en cada ley de presupuesto y de esa manera poder obtener indicadores de costos y la eficiencia en el uso de los recursos públicos.

- e) *Estará basado en principios y normas de contabilidad de aceptación general, aplicables en el Sector Público.*

Como toda ciencia, la contabilidad también tiene sus principios y normas que regulan en forma homogénea la actividad.

En la Argentina la Resolución N° 25 de fecha 2 de Agosto de 1995, aprobó y puso en vigencia los **“Fundamentos y Alcances de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y Normas Generales de Contabilidad”**, los **“Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados”** y las **“Normas Generales de Contabilidad”** ⁽⁷⁾ y cuyo ámbito de aplicación es la Administración Central, organismos descentralizados e instituciones de la Seguridad Social.

En la medida que no se contrapongan con los aplicados a las empresas, sociedades del Estado, Entes Públicos, Fondos Fiduciarios, y todas aquellas otras organizaciones empresariales donde el Estado tenga participación mayoritaria en el capital

⁽⁷⁾ <http://infoleg.mecon.gov.ar/infolegInternet/anexos/25000-29999/25369/norma.htm>



Las normas contables generales deben ser uniformes, pertinentes y lo suficientemente explícitas a los efectos de producir información de la Administración nacional en términos de una adecuada calidad para el cumplimiento de los objetivos que deben brindar los estados contables y financieros

o en la formación de las decisiones societarias, los mismos serán aplicables.

Los principios de contabilidad generalmente aceptados establecen la base teórica y los lineamientos fundamentales que regulan los criterios seguidos para la elaboración de los estados contables e informes financieros sobre la evolución del patrimonio y sus transformaciones en el tiempo, los que en su conjunto, finalmente, expresan el universo de las transacciones y eventos que afectan la gestión patrimonial y los ingresos y egresos de la unidad económica (Ente).

Los principios de contabilidad deben aplicarse de manera conjunta y relacionada entre sí. Las bases conceptuales que los conforman guardan relación tanto con el proceso económico-financiero como con el flujo continuo de operaciones a los fines de identificarlas y cuantificarlas, de manera tal que satisfagan la necesidad de información de los responsables de la conducción del ente como así también a terceros interesados, y por lo tanto, les permitan adoptar decisiones sobre la gestión del mismo.

Dichos principios adoptan un postulado básico que es el de Equidad, por el cual la incidencia en el patrimonio del ente respecto de las transacciones y,

consecuentemente, el registro de los hechos económicos y financieros, debe ser determinada conforme a un criterio ecuaníme con relación a las diferentes partes interesadas.

A partir de ahí se desarrollaron los principios de Contabilidad,

dentro del esquema en el cual Contabilidad hay una sola y que la misma puede aplicarse a diferentes organizaciones, tanto públicas como privadas, pero las normas rectoras no deben mostrar significativas diferencias.

Por ello, se advierte que la enunciación de dichos principios para el sector público guarda relación con los vigentes para el ámbito privado, a saber:

1. Ente
2. Ente en actividad
3. Ejercicio contable
4. Bienes económicos
5. Reconocimiento de las transacciones
6. Moneda de cuenta
7. Valuación al costo
8. Exposición
9. Universalidad
10. Importancia relativa
11. Uniformidad
12. Criterio de prudencia

Como capítulo siguiente y manteniendo el criterio antes expuesto, se redactaron la Normas Generales de Contabilidad por las cuales los estados contables que produce la Administración Nacional deben ser elaborados sobre técnicas adecuadas y uniformes, de modo tal de asegurar a los usuarios de los mismos que la información brindada represente razonablemente las transacciones económico-financieras acontecidas durante el ejercicio, como así también aquellas que afectan o puedan afectar el patri-



monio del ente en períodos subsecuentes.

Para ello y sobre la base de los principios generalmente aceptados para el Sistema de Contabilidad Gubernamental, es necesario desarrollar las normas generales de contabilidad para el mismo, las que incluirán, con carácter prioritario, las cualidades de la información contable.

En tal sentido, las normas contables generales deben ser uniformes, pertinentes y lo suficientemente explícitas a los efectos de producir información de la Administración Nacional en términos de una adecuada calidad para el cumplimiento de los objetivos que deben brindar los estados contables y financieros.

Los estados que presente el ente Administración Central y cada uno de los organismos descentralizados y las instituciones de la Seguridad Social deberán contener información suficiente, basada en los principios de contabilidad generalmente aceptados para el sistema de contabilidad gubernamental, en las normas técnicas que le son aplicables, en el catálogo básico de cuentas y en los clasificadores presupuestarios para el Sector Público Nacional.

Asimismo, dichas normas deben ser de fácil interpretación, confiables y de utilidad para todos los entes que integran dicho sector.

Es de destacar que la categorización de las normas contables generales, a ser desarrolla-

das, puede desagregarse conforme se expone a continuación:

3.1. Cualidades de la información contable

Las cualidades que debe contener la información para cumplir con los objetivos antes enunciados, son las que se describen a continuación:

1. Utilidad
2. Identificación
3. Oportunidad
4. Representatividad
5. Verosimilitud
6. Confiabilidad
8. Verificabilidad
9. Homogeneidad
10. Racionalidad

3.2. Normas de valuación y exposición de los activos, pasivos, patrimonio, recursos y gastos

Sin perjuicio de lo expuesto, estas normas contables generales han sido oportunamente complementadas con normas contables particulares.

No obstante lo señalado precedentemente, a criterio del que escribe, es errónea la designación de normas de "aceptación general", dado que por imperio de la Ley N° 24.156, la Contaduría General de la Nación, tiene la responsabilidad del dictado del marco normativo, sin necesidad de aceptación por parte de terceros ⁽⁸⁾.

⁽⁸⁾ Artículos 88 y 91.

Esta denominación, junto con la declaración de principio contable del Registro Único (por el cual la transacción se registra solamente una vez en el sistema y de allí alimentar al resto de los sistemas y se reconoce a la partida simple como método de registro para la ejecución presupuestaria) y la inclusión de los Bienes Naturales y de los Bienes Artísticos, Históricos y Culturales dentro de la Contabilidad Pública, han sido incorporados en la actualización de la citada Resolución, la que se encuentra en estudio.

Consecuentemente la Contaduría General de la Nación tendrá competencia para:

- a) Dictar las Normas de Contabilidad Gubernamental para todo el Sector Público Nacional. En ese marco prescribirá la metodología contable a aplicar y la periodicidad, estructura y características de los estados contables financieros a producir por las entidades públicas;
- b) Cuidar que los sistemas contables que prescriba puedan ser desarrollados e implantados por las entidades, conforme a su naturaleza jurídica, características operativas y requerimientos de información de su dirección;
- c) Asesorar y asistir técnicamente a todas las entidades del Sector Público Nacional en la implantación de las normas y metodologías que prescriba;
- d) Coordinar el funcionamiento que corresponda instituir para

que se proceda al registro contable primario de las actividades desarrolladas por las jurisdicciones de la Administración Central y por cada una de las demás entidades que conformen el Sector Público Nacional;

- e) Llevar la contabilidad general de la Administración Central, consolidando datos de los servicios jurisdiccionales, realizando las operaciones de ajuste y cierre necesarias y producir anualmente los estados contable-financieros, para su remisión a la Auditoría General de la Nación;
- f) Administrar un sistema de información financiera, que permanentemente permita conocer la gestión presupuestaria, de caja y patrimonial, así como los resultados operativo, económico y financiero de la Administración Central, de cada entidad descentralizada y del Sector Público Nacional en su conjunto;
- g) Elaborar las cuentas económicas del Sector Público Nacional, de acuerdo con el sistema de cuentas nacionales;
- h) Preparar anualmente la Cuenta de Inversión contemplada en el Artículo 75, inciso 8 de la Constitución Nacional y presentarla al Congreso Nacional;
- i) Mantener el archivo general de documentación financiera de la Administración Nacional;

- j) Todas las demás funciones que le asigne el reglamento.

De estas funciones reseñaremos algunas donde merece darse una explicación mayor:

En el apartado e) se dispone que la Contaduría General de la Nación llevará la contabilidad de la Administración Central consolidando datos de los servicios jurisdiccionales. Esto es así porque se considera a toda la Administración Central (Poderes del Estado – Ejecutivo, Legislativo y Judicial y el Ministerio Público), como un solo ente contable.

Esa información más las que envían las unidades de registro primario del resto de los entes del Sector Público Nacional (financiero y no financiero), permiten elaborar los estados contables que se incluyen en la Cuenta de Inversión o Cuenta General del Ejercicio. La Consolidación se efectúa por el método de la integración del patrimonio de dichos entes, en el Balance de la Administración Central a través de un rubro/cuenta perteneciente al activo no corriente, pero se están adoptando las medidas necesarias para la consolidación "línea por línea".

En este contexto, es importante señalar que la Cuenta de Inversión –máximo exponente de la rendición de cuentas– se confecciona a partir de los datos de los entes de la Administración Central y organismos descentralizados obrantes en el Sistema Integrado de Información Financiera (SIDIF), más datos adicionales que se requieren

a éstos y a los demás entes del Sector Público Nacional financiero y no financiero, a los efectos de proceder a la pertinente consolidación.

En lo que se refiere a los estados contables, los mismos fueron incorporados por primera vez a la Cuenta de Inversión en el año 1998, y su estructura responde en términos generales a los definidos por la doctrina contable de aplicación general.

De los datos obrantes en el sistema, producto de los asientos contables por partida doble generados en forma automática por la conversión de las partidas presupuestarias de gastos y recursos, se obtiene el balance de la Administración Central y se incorporan los patrimonios netos del resto de los entes del Sector Público Nacional ⁽⁹⁾.

Otro punto a destacar es que, dadas las diferencias conceptuales entre el presupuesto y la contabilidad, lo que obliga a efectuar una serie de asientos manuales, se ha desarrollado un método de compatibilización entre el resultado que arroja la ejecución del presupuesto y el de la contabilidad.

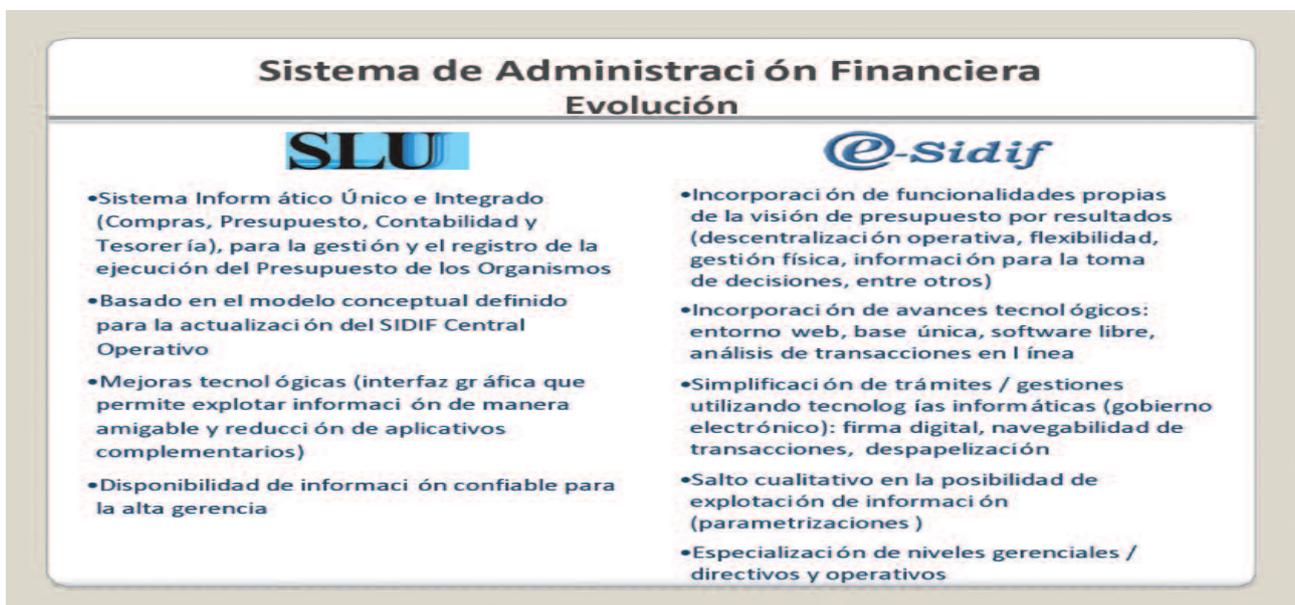
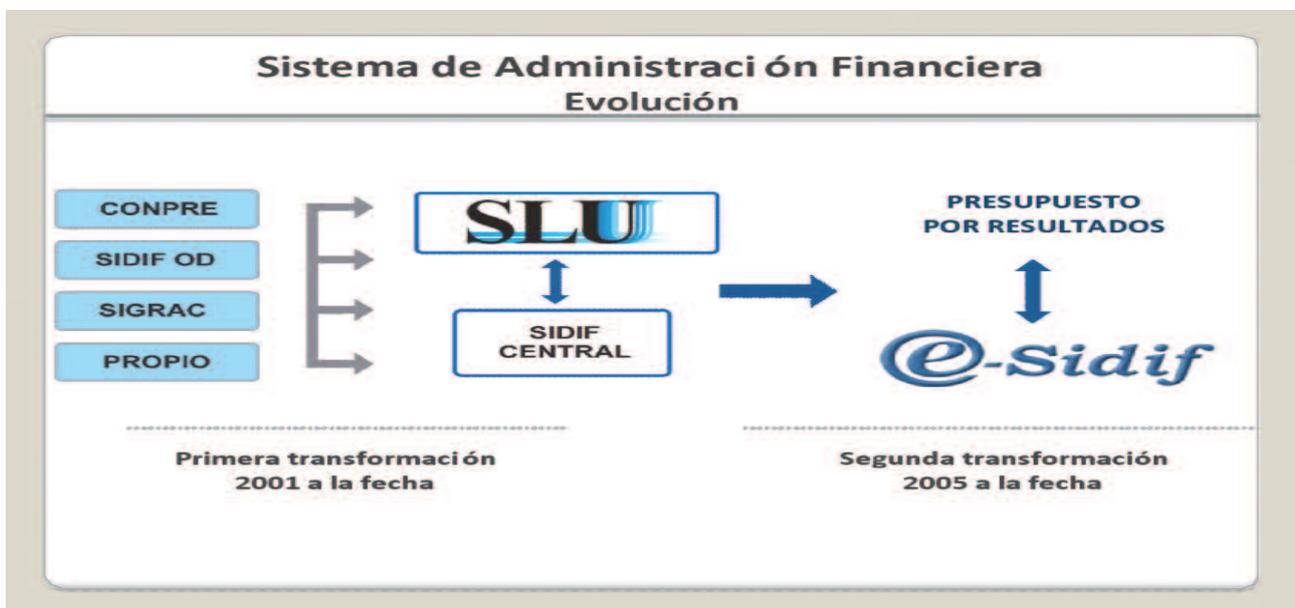
La Cuenta de Inversión es auditada por la Auditoría General de la Nación, Organismo dependiente del Honorable Congreso Nacional, la que eleva su informe recomendando su aprobación o rechazo.

⁽⁹⁾ Sin perjuicio de ello se están elaborando las normas para la consolidación por el método de "línea por línea".

El apartado f) le impone administrar un sistema de información financiera. En la actualidad se cuenta con una gran base de datos única, llamada SIDIF – sistema integrado de información finan-

ciera, que en un principio era alimentado por primarios sistemas de información (CONPRE, SIDIF AC y OD). Posteriores desarrollos de la Secretaría de Hacienda, fueron migrando a sistemas de gestión,

llegando a la actualidad donde se está poniendo en funcionamiento el SIDIF en plataforma internet, con una clara visión del presupuesto por resultados o gestión por resultados.



El apartado i) le confiere la obligación de mantener el archivo general de la documentación financiera. Dicho archivo en la actualidad procede al escaneo de la documentación que recibe y su resguardo en soporte óptico, contando con la potestad de destruir la documentación en papel y darle a la reproducción el mismo valor jurídico que el original. Estos procedimientos cuentan con certificación ISO 9001:2008, avalando no solo el avance tecnológico sino también la capacidad técnica del personal estatal.

Otros de los aspectos de incumbencia y gran relevancia para la Contaduría General de la Nación es la confección y elevación al Honorable Congreso Nacional, por intermedio del Poder Ejecutivo Nacional, de la Cuenta de Inversión, antes del 30 de Junio del año siguiente al que corresponda tal documento ⁽¹⁰⁾, la cual contendrá como mínimo:

- a) Los estados de ejecución del presupuesto de la Administración Nacional, a la fecha de cierre del ejercicio;
- b) Los estados que muestren los movimientos y situación del Tesoro de la Administración Central;
- c) El estado actualizado de la deuda pública interna, externa, directa e indirecta;
- d) Los estados contable-financieros de la Administración Central;

⁽¹⁰⁾ Artículo 95 Ley N° 24.156.

e) Un informe que presente la gestión financiera consolidada del sector público durante el ejercicio y muestre los respectivos resultados operativos, económicos y financieros.

La Cuenta de Inversión incluirá, además, comentarios sobre:

- a) el grado del cumplimiento de los objetivos y metas previstos en el presupuesto;
- b) el comportamiento de los costos y de los indicadores de eficiencia de la producción pública;
- c) la gestión financiera del Sector Público Nacional.

Por último cabe señalar que la Contaduría General de la Nación, está a cargo de un Contador General, asistido por un Subcontador General, ambos designados por el Poder Ejecutivo Nacional, con título de Contador Público y una experiencia no inferior a 5 años.

El Contador General es asistido por 4 Direcciones y una Coordinación:

La propia denominación de cada una de las Direcciones permite razonablemente definir el rol que a cada una le compete.

Finalizando esta breve síntesis de la historia y accionar de la Contaduría General de la Nación, concluimos que cumple un rol preponderante para la transparencia en la gestión, pero dicha transparencia no se al-

canza solamente con buenos sistemas de información respecto de la publicidad de los actos de gobierno.

Esta obligación de publicitar que nació con la Patria, ese contralor y la asignación de las tareas que se fue perfeccionando desde el primer esbozo de Constitución para las Provincias Unidas del Río de la Plata de 1812 ⁽¹¹⁾, que le asignaba al Congreso la obligación de *examinar y aprobar la Cuenta de Inversión de Caudales Públicos y su publicación*, constituye nuestra responsabilidad, y debemos acrecentarla y mejorarla.

Pero hay una última consideración: nada de ello podrá lograrse, si los miembros que integran la sociedad que forma un país, no crecen como personas, si no dejan de lado mezquindades, soberbias, intereses personales o el desmedido afán de lucro.

Si no ponen el bien común por sobre el beneficio personal.

Si no se revalorizan los valores éticos y morales, en todos los estratos de la sociedad, sea público o privado.

Si esto no se logra, la transparencia será una utopía y solo servirá para llenar páginas de libros o discursos que muchos proclamarán... pero pocos aplicarán. ✓

⁽¹¹⁾ Así se llamaba lo que luego fue la República Argentina.



Novedades legislativas

1. CONTABILIDAD

Resolución de 1 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, a las entidades que integran el sistema de la Seguridad Social.

Resolución de 1 de julio de 2011, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se aprueban las normas contables relativas a los fondos carentes de personalidad jurídica a que se refiere el apartado 2 del artículo 2 de la Ley General Presupuestaria y al registro de las operaciones de tales fondos en las entidades aportantes del sector público administrativo.

Resolución de 7 de julio de 2011, de la Secretaría General del Tribunal de Cuentas, por la que se amplía el ámbito de funcionamiento del Registro Tele-

mático del Tribunal de Cuentas para la recepción de las cuentas de las Entidades del sector público empresarial y fundacional del Estado.

Orden EHA/2045/2011, de 14 de julio, por la que se aprueba la Instrucción de contabilidad para la Administración Institucional del Estado.

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 de gastos tiene carácter estimativo.

Resolución de 28 de julio de 2011, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se regulan los criterios para la elaboración de la información sobre los costes de actividades e indicadores de gestión a incluir en la memoria de las cuentas anuales del Plan General de Contabilidad Pública.

Orden EHA/2898/2011, de 20 de octubre, por la que se regulan las operaciones de cierre del ejercicio 2011 relativas a la contabilidad de gastos públicos.

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.

Orden EHA/3067/2011, de 8 de noviembre, por la que se aprueba la Instrucción de contabilidad para la Administración General del Estado.

Orden EHA/3068/2011, de 8 de noviembre, por la que se modifican: la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 1 de febrero de 1996, por la que se aprueban los documentos contables a utilizar por la Administración General del Estado; la Instrucción de operatoria contable a seguir en la ejecución del

gasto del Estado, aprobada por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 1 de febrero de 1996; y el Plan General de Contabilidad Pública, aprobado por Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril.

Resolución de 17 de noviembre de 2011, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se aprueba la adaptación del Plan General de Contabilidad Pública a la Administración General del Estado.

2. FUNCIÓN INTERVENTORA

Resolución de 4 de julio de 2011, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se publica el Acuerdo del Consejo de Ministros, de 1 de julio de 2011, por el que se modifica el de 30 de mayo de 2008, por el que se da aplicación a la previsión de los artículos 152 y 147 de la Ley General Presupuestaria, respecto al ejercicio de la función Interventora en régimen de requisitos básicos.

3. CONTRATOS

Ley 24/2011, de 1 de agosto, de contratos del sector público

en los ámbitos de la defensa y de la seguridad.

Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público.

4. AUDITORÍA

Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio.

Resolución de 27 de junio de 2011, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre "relación entre auditores".

5. OTROS

Ley 25/2011, de 1 de agosto, de reforma parcial de la Ley de Sociedades de Capital y de incorporación de la Directiva 2007/36/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de julio, sobre el ejercicio de determinados derechos de los accionistas de sociedades cotizadas.

Real Decreto-ley 9/2011, de 19 de agosto, de medidas para la mejora de la calidad y cohesión del sistema nacional de salud, de contribución a la consolidación fiscal, y de elevación del importe máximo de los avales del Estado para 2011.

Real Decreto-Legislativo 2/2011, de 5 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Puertos del Estado y de la Marina Mercante.

Ley 31/2011, de 4 de octubre, por la que se modifica la Ley de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva.

Ley de 32/2011, de 4 de octubre, por la que se modifica la Ley 24/1988 de 28 de julio, del Mercado de Valores.

Real Decreto-ley 16/2011, de 14 de octubre, por el que se crea el Fondo de Garantía de Depósitos de Entidades de Crédito.

Real Decreto 1495/2011, de 24 de octubre, por el que se desarrolla la Ley 37/2007, de 16 de noviembre, sobre reutilización de la información del sector público, para el ámbito del sector público estatal. ✓

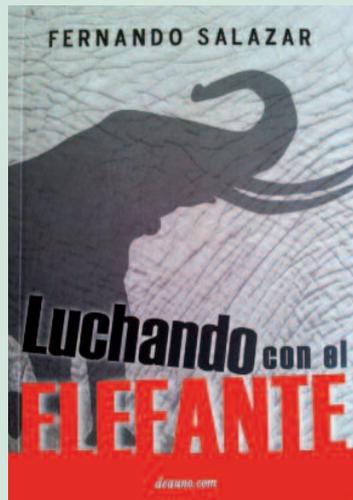


Título: Manual de Contabilidad Pública. Plan General de Contabilidad Pública 2010.

Dirección: José María Labeaga Azcona e Ignacio Gutiérrez Gilsanz.

Editorial: Instituto de Estudios Fiscales.

El contenido de este manual trasciende la estrecha relación competencial entre los distintos órganos de control y fiscalización de las cuentas públicas y de su reglada actividad profesional, al facilitar la aplicación de las más modernas técnicas de contabilidad analítica, de análisis de coste-beneficio y de seguimiento y evaluación presupuestaria, con las que conocer en profundidad la eficacia de los programas de gasto. Como manual recoge lo esencial, básico y elemental de la Contabilidad Pública, además de convertirse en elemento imprescindible de lectura y observación de sus recomendaciones, para implementar adecuadamente los contenidos y modificaciones producidas por el nuevo Plan General de Contabilidad Pública, que, aunque inicialmente sólo se haya regulado su aplicación para el sector público estatal, tiene una vocación global de servir de marco para su incorporación al conjunto de las Administraciones de los distintos niveles de gobierno.



Título: Luchando con el elefante.

Autor: Fernando Salazar.

Editorial: Deauno.com.

“Luchando con el elefante” no pretende ser un libro al estilo habitual de los manuales de *management* o de dirección. Se trata de una obra donde a través de la experiencia del propio autor se recogen, mediante una serie de ejemplos, algunos de los errores más frecuentes cometidos por el personal directivo. Si bien es una obra centrada en su experiencia dentro del sector público, muchas de las situaciones descritas pueden encontrar perfecto encaje en la empresa privada. En este libro no se encuentran grandes mensajes ni directrices, simplemente se trata de un manual para hacer reflexionar a aquellos que tienen personal a su cargo y que en muchas ocasiones no están a la altura de lo esperado. Sirva también de reflexión sobre las cosas que se pueden hacer para mejorar el funcionamiento de la Administración Pública, lo cual redundaría en beneficio de toda la sociedad.



Título: Contratos del Sector Público: Contratos de Servicios.

Autores: Emilio Menéndez Gómez

Editorial: Aranzadi

El “contrato de servicios” es uno de los contratos públicos que regula la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público, siendo su objeto una prestación de hacer, bien para el desarrollo de una actividad de tipo material, bien para la obtención de un resultado de carácter intelectual, requiriéndose, para la ejecución de la prestación, unos medios materiales y humanos determinados, imprescindibles para la correcta ejecución del contrato. En este libro, el autor, después de recordar que la contratación pública en la Unión Europea deriva de la primacía del Derecho comunitario, analiza las libertades comunitarias y los principios que de las mismas se derivan, entre los que destacan los de concurrencia y transparencia, analiza el iter procedimental para la adjudicación del contrato y su posterior formalización (expediente-licitación-recursos-valoración proposiciones por la Mesa de contratación - adjudicación del contrato a la “oferta económicamente más ventajosa”-recursos -perfeccionamiento del contrato con su formalización), así como el iter procedimental de su ejecución y extinción contractual, ya lo sea por cumplimiento, resolución o nulidad.

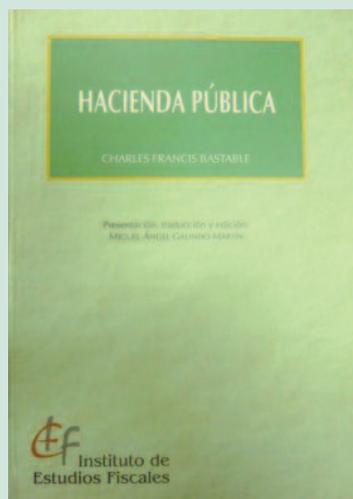


Título: La crisis, el eterno retorno.

Dirección: JGonzalo Gil.

Editorial: Marcial Pons.

La intensidad y capacidad de transformación de la crisis global iniciada en 2007 ha puesto de manifiesto la profundidad de sus raíces así como que su evolución es el resultado de la confluencia de diversos factores. No hay una explicación única que permita descifrar todas las causas y los complicados canales de contagio y transmisión de la crisis. En este libro, el autor partiendo del mensaje de Reinhart y Rogoff: "Ya hemos estado aquí antes", trata de comprender mejor la actual crisis analizando su origen y desarrollo, al que dedica el primer capítulo, para buscar respuestas en los siguientes capítulos, de manera que el autor no pretende ofrecer una única visión, sino que proporciona al lector un mapa de los principales debates y argumentos que faciliten su reflexión sobre los principales problemas y posibles soluciones que plantea la crisis



Título: Hacienda Pública.

Autor: Charles Francis Bastable.

Editorial: Instituto de Estudios Fiscales.

A lo largo de la historia del pensamiento económico muchos autores se han interesado por el papel que desempeña el gobierno en la economía, y cómo el sector público podría afectar a la generación de riqueza. En este proceso, uno de los primeros libros elaborados en el mundo anglosajón sobre la hacienda pública es este manual, publicado en 1892, en el que el profesor Bastable expone no sólo el pensamiento sobre los diversos temas de la hacienda pública sino que también analiza de forma clara la manera de gestionarla y realiza un análisis comparativo con la situación existente en diversos países, incluyendo el caso español. El libro ha sido objeto, desde su aparición de comentarios elogiosos, y ha sido seguido por muchos autores, sirviendo de referente a la hora de analizar los temas relativos a la hacienda pública.

La traducción realizada por Miguel-Ángel Galindo Martín se ha llevado a cabo sobre la tercera edición de 1932, utilizando también la primera de 1892, para comprobar las variaciones existentes entre ambas.



Título: Manual del Plan General de Contabilidad y Plan de PYMES: Contabilidad y Fiscalidad.

Autores: Sixto Álvarez Melcón y Celia de Pablos Salgado.

Editorial: Instituto de Estudios Fiscales.

Las decisiones adoptadas, y su materialización en las modificaciones normativas incorporadas a nuestro ordenamiento jurídico en materia de contabilidad durante el año 2007, han permitido seguir manteniendo al Plan General de Contabilidad como el referente básico del Derecho Contable español, conservando su utilidad para la elaboración de información financiera ahora armonizada con un marco europeo no sólo por las Directivas contables. En este escenario abordar en una obra conjunta el análisis de las cuestiones más relevantes que el PGC-2007 plantea es de gran utilidad no sólo para los estudiosos de esta materia, sino también para aquellos que por razón de su actividad profesional deben conocer y aplicar las nuevas normas contables. El trabajo desarrollado en los artículos por los autores, en su gran mayoría partícipes de los grupos de trabajo creados en el ICAC para el análisis del contenido del nuevo Plan General de Contabilidad, no sólo incorpora precisión en el tratamiento de las materias, sino que aporta las reflexiones necesarias para la mejor aplicación de una norma exhaustiva como es el nuevo Plan Contable.

PAP: Catálogo de Sistemas de Información (5)

Como en ediciones anteriores, vamos a continuar con el análisis del catálogo de sistemas de información de la Oficina Virtual, centrándonos en esta ocasión en la aplicación IRIS.

IRIS es una aplicación web centralizada en la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), que permite el envío de expedientes por parte de un centro gestor a la respectiva Intervención Delegada, Regional o Territorial (sistema IRIS Envíos – Intervenciones Delegadas), o a la Subdirección General de Intervención y Fiscalización (sistema IRIS Envíos-SG Intervención y Fiscalización), y su posterior devolución por parte de la Intervención o de la S.G. de Intervención y Fiscalización, respectivamente, adjuntando el resultado de la fiscalización, de acuerdo con el procedimiento establecido en el Real Decreto 686/2005, de 10 de junio, por el que se modifica el Real Decreto

2188/1995, de 28 de diciembre, por el que se desarrolla el régimen de control interno ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado.

La aplicación IRIS pretende servir de soporte a la tramitación de expedientes sin papel, incorporando para ello la firma electrónica reconocida. En documentos firmados, el sistema validará la coherencia del documento con las distintas firmas, informando además de la revocación o no del certificado y su información principal.

IRIS permite establecer un punto único de comunicación de los órganos gestores con las Intervenciones a efectos de la documentación electrónica.

Los documentos electrónicos de los expedientes de gasto se remitirán a la Intervención Delegada, Regional o Territorial, o a la S.G. Intervención y Fiscalización, según se trate, respectivamente, del sistema IRIS Envíos-

Intervenciones Delegadas o del sistema IRIS Envíos-SG Intervención y Fiscalización, incorporando, en su caso, firma electrónica reconocida en los términos establecidos por la Ley 59/2003.

La notificación y los informes resultado de la fiscalización de los expedientes por la intervención delegada, regional, territorial o la Subdirección General de Intervención y Fiscalización se pondrán a disposición del centro gestor a través del sistema IRIS, para que puedan ser descargados por este último.

La firma electrónica reconocida de aquellos documentos que la incorporen será conforme a la especificación ETSI TS 101 903.

El sistema va dirigido a las unidades de tramitación de expedientes de gasto que deseen tramitar expedientes con documentos electrónicos.

Cuando un órgano gestor quiera iniciar las actuaciones para

la tramitación electrónica de expedientes con la Intervención, es decir, cuando desee remitir documentación electrónica de dichos expedientes por medios telemáticos, de acuerdo con el apartado cuarto de la Resolución

de 28 de noviembre de 2005 de la IGAE, por la que se aprueba la aplicación IRIS, el titular del órgano gestor deberá notificar al interventor delegado correspondiente su interés en la utilización de dicha aplicación para la re-

misión de documentos electrónicos a la Intervención Delegada. Al mismo tiempo indicará la unidad o unidades de tramitación previstas para la remisión de estos documentos a la intervención, a través de la aplicación IRIS.

The screenshot shows the IGAE web interface. At the top left, it displays the logo of the Ministerio de Economía y Hacienda and the IGAE logo (Intervención General de la Administración del Estado). The main menu on the left includes 'Bandeja de entrada', 'Enviar nuevo expediente', and 'Expedientes en la Intervención'. The central area features a diagram with 'IGAE' at the center, connected to various digital communication methods: FAX, XML, SCANNER, SPOOL & LISTADOS, CD ROM - DVD, INTERNET, IMPRESORA, and E-MAIL. The interface also includes a 'Buzón de sugerencias' button and a user status indicator 'Usuario de Envíos en el Curso (DESARROLLO)'. A timestamp '(Ultima actualización: 28/11/2011)' is visible above the diagram.

La Intervención Delegada asignará un código identificativos a los órganos gestores y unidades de tramitación, de acuerdo con la estructura de los órganos sometidos a su control. Una vez asignado este código, los usuarios de las unidades de tramitación implicadas deberán solicitar el acceso según lo indicado en la Resolución de 27 de febrero de 2009, de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, por la que se regula la política de se-

guridad de los sistemas de información de la Secretaría General de Presupuestos y Gastos y de la Intervención General de la Administración del Estado, esto es, a través de la aplicación Gal@.

En el PAP se puede consultar un documento donde se describe el proceso completo de solicitud por el órgano gestor de la utilización del procedimiento de remisión telemática de documentación para fiscalización, y

de la solicitud de acceso a la aplicación IRIS-Envíos por los usuarios de las unidades de tramitación implicadas del órgano gestor. En este documento puede encontrar, en el anexo I, un formulario normalizado para facilitar la notificación del órgano gestor a la correspondiente Intervención o a la S.G. Intervención y Fiscalización, según corresponda, para la utilización del procedimiento de tramitación electrónica de expedientes.

El órgano gestor deberá tener en cuenta que habrá de efectuar tantas notificaciones como unidades de la IGAE con las que deba relacionarse. Las solicitudes deberán ir firmadas por el órgano superior jerárquico, al menos con nivel de Subdirector General, del que dependan las unidades de tramitación incluidas en la misma.

El acceso de los usuarios a la aplicación, una vez autorizados,

se efectuará a través del PAP, en el apartado "Acceso a los sistemas de información" que figura bajo el epígrafe "Oficina Virtual".

A parte de lo anterior, tal como se indica en la resolución de 28 de noviembre de 2005, de la IGAE por la que se aprueba la aplicación IRIS se pone a disposición de las unidades de tramitación un servicio web para la comunicación directa entre sus aplicaciones e IRIS.

La interfaz de este servicio web proporciona una serie de métodos que permiten la comunicación entre el sistema de la unidad tramitadora y el sistema IRIS.

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



Inicio > Catálogo de Sistemas de Información > Listado de Sistemas de información para usuarios externos

Listado de Sistemas de información para usuarios externos

Catálogo de Sistemas de información para usuarios externos

Sistema de Información	Tipo de Acceso	Certificado	Responsable de fichero
Adenda	Internet Extranet	No se requiere	Subdirección General de Presupuestos RFSGPresupuestos@sgpg.meh.es
ATENEA	Internet Extranet	No se requiere	Subdirección General de Presupuestos RFSGPresupuestos@sgpg.meh.es
AUDinet	Internet Extranet	No se requiere	Oficina Nacional de Auditoría RCDireccionONIA@igae.meh.es
BÁSICAL	No aplica	No se requiere	
CANOA	No aplica	No se requiere	
CIBI	Internet Extranet	No se requiere	Subdirección General de Gestión Contable RCSGGestionContable@igae.meh.es
CICEP.red	Internet Extranet	Sólo para Internet	Subdirección General de Coordinación RCSGCoordinacion@igae.meh.es
CIEXT	Internet Extranet	No se requiere	Subdirección General de Gestión Contable RCSGGestionContable@igae.meh.es
CIEXT OAAA	Internet Extranet	No se requiere	Subdirección General de Gestión Contable RCSGGestionContable@igae.meh.es
CINConet	Internet Extranet	No se requiere	Subdirección General de Gestión Contable RCSGGestionContable@igae.meh.es
Consult@-informes-CCAA	Internet Extranet	No se requiere	Subdirección General de Coordinación RCSGCoordinacion@igae.meh.es
Consult@-informes-IGAE	Internet Extranet	No se requiere	Subdirección General de Coordinación RCSGCoordinacion@igae.meh.es
COREnet	Internet Extranet	Sólo para Internet	Subdirección General de Intervención y Fiscalización RCSGFiscat@igae.meh.es
Cuadernos y Recopilaciones de la DGCP y PP.	Internet Extranet	Sí	Subdirección General de Ordenación Normativa y Recursos publicaciones-electronicas-ordenacion-normativa@sgpg.meh.es
DOCEL	No aplica	No se requiere	

Primer Accésit a las Buenas Prácticas en Auditoría y Transparencia en el Sector Público 2011

El pasado 26 de octubre se hizo entrega, en el marco de los IX Encuentros Técnicos de las Instituciones de Control Externo celebrados en Pamplona, del Tercer Premio a las Buenas Prácticas en Auditoría y Transparencia en el Sector Público convocado por la Fundación FIASEP.

La Fundación FIASEP, desde el año 2009, viene concediendo este premio anualmente, cuyo objeto es distinguir las mejores actuaciones en materia de auditoría en el ámbito público.

El Jurado de la 3ª Convocatoria del Premio decidió otorgar el Premio a las Buenas prácticas en Auditoría y Transparencia en el Sector Público-2011 a la Audiencia de Cuentas de Canarias por la "Implantación de la Norma de calidad tipo ISO 9001: 2008, con la que se acredita y garantiza la calidad y eficacia de la actividad de auditoría de la Institución".

El Primer Accésit fue concedido a la Oficina Nacional de Auditoría de la Intervención General del Estado por el "Modelo de coordinación del sistema de auditorías públicas que realiza la IGAE sobre el Sistema portuario". La práctica premiada consiste en la coordinación de las auditorías de

cuentas y de cumplimiento y operativas que lleva a cabo la ONA en las 28 autoridades Portuarias españolas, con el fin de lograr el mayor nivel de eficiencia en la actividad desarrollada con la utilización de los procedimientos y programas más adecuados, así como la emisión de las opiniones de



auditoría de acuerdo con criterios homogéneos. Esta práctica es un ejemplo de homogeneización y normalización de los procedimientos y los resultados de las actuaciones de auditoría en el sector público, objetivo éste que ha perseguido la Intervención General de la Administración del Estado desde que emitió las

primeras normas de auditoría en el sector público en 1983 y que ha mantenido a lo largo de los años convirtiéndose así, en una referencia para el conjunto del sistema de auditoría pública. El Primer Accésit fue recogido por Alberto Girón González, Jefe de la División de Control Financiero Permanente y Auditoría del Sector Pú-

blico Estatal, de la Oficina Nacional de Auditoría.

El Segundo Accésit se concedió a la Diputación Provincial de Granada por la "Aprobación de un Reglamento de Control Interno que implanta un modelo de control integrado con desarrollo de los controles financieros y auditorías". ✓





Nº 4

Nº 3

Nº 3



GOBIERNO DE ESPAÑA

VICEPRESIDENCIA DEL GOBIERNO DE ASUNTOS ECONÓMICOS
MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

IGAE

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO



9 771578 031031