

Contabilidad, Gobernanza y Control en el Sector Público

El presente libro recoge las ponencias y comunicaciones presentadas en el Workshop “Contabilidad, Gobernanza y Control en el Sector Público”, celebrado el 17 de noviembre de 2022. El evento constituye un foro para el intercambio de ideas y experiencias entre investigadores, profesionales y académicos de Argentina, Italia y España en cuestiones relacionadas con el análisis y mejora de la gestión pública. Su organización corre a cargo de la Universidad de Castilla-La Mancha, a través del Departamento de Administración de Empresas y Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de Toledo) y la Asociación Argentina de Profesores Universitarios de Contabilidad Pública (APUCP). Se articula en torno a tres ejes principales, cada uno de ellas con ponencias de los tres países implicados: Gobernanza Pública e Instituciones Económicas Internacionales, Transparencia y Control Público Interno y Externo y Contabilidad y Presupuesto Público.



Rosario Pérez Morote

Doctora en Contabilidad y Finanzas por la Universidad de Castilla-La Mancha. Sus principales líneas de investigación se enmarcan en la Contabilidad de Costes y de Gestión tanto en el ámbito privado como en el público y, dentro de este último, la gestión, control de costes y análisis de riesgos en las administraciones locales.

FOR AUTHOR USE ONLY

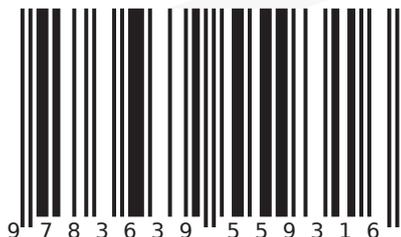
Pérez Morote, Pontones Rosa, Lorenzo



Rosario Pérez Morote · Carolina Pontones Rosa ·
Ricardo Gustavo Lorenzo

Contabilidad, Gobernanza y Control en el Sector Público

Workshop Académico y Profesional



PUBLICIA

**Rosario Pérez Morote
Carolina Pontones Rosa
Ricardo Gustavo Lorenzo**

Contabilidad, Gobernanza y Control en el Sector Público

FOR AUTHOR USE ONLY

FOR AUTHOR USE ONLY

**Rosario Pérez Morote
Carolina Pontones Rosa
Ricardo Gustavo Lorenzo**

Contabilidad, Gobernanza y Control en el Sector Público

Workshop Académico y Profesional

FOR AUTHOR USE ONLY

PUBLICIA

Imprint

Any brand names and product names mentioned in this book are subject to trademark, brand or patent protection and are trademarks or registered trademarks of their respective holders. The use of brand names, product names, common names, trade names, product descriptions etc. even without a particular marking in this work is in no way to be construed to mean that such names may be regarded as unrestricted in respect of trademark and brand protection legislation and could thus be used by anyone.

Cover image: www.ingimage.com

Publisher:

PUBLICICIA

is a trademark of

Dodo Books Indian Ocean Ltd. and OmniScriptum S.R.L publishing group

120 High Road, East Finchley, London, N2 9ED, United Kingdom

Str. Armeneasca 28/1, office 1, Chisinau MD-2012, Republic of Moldova,
Europe

Printed at: see last page

ISBN: 978-3-639-55931-6

Copyright © Rosario Pérez Morote, Carolina Pontones Rosa,
Ricardo Gustavo Lorenzo

Copyright © 2024 Dodo Books Indian Ocean Ltd. and OmniScriptum S.R.L
publishing group

FOR AUTHOR USE ONLY

Presentación.....	I
Comité organizador.....	III
Comité científico.....	III
Programa.....	IV
MESA I: Gobernanza Pública e Instituciones Económicas Internacionales.....	1
José María Las Heras. Profesor Consulto Universidad Nacional de Córdoba (Argentina). <i>Ponencia: "ARGENTINA: LA LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN FRENTE A UN FLAGELO GLOBALIZADO"</i>	3
Avv. Aristide Police. Profesor Titular de la Universidad Tor Vergata de Roma (Italia) <i>Ponencia: "THE PATH TOWARDS A MULTICENTRIC AND TRANSNATIONAL SYSTEM OF GOVERNANCE"</i>	5
Evangelina Aranda García. Profesora Titular de la Universidad de Castilla-La Mancha (España). <i>Ponencia: "GOBERNANZA ECONÓMICA EUROPEA. RETOS"</i>	7
MESA II: Transparencia y Control Público Interno y Externo.....	9
Juan José Permuy. Director de Posgrado de la Especialización de Administración Financiera y Control del Sector Público de la Universidad de Buenos Aires (Argentina). <i>Ponencia: "EL CONTROL DE LA HACIENDA PÚBLICA: ALCANCES Y FORMAS"</i>	11
Eugenio Francesco Schlizer. Ex Fiscal General de la Corte di Conti de Italia. <i>Ponencia: "EL TRIBUNAL DE CUENTAS: UN PODER POR DERECHO PROPIO. RAÍCES CONSTITUCIONALES"</i>	25
Isaac Martín Delgado. Catedrático de la Universidad de Castilla-La Mancha (España). <i>Ponencia: "TRANSPARENCIA, ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA Y CONTROL DEMOCRÁTICO"</i>	59
MESA III: Contabilidad y Presupuesto Público.....	73
Ricardo Gustavo Lorenzo. Profesor Asociado Universidad Nacional del Sur (Argentina). <i>Ponencia: "LA FALTA DE SANCIÓN LEGAL DEL PRESUPUESTO ARGENTINO. ANTECEDENTES Y SITUACIÓN ACTUAL"</i>	75
Mássimo Occhiena. Profesor Titular de la Universidad de Sassari (Italia). <i>Ponencia: "GASTOS DE EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA: LA EVOLUCIÓN DEL PAPEL DEL TRIBUNAL DE CUENTAS (IDEAS SOBRE PNRR)"</i>	85
Javier Calleja Lozano. Interventor Delegado del Ministerio de Defensa (España). <i>Título: "ANALYSIS OF THE WEAKNESSES AND CONDITIONING FACTORS OF THE LEVEL OF RISK IN THE INTERNAL CONTROL OF THE UNITS OF THE SPANISH MINISTRY OF DEFENCE (2016-2021)"</i>	87
Sesión de presentación de comunicaciones.....	115
Mabel Mirta Cabrera. Profesora Titular de la Universidad Nacional de Rosario (Argentina). <i>Título: "HABLEMOS DE CONTROL PÚBLICO"</i>	117

M.ª del Rocío Arteaga Arteaga. Interventora/Tesorera. Categoría Superior. Interventora Adjunta
Diputación Provincial de Málaga (España).
Título: “UN NUEVO MODELO DE CONTROL INTERNO EN LAS CORPORACIONES LOCALES”.....123

Javier Calleja Lozano. Interventor Delegado del Ministerio de Defensa español. Estudiante de
Doctorado en Economía y Empresa de la Universidad de Castilla La Mancha (España).
*Título: “EL CONTROL INTERNO ESPAÑOL. RIESGOS DERIVADOS DE LA GESTIÓN DEL PRESUPUESTO Y
PROCEDIMIENTOS CONTABLES UTILIZADOS”*.....145

Alberto Muñoz Arenas. Profesor de la Universidad de Castilla-La Mancha (España).
*Título: “LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA Y SU PRESENTACIÓN EN LOS PORTALES DE
TRANSPARENCIA”*.....151

FOR AUTHOR USE ONLY

Presentación.

El presente libro recoge las ponencias y comunicaciones presentadas en el Workshop “*Contabilidad, Gobernanza y Control en el Sector Público*”, celebrado el 17 de noviembre de 2022. El evento constituye un foro para el intercambio de ideas y experiencias entre investigadores, profesionales y académicos de Argentina, Italia y España en cuestiones relacionadas con el análisis y mejora de la gestión pública.

Su organización corre a cargo de la Universidad de Castilla-La Mancha (Departamento de Administración de Empresas y Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de Toledo) y la Asociación Argentina de Profesores Universitarios de Contabilidad Pública (APUCP). Adoptando un formato híbrido -online y presencial, en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de Toledo (España)-, la jornada ha contado con la participación de responsables del control externo e interno pertenecientes a diversas administraciones públicas, profesores universitarios y estudiantes.

Se articula en torno a tres mesas redondas, cada una de ellas con ponencias de los tres países implicados.

La Mesa I “*Gobernanza Pública e Instituciones Económicas Internacionales*” agrupa temas relativos a la necesidad del sector de adoptar una visión estratégica que supere los márgenes del ciclo político y que se encamine hacia la consecución de los objetivos de la Agenda 2030. La influencia de las Instituciones Económicas Internacionales y el deber de rendición de cuentas determinan la necesidad de mejorar la organización y el funcionamiento de las instituciones públicas, en torno a los ejes de la integridad, la transparencia, la apertura de datos, la participación ciudadana, la eficiencia y la eficacia, la digitalización y el trabajo en red, entre otros.

La MESA II “*Transparencia y Control Público Interno y Externo*” reflexiona sobre cómo el logro de la transparencia informativa en el sector público es clave para atender las necesidades de los diferentes *stakeholders*, en constante cambio como resultado de las crisis social, económica y medioambiental, observándose un aumento de la exigencia y desconfianza ciudadana hacia los gestores públicos, a consecuencia de los casos de fraude y corrupción. La mejora e innovación en materia de contabilidad pública necesita de la acción de las instituciones de control público interno y externo, que asuman con independencia la responsabilidad de la verificación, auditoría y aseguramiento de la información presentada.

Por su parte, la MESA III “*Contabilidad y Presupuesto Público*” trata sobre la necesaria reforma de la gestión pública y de sus sistemas de información, tanto financiera como no financiera, y su divulgación, que tienen como fin promover la comparabilidad y garantizar la calidad de la información contable pública, en el contexto de unas sociedades digitales y globalizadas. Ello es preciso para el avance en cuestiones esenciales como la rendición de cuentas, la planificación, evaluación y mejora de las actuaciones, la gestión de riesgos y la sostenibilidad. En definitiva, la información contable tanto de carácter económico-financiero y patrimonial, presupuestario y analítico, como de tipo no financiero, presentada de forma integrada, debe ofrecer las bases para una toma de decisiones mejor soportada y orientada hacia la responsabilidad social pública, la democracia y el bienestar de la población. Por otro lado, es necesario reafirmar la importancia del Presupuesto como instrumento jurídico y de control político, como fiel indicador de la división de poderes y del sistema republicano y democrático.

FOR AUTHOR USE ONLY

Comité organizador:

Presidenta:

CAROLINA PONTONES ROSA

Secretario:

JESÚS F. SANTOS PEÑALVER

Vocales:

RICARDO GUSTAVO LORENZO

ROSARIO PÉREZ MOROTE

JUAN JOSÉ PERMUY

JESÚS SÁNCHEZ ARAQUE

Comité científico:

Presidenta:

ROSARIO PÉREZ MOROTE

Vocales:

INMACULADA ALONSO CARRILLO

ELISA ISABEL CANO MONTERO

RICARDO GUSTAVO LORENZO

MONTSERRAT MANZANEQUE LIZANO

ELENA MERINO MADRID

DOMINGO NEVADO PEÑA

MONTSERRAT NÚÑEZ CHICHARRO

JUAN JOSÉ PERMUY

CAROLINA PONTONES ROSA

YOLANDA RAMÍREZ CÓRCOLES

FERNANDO SÁNCHEZ-MAYORAL GARCÍA-CALVO

JESÚS SÁNCHEZ ARAQUE

JESÚS F. SANTOS PEÑALVER

ÁNGEL TEJADA PONCE

Programa.

15:30– 15:55 Inauguración

FERNANDO ANDÚJAR HERNÁNDEZ, Presidente de la Cámara de Cuentas de Castilla-La Mancha.

MANUEL LAGUNA MONROY, Interventor General de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha.

FRANCISCO J. SÁEZ MARTÍNEZ, Vicerrector de Economía y Planificación de la Universidad de Castilla-La Mancha.

JESÚS F. SANTOS PEÑALVER, Catedrático de la Universidad de Castilla-La Mancha.

JUAN JOSÉ PERMUY, Profesor Titular de la Universidad de Ciencias Empresariales y Sociales – Director de Posgrado Universidad de Buenos Aires.

16:00– 16:45 MESA I: *Gobernanza Pública e Instituciones Económicas Internacionales*

Moderador: CAROLINA PONTONES ROSA, Profesora Titular de la Universidad de Castilla-La Mancha.

Ponente: JOSÉ MARÍA LAS HERAS, Profesor Consulto Universidad Nacional de Córdoba (Argentina). Título de la ponencia: *“La lucha contra la corrupción frente a un flagelo globalizado”*.

Ponente: ARISTIDE POLICE, Profesor Titular de la Universidad Tor Vergata de Roma. Título de la ponencia: *“The Path Towards a Multicentric and Transnational System of Governance”*.

Ponente: EVANGELINA ARANDA GARCÍA, Profesora Titular de la Universidad de Castilla-La Mancha. Título de la ponencia: *“Gobernanza económica europea. Retos”*.

16:50-17:35 MESA II: *Transparencia y Control Público Interno y Externo*

Moderador: JESÚS F. SANTOS PEÑALVER, Catedrático de la Universidad de Castilla-La Mancha.

Ponente: JUAN JOSÉ PERMUY, Profesor Titular de la Universidad de Ciencias Empresariales y Sociales – Director de Posgrado de la Universidad de Buenos Aires. Título de la ponencia: *“El control de la Hacienda Pública: alcances y formas”*.

Ponente: EUGENIO FRANCESCO SCHLIZER, Ex Fiscal General de la Corte di Conti de Italia. Título de la ponencia: *“El tribunal de cuentas: un poder por derecho propio. Raíces constitucionales”*.

Ponente: ISAAC MARTÍN DELGADO, Catedrático de la Universidad de Castilla-La Mancha. Título de la ponencia: *“Transparencia, acceso a la información pública y control democrático”*.

17:45-18:30 MESA III: Contabilidad y Presupuesto Público

Moderador: ROSARIO PÉREZ MOROTE, Profesora Titular de la Universidad de Castilla-La Mancha.

Ponente: RICARDO GUSTAVO LORENZO, Profesor Asociado Universidad Nacional del Sur. *“La falta de sanción legal del presupuesto argentino. Antecedentes y situación actual”.*

Ponente: MÁSSIMO OCCHIENA, Profesor Titular de la Universidad de Sassari. Título de la ponencia: *“Gastos de ejecución presupuestaria: la evolución del papel del Tribunal de Cuentas (ideas sobre PNRR)”.*

Ponente: JAVIER CALLEJA LOZANO, Interventor del Ministerio de Defensa español. Título de la ponencia: *“Análisis de las debilidades y factores condicionantes del nivel de riesgo en el control interno en las unidades del Ministerio de Defensa español (2016-2021)”.*

18:35 – 19:20 Presentación de comunicaciones

Moderador: ROSARIO PÉREZ MOROTE, Profesora Titular de la Universidad de Castilla-La Mancha.

Trabajos presentados:

Mabel Mirta Cabrera, Profesora Titular de la Universidad Nacional de Rosario, Facultad de Ciencias Económicas y Estadística. Título de la comunicación: *“Hablemos de control”.*

M.ª del Rocío Arteaga Arteaga, Interventora/Tesorerera. Categoría Superior. Interventora Adjunta Diputación Provincial de Málaga. Título de la comunicación: *“Un nuevo modelo de control interno en las corporaciones locales”.*

Javier Calleja Lozano, Interventor Delegado del Ministerio de Defensa español. Estudiante de Doctorado en Economía y Empresa de la Universidad de Castilla-La Mancha. Título de la comunicación: *“El control interno español. Riesgos derivados de la gestión del presupuesto y procedimientos contables utilizados”.* Coautores: Montserrat Manzanque Lizano, Rosario Pérez Morote, Carolina Pontones Rosa y Jesús F. Santos Peñalver.

Alberto Muñoz Arenas, profesor de la Universidad de Castilla-La Mancha. Título de la comunicación: *“La información contable pública y su presentación en los portales de transparencia”.*

19:25-19.30 Conclusiones

FOR AUTHOR USE ONLY

MESA I:

*Gobernanza Pública e Instituciones
Económicas Internacionales*

Moderador:

Carolina Pontones Rosa

Profesora Titular de la Universidad de Castilla-La Mancha

FOR AUTHOR USE ONLY

José María Las Heras

Profesor Consulto Universidad Nacional de Córdoba (Argentina).

Ponencia:

“ARGENTINA: LA LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN FRENTE A UN FLAGELO GLOBALIZADO”

Resumen:

Estamos a pocos días del 9 de diciembre, instituido por la Convención de las Naciones Unidas como el Día Internacional contra la Corrupción. Un flagelo globalizado que pone en riesgo la estabilidad de las naciones y la calidad de vida de sus habitantes. Señala el Papa Francisco que es menester “...combatir el cáncer de la corrupción que degrada la dignidad de las persona...” en su discurso ante Funcionarios del Tribunal de Cuentas de Italia en marzo del 2019.

Es necesario que las “naciones- estados” asuman la lucha para amortiguar, sino eliminar, sus dañinos efectos. Pero no es suficiente: se necesita del acuerdo activo de todos los países de la comunidad internacional y de sus organizaciones globales como Naciones Unidas e instituciones financieras como el FMI, Banco Mundial, BID y OSDE.

Ello ha sido comprendido con la firma en el año 2003 de la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción. De una manera u otra los países miembros han ido adoptado en distintos grados los puntos acordados. El autor se propone resaltar la importancia de los compromisos. Y el rol que la cabe a la administración financiera estatal y de la contabilidad pública para coadyuvar hacia una mayor transparencia en los vínculos entre los gobiernos, el sector privado y las organizaciones de la sociedad civil.

Demás está en señalar que la concentración de la lucha anticorrupción debe ser un compromiso deontológico de los académicos de la disciplina.

FOR AUTHOR USE ONLY

Avv. Aristide Police

Profesor Titular de la Universidad Tor Vergata de Roma (Italia)

Ponencia:

“THE PATH TOWARDS A MULTICENTRIC AND TRANSNATIONAL SYSTEM OF GOVERNANCE”

Resumen:

La Administración pública avanza hacia modelos en los que un único centro de gobierno es sustituido por una miríada de otros habitados por una variedad de actores, relaciones e interacciones. Nacieron nuevos centros tanto en el plano mundial o continental como a nivel nacional y local, donde se observa un aumento de la importancia de los gobiernos subnacionales como regiones, municipios y sobre todo grandes ciudades. Frente a la creciente importancia de la dimensión local, como lugar de ciudadanía, identidad y subjetividad, el modelo tradicional de administración basado en la centralización institucional y las relaciones jerárquicas, ya no parece suficiente para abordar los problemas relacionados con la complejidad y fragmentación de la sociedad moderna.

De hecho, el modelo de jerarquía tradicional, en el que un solo sujeto, la institución responsable de las decisiones, intervenía en la formulación e implementación de las políticas públicas, es reemplazado por un modelo de red basado en la cooperación entre las múltiples entidades públicas y privadas, actores estatales y no estatales que aparecieron en escena. La tendencia, nueva e inestable, es la de un reequilibrio territorial de los poderes políticos y de sus acciones, así como de las relaciones entre política y sociedad. La ponencia se referirá a la experiencia italiana, y se centrará en los modelos de gestión pública, en un proceso de tipo isomórfico, comportamientos y estructuración organizativa propios del sector privado junto con otras formas organizativas híbridas basadas en políticas de intermediación y confianza. El tema de la gobernanza y sus efectos se tendrá finalmente en cuenta a nivel de los gobiernos supranacionales frente a los gobiernos locales y de las políticas que estos últimos están llamados a tratar y gestionar.

FOR AUTHOR USE ONLY

Evangelina Aranda García

Profesora Titular de la Universidad de Castilla-La Mancha (España).

Ponencia:

“GOBERNANZA ECONÓMICA EUROPEA. RETOS”

Resumen:

En el ámbito de la Unión Europea, la gobernanza económica hace referencia al “sistema de instituciones y procedimientos establecidos para lograr los objetivos de la Unión en el ámbito económico, es decir, la coordinación de las políticas económicas a fin de fomentar el progreso económico y social para la Unión Europea y sus ciudadanos”. La Gobernanza Económica Europea hay que situarla en el ámbito del proceso de integración económica y monetaria en el que se han inmerso los países de la Unión Europea desde finales de los años sesenta. En la ponencia, tras establecer ciertas consideraciones sobre la Gobernanza Pública y las Instituciones Económicas Internacionales, se realizará un breve repaso a las etapas de la Gobernanza Económica Europea para, posteriormente, plantear la nueva realidad y desafíos a los que dicha gobernanza debe hacer frente tras las crisis del coronavirus y la guerra de Ucrania. De manera sintética, se podrá comprobar que han existido dos grandes etapas en esta gobernanza: la primera etapa que llega hasta 2011 –elementos como el control de déficits excesivos y el papel del Pacto de Estabilidad y Crecimiento, los Programas Nacionales de Reforma o las Grandes Orientaciones de Política Económica constituyen las bases de esta primera etapa- y, una segunda etapa, también denominada Gobernanza Económica Reforzada o Nueva Gobernanza – en esta etapa son determinantes las reformas del Pacto de Estabilidad y Crecimiento destacando el Procedimiento de Déficit Excesivo para trabajar hacia una Unión Presupuestaria, el Procedimiento de Desequilibrio Macroeconómico y el Pacto Fiscal del Euro para avanzar hacia la Unión Económica, la coordinación en el Semestre Europeo, la creación de Autoridades Financieras de Supervisión para trabajar en la Unión Financiera y Bancaria y la existencia de Mecanismos de Financiación; se conforma el triángulo virtuoso conformado por la responsabilidad fiscal junto a la inversión y las reformas estructurales-. En la ponencia se analizará, tanto teórica como empíricamente, como la crisis del coronavirus ha incorporado nuevos cambios – el Mecanismo de Recuperación y Resiliencia como mecanismo propio de estabilización, la activación de la cláusula general de salvaguardia, la emisión de deuda pública conjunta, etc.- y ha vuelto a poner de manifiesto ciertos retos de esta gobernanza entre los que destaca la eficiencia, la complejidad, la transparencia y la legitimidad democráticas o el papel de entes locales y regionales –por ejemplo, gobernanza fiscal de la CC.AA. para el caso de España-.

FOR AUTHOR USE ONLY

MESA II:

Transparencia y Control Público Interno y Externo

Moderador:

Montserrat Manzanegue Lizano

Profesora Titular de la Universidad de Castilla-La Mancha

FOR AUTHOR USE ONLY

Juan José Permy

Director de Posgrado de la Especialización de Administración Financiera y Control del Sector Público de la Universidad de Buenos Aires (Argentina).

Ponencia:

“EL CONTROL DE LA HACIENDA PÚBLICA: ALCANCES Y FORMAS”

1. Introducción.

El sistema establecido por la Ley 24156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional (en adelante LAF) hace mención específica a la diferenciación entre control interno y control externo.

El control interno es llevado a cabo por la Sindicatura General de la Nación (SIGEN), de acuerdo con lo establecido en el art. 96 de la LAF, organismo con personalidad jurídica propia y autarquía administrativa y financiera, dependiente del Poder Ejecutivo nacional, y también por las unidades de auditoría interna (UAI) que se encuentran en cada jurisdicción y entidad.

La SIGEN, como órgano rector del sistema de control interno, tiene potestades normativas, coordinadoras y de supervisión. Está a cargo de un funcionario, denominado “síndico general de la nación”, que es designado por el Poder Ejecutivo nacional y depende directamente del Presidente de la Nación, con rango de Secretario de la Presidencia de la Nación. El Síndico General es asistido por tres Síndicos Generales Adjuntos, quienes los sustituirán en caso de ausencia, licencia o impedimento.

El modelo de control que aplique y coordine la sindicatura deberá ser integral e integrado; abarcar los aspectos presupuestarios, económicos, financieros, patrimoniales, normativos y de gestión, y la evaluación de programas, proyectos y operaciones; y estar fundado en criterios de economía, eficiencia y eficacia.

Resulta importante destacar que la autoridad superior de cada jurisdicción o entidad dependiente del Poder Ejecutivo Nacional será responsable del mantenimiento de un adecuado Sistema de Control Interno que incluirá los instrumentos de control previo y posterior incorporados en el plan de la organización y en los reglamentos y manuales de procedimiento de cada organismo.

Las funciones de la SIGEN están delimitadas en el artículo 104 de la LAF, que le permite dictar y aplicar normas de control interno; realizar auditorías financieras, de legalidad y de gestión, investigaciones especiales y pericias de carácter financiero; evaluar programas, proyectos y operaciones; aprobar los planes anuales de trabajo de las unidades de auditoría interna; orientar y supervisar su ejecución; y formular recomendaciones tendientes a asegurar el adecuado cumplimiento normativo.

En cuanto a las vinculaciones entre la SIGEN y las UAI, su relación se explica teniendo en cuenta los conceptos de centralización normativa y descentralización operativa: la SIGEN es el órgano rector que centraliza la generación de normas, y las UAI que son creadas en cada una de las jurisdicciones o entidades conforman una red que es coordinada y supervisada por la Sindicatura General de la Nación.

2. Órgano rector del sistema.

Los organismos públicos de control están integrados por:

- ✓ Auditoría externa (Auditoría General de la Nación) – Modificado por el artículo 85 de la Constitución Nacional, correspondiendo el control externo al poder legislativo nacional y desempeñando la Auditoría General de la Nación como órgano de asistencia técnica al mismo.
- ✓ Investigación de irregularidades (Oficina Anticorrupción y Fiscalía Nacional de Investigaciones Administrativas).
- ✓ Control Interno (ejercido por la Sindicatura General de la Nación).

El desarrollo de la presente unidad está orientado exclusivamente al control interno.

Las fases de la administración están integradas por la ejecución que integra la organización, la coordinación y dirección y mediante el planeamiento se diagrama dentro de toda la organización el control interno.

El control interno de acuerdo a la normativa de la Sindicatura General de la Nación es un proceso integrado a los procesos, llevado a cabo por la autoridad superior, funcionarios y empleados del ente. Está diseñado con el objeto de proporcionar una garantía razonable del logro de objetivos incluidos en las siguientes categorías:

- ✓ Economía, Eficiencia y Eficacia de las operaciones.
- ✓ Confiabilidad de la información financiera.
- ✓ Cumplimiento de leyes, reglamentos y políticas.

El órgano rector de control interno (a saber, la Sindicatura General de la Nación) está integrado por el Síndico General de la Nación nombrado por el Poder Ejecutivo Nacional, y 3 Síndicos Adjuntos designados también por el Poder Ejecutivo, a propuesta del Síndico General de la Nación.

Las fases que integra el sistema de control interno del sector público nacional la podemos diagramar de la siguiente forma:



3. Principales responsables del sistema de control interno (SCI).

Autoridades superiores: Las autoridades superiores son responsables de “Estructurar y mantener actualizado un sistema de control interno que incluya instrumentos de control previo y posterior incorporados en el plan de organización, los reglamentos, los manuales de procedimiento y la auditoría interna”.

Unidades de Auditoría Interna: Responsables de la auditoría interna de cada uno de los entes dependientes del Poder Ejecutivo Nacional. Se caracterizan por:

- ✓ Depender jerárquicamente del Síndico General de la Nación (Decreto 72/2018 y Resolución SIGEN 69/2018).
- ✓ Estar coordinadas técnicamente por la SIGEN.

4. Sindicatura General de la Nación (SIGEN):

- ✓ Órgano rector del sistema de control interno.
- ✓ Órgano de auditoría del Poder Ejecutivo Nacional.
- ✓ Órgano normativo, de coordinación y supervisión de las unidades de auditoría interna (UAI).

5. Objetivos:

- ✓ Lograr un adecuado ambiente de control en el ámbito del Poder Ejecutivo Nacional.
- ✓ Evaluar si la gestión se realizó siguiendo:
 - a) Principios de economía, eficiencia y eficacia.
 - b) En un contexto de legalidad y regularidad.
- ✓ Coadyuvar a la:
 - a) Agilidad en la toma de decisiones.
 - b) Oportuna corrección de los desvíos y errores detectados.
- ✓ Generar un sistema de información útil para el Presidente de la Nación.

6. Funciones de asesoramiento:

- ✓ Atender pedidos de asesoría en materia de control y auditoría.
- ✓ Formular recomendaciones sobre el cumplimiento normativo, la aplicación de normas de Auditoría Interna y criterios de Control Interno.

7. Funciones Normativas:

- ✓ Dictar normas:
 - a) De control interno, para los organismos.

b) De auditoría interna, para las UAI.

- ✓ Establecer requisitos de calidad técnica para el personal integrante de las UAI.

8. Funciones de coordinación y supervisión:

- ✓ Coordinar técnicamente a las UAI, aprobar sus planes anuales y orientar y supervisar su ejecución y resultados.
- ✓ Comprobar que los organismos pongan en práctica las recomendaciones formuladas
- ✓ Supervisar el funcionamiento del Sistema de Control Interno global y el de cada ente en particular.

9. Funciones de evaluación y auditoría:

- ✓ Realizar y coordinar auditorías financieras, de legalidad y de gestión, investigaciones especiales y pericias, y orientar la evaluación de programas, proyectos y operaciones.
- ✓ Controlar el cumplimiento normativo.
- ✓ Ejercer la sindicatura en las sociedades en las que el Estado tiene participación accionaria.
- ✓ Intervenir preventivamente en materia de privatizaciones.
- ✓ Verificar la adopción de medidas para la prosecución en sede judicial del resarcimiento de daños patrimoniales.
- ✓ Efectuar el control de los pagos de la deuda pública interna consolidada.
- ✓ Examinar el destino y la eficiencia en la aplicación de los fondos asignados a las provincias con afectación específica.

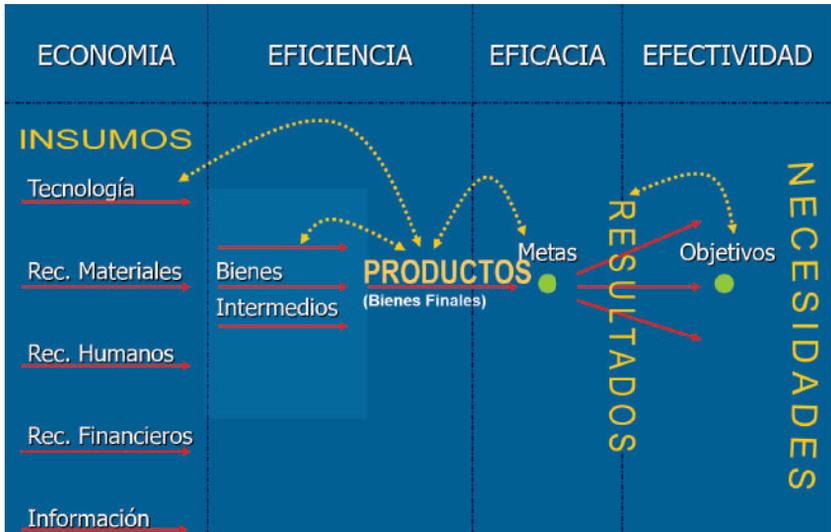
10. Funciones de Información:

- ✓ Poner en conocimiento del Presidente de la Nación los actos perjudiciales para el patrimonio público.
- ✓ Informar al Presidente de la Nación sobre la gestión de los entes.
- ✓ Informar a la opinión pública en forma periódica.

11. Visión:

El Sistema de Control Interno que guía y coordina SIGEN contribuye al logro de los Objetivos de Gobierno.

El siguiente cuadro nos permite analizar los recursos que participan en la organización para el logro de los objetivos y en particular de las necesidades públicas:



12. Misión:

SIGEN, órgano rector del Sistema de Control Interno, coordina actividades orientadas a lograr que la gestión del Sector Público Nacional alcance los objetivos de gobierno mediante un empleo de recursos adecuado, dentro del marco legal vigente.

13. Objetivos estratégicos:

1. Optimizar el modelo a partir de la experiencia.
2. Fortalecer el rol de órgano rector del Sistema de Control Interno (SCI).
3. Fortalecer y explotar la visión integral del Sector Público Nacional.
4. Optimizar el balance entre evaluación de actividades de apoyo y actividades sustantivas.
5. Priorizar la atención sobre los riesgos que pueden afectar los intereses básicos de la gente.

14. Optimización del modelo a partir de la experiencia:

- ✓ Difusión del modelo de control entre las autoridades superiores de las jurisdicciones y entidades.
- ✓ Comités de Control: inducción para su constitución en los entes, exclusivamente para la Administración Nacional. Las empresas y sociedades del Estado están excluidas de constituir los citados comités ante debilidades que se presenten en el control interno.
- ✓ Programa de Regularización del Control Interno.

15. Programa de regularización del control interno:

- ✓ Apunta a mejorar la eficacia del control, enfatizando la colaboración entre SIGEN y los organismos.
- ✓ Complementa la labor de los Comités de Control.

16. Fortalecimiento del rol de órgano rector del SCI:

- ✓ Normativa sobre Informes de Control Interno y Gestión.
- ✓ Metodología de Autoevaluación del Control Interno por procesos.
- ✓ Normas Mínimas de Control Interno sobre buen gobierno corporativo en empresas y sociedades.

17. Conceptos generales de control interno.

Principios del control interno:

Para poder llevar a cabo lo expresado precedentemente, daré una visión general de los principios de control interno, que presenta todavía en nuestro país debilidades que hay que fortalecer.

Para algunos autores, el control interno se sustenta en tres principios fundamentales:

1. División del trabajo. Consiste en la separación de funciones en las unidades operativas de custodia y control, y de estas entre sí. El trabajo debe estar subdividido de tal forma que una persona no tenga un control completo de la operación, para lo cual se debe distribuir el trabajo de tal forma que una operación no comience y termine en la persona o el área que la inició. Esto posibilita la detección de errores u otras irregularidades. Para lograr este objetivo, también es necesario que las personas que realicen las operaciones no tengan acceso a los registros contables que guarden relación con esas operaciones.
2. Determinación de responsabilidades: Se basa en que los procedimientos inherentes al control de las operaciones económicas, así como la elaboración de los documentos, permiten determinar la responsabilidad primaria sobre las anotaciones y operaciones llevadas a cabo.
3. Cargo y descargo: Está relacionado con la determinación de responsabilidades porque facilita su aplicación cuando es necesario. Cuando se produce una entrega (descargo), existe una contrapartida o recepción (cargo). Se contabilizan y registran operaciones.

18. Componentes del control interno.

Como marco que comprende el control interno, se ha desarrollado una norma muy importante que aplican los órganos de control tanto internos como externos, que se integra a los principios estudiados por la OCDE, a saber, el sistema COSO. Se deberán incluir las normas que elabora la Internacional Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) (1992) Normas de auditoría tratadas en Washington, en el Comité de Normas de Auditoría. (ver bibliografía).

El marco COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) comisión constituida por representantes de 5 organizaciones del sector privado de EE.UU., para proporcionar liderazgo intelectual frente a tres temas interrelacionados: la gestión del riesgo empresarial, el control interno y la disuasión de fraude. Las organizaciones son:

- a) La Asociación Americana de Contabilidad (AAA).
- b) El Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA).
- c) Ejecutivos de Finanzas Internacional (FEI).
- d) La Asociación Nacional de Contadores (ahora el Instituto de Contadores Administrativos (AMI)).

Desde su fundación en 1985 en EE.UU., promovida por las malas prácticas empresariales y los años de crisis anteriores, el sistema COSO estudia los factores que pueden dar lugar a información financiera fraudulenta y elabora textos y recomendaciones para todo tipo de organizaciones y entidades reguladoras, como el SEC (Agencia Federal de Supervisión de Mercados Financieros y otros. De lo expresado podemos adicionar para el sector privado el concepto de compliance – Desarrollar programas de control interno perfectamente detallados. El término en inglés “compliance” muchas veces se traduce como “cumplimiento normativo de la empresa”, aunque en realidad es más que eso. Se puede describir como un conjunto de procedimientos y buenas prácticas adoptadas por las entidades de existencia ideal para identificar, clasificar, gestionar y corregir sus riesgos, a fin de evitar o reducir los riesgos propios de la actividad empresarial. Dicho conjunto de medidas va, a menudo, más allá de los requerimientos normativos y es por eso que se habla del fenómeno de la “autorregulación”.

También podemos mencionar, que al cumplirse los diez años de funcionamiento las Auditoría General de la Nación en el año 2002, conjuntamente con la Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas del Congreso Nacional, se realizaron las Primeras Jornadas sobre Control Público, en la misma se fijaron criterios para mejorar y perfeccionar el Control Público a saber:

- a) La Auditoría debe acercarse a la gente -Comparar y compartir información.
- b) Auditar en tiempo real. Que las recomendaciones lleguen a tiempo, para corregir y cambiar.
- c) Alcanzar un control centrado en los resultados. Mayor transparencia.
- d) Los informes de auditoría deben publicarse.
- e) Darle mayor relevancia a la auditoría de gestión.
- f) Darle prioridad en la articulación entre los organismos de control, Auditoría General de la Nación, Sindicatura General de la Nación, y los Tribunales de Cuentas Provinciales.
- g) Hacer partícipe a la ciudadanía en el ejercicio de control.
- h) Independencia del auditor y demás integrantes que participen en el proceso de auditoría.

- i) Fomentar la formación, el conocimiento y la adecuada capacitación de los profesionales y personal de los órganos de Control.
- j) Procurar la autonomía presupuestaria de los órganos de Control.
- k) Darle competencias jurídicas a la Auditoría General de la Nación, para que pueda actuar como querellante en los procesos iniciados como consecuencia de las irregularidades que observa, basadas en evidencias sustentables y firmes.

Para cumplir con los objetivos de un adecuado control interno, al margen de lo expresado precedentemente, debe aplicarse de manera efectiva los siguientes principios componentes del COSO II que nos permita alcanzar TRANSPARENCIA en nuestro País:

1. Entorno de control.
2. Evaluación de Riesgos.
3. Actividades de Control.
4. Información y comunicación.
5. Actividades de supervisión.

19. Entorno de control.

El entorno de control define al conjunto de circunstancias que enmarcan el accionar de una entidad de auditoría y que son, por lo tanto, determinantes del grado en que los principios de este último imperan sobre las conductas y los procedimientos organizacionales.

El ambiente de control es, fundamentalmente, consecuencia de la actitud asumida por las máximas autoridades que se traslada a los agentes de la institución con relación a la importancia del control interno y su incidencia sobre las actividades y los resultados.

Asimismo, fija el tono de la organización y, sobre todo, provee disciplina a través de la influencia que ejerce sobre el comportamiento del personal en su conjunto. Constituye el andamiaje para el desarrollo de las acciones y de allí deviene su trascendencia, pues como conjunción de medios operadores y reglas previamente definidas, traduce la influencia colectiva de varios factores en el establecimiento, fortalecimiento o debilitamiento de políticas y procedimientos efectivos en una organización.

Los principales factores del entorno de control son:

- a) La integridad ética y la honestidad tanto personales como profesionales.
- b) La competencia, la idoneidad y la capacitación del personal.
- c) La filosofía de la dirección y el estilo gerencial.
- d) La estructura organizacional.
- e) Las políticas y las prácticas de recursos humanos.

20. Evaluación de riesgos.

La evaluación de riesgos es el proceso de identificación y análisis de los riesgos relevantes que amenazan la consecución de los objetivos destacados de la unidad para administrarlos y determinar una respuesta apropiada. Por lo tanto, para poder iniciar este proceso es necesario tener determinado cuales vamos a identificar los riesgos, para lo cual deberían estar claramente definidos y clasificados de acuerdo con su importancia.

Esto significa tener en marcha un proceso para identificar, analizar, evaluar y dirigir el impacto del riesgo de forma que el costo sea razonable, y tener personal con las habilidades necesarias para identificar y valorar los riesgos potenciales.

21. Identificación de los riesgos.

Para identificarlos, se deben tener en cuenta, además del contexto, las siguientes consideraciones:

- ✓ Conocer los objetivos clave de la organización.
- ✓ Tener en cuenta que el desempeño de una entidad puede estar en riesgo debido a factores internos y externos a nivel tanto de la entidad como de sus actividades.
- ✓ Considerar la mayor cantidad de eventos o amenazas posibles que puedan presentarse, para que la identificación sea amplia.

Una vez identificados los riesgos, se debe proseguir con las etapas del proceso de gestión de riesgos. No alcanza con conocerlos, sino que se debe evaluar su importancia y valorar la probabilidad de que exista este riesgo.

A través de tal evaluación, los riesgos pueden tener rangos para establecer prioridades y presentar información para las decisiones gerenciales sobre aquellos riesgos que necesitan mayor atención.

22. Actividades de control

Las actividades de control son las acciones, políticas y procedimientos creados y enfocados para mitigar o dar respuesta a los riesgos detectados. Estas deben contar con las siguientes propiedades:

- a) Ser apropiadas (esto significa aplicar el control correcto en el lugar correcto y proporcional al riesgo involucrado).
- b) Deben responder a una planificación que incluya a todos los agentes involucrados.
- c) Tener un adecuado balance entre el costo y el beneficio.
- d) Deben estar de acuerdo con los objetivos del control.

Las actividades de control incluyen un rango de políticas y procedimientos tan diversos como:

- a) Procedimientos de autorización y aprobación.
- b) Segregación de funciones.
- c) Controles sobre el acceso a los recursos y archivos.
- d) Verificaciones.
- e) Conciliaciones.
- f) Revisión de desempeño operativo.
- g) Revisión de operaciones, procesos y actividades.
- h) Supervisión.

23. Información y comunicación

Estos conceptos son imprescindibles para el cumplimiento de los objetivos del control interno, ya que por sus canales son transmitidos y fluye toda la actividad de una organización. La información y la comunicación mantienen interna y externamente una fluidez en los contenidos y en los conocimientos entre todos los componentes del sistema de control interno.

Atraviesan todos los niveles de la entidad, ya sea en forma ascendente (información), descendente o transversal (comunicación).

La información al ascender en la pirámide organizacional, debe cumplir con determinadas cualidades para que con ella se tomen las decisiones adecuadas que luego serán comunicadas. Esta debe ser:

- ✓ Apropiaada (¿está toda la información necesaria?).
- ✓ Oportuna (¿está ahí cuando se la necesita?).
- ✓ Actualizada (¿se tiene lo producido más recientemente?).
- ✓ Exacta (¿es correcta?).
- ✓ Accesible (¿puede ser obtenida fácilmente por las partes relevante?).

La comunicación efectiva debe fluir hacia abajo y a través de todos los componentes y la estructura entera.

Todo personal debe recibir un mensaje claro de la dirección sobre la seriedad con la que deben tomarse las responsabilidades. Es necesaria la comprensión de su rol en el sistema de control interno al igual que la manera en que sus actividades se relacionan con el trabajo de los demás.

Además, se establecen vínculos de cooperación e intercambio institucional con entidades académicas, colegiadas y todas aquellas que generen un valor agregado en la institución.

24. Actividades de supervisión

Los sistemas de control interno deben ser objeto de supervisión para evaluar la calidad y el funcionamiento en el tiempo. La supervisión se realiza a través de actividades rutinarias, evaluaciones puntuales o la combinación de ambas.

El rango y la frecuencia de las evaluaciones puntuales dependerán, en primer lugar, de la valoración de riesgos y de la efectividad de los procedimientos permanentes de supervisión. Las evaluaciones puntuales cubren la evaluación de la efectividad del sistema de control interno y aseguran que el control interno logre los resultados deseados basándose en procedimientos y métodos predefinidos.

Las deficiencias de control interno deben ser reportadas a nivel adecuado de la dirección.

Los gerentes o funcionarios deben:

- ✓ Evaluar oportunamente los hallazgos de auditoría y otras revisiones, incluidos aquellos que muestren deficiencias y recomendaciones reportadas por los auditores, y otros que evalúen las actividades de las jurisdicciones y entidades.
- ✓ Determinar las acciones correctivas en respuesta a los hallazgos y recomendaciones de las auditorías y las revisiones.
- ✓ Completar dentro de los marcos establecidos todas las acciones que corrijan o resuelvan de cualquier otra manera los asuntos que han llamado la atención.

El proceso de resolución empieza cuando los resultados de la auditoría o de otra revisión son reportados a la gerencia y se termina solo cuando se toma una acción que:

- a) Corrija las deficiencias identificadas.
- b) Produzca mejoras.

La supervisión debe asegurar que los hallazgos de auditoría y las recomendaciones sean adecuada y oportunamente resueltos.

25. Red federal de control interno.

Emprendimiento institucional que integra y complementa las estructuras estatales de fiscalización y auditoría con el fin de evaluar el desempeño de los programas sociales.

Universo de Control



El Territorio Nacional abarca una superficie total de **2.791.810 kms²** excluidas Antártida Argentina e Islas del Atlántico Sur

Programas Sociales aplicados en una vasta extensión territorial distribuyen anualmente más de:  Ver Ley de Presupuesto Vigente

Extensión norte-sur de **3799 kms.** y oeste-este de **1423 kms.**

Zonas con muy bajos niveles de densidad de población

32

Riesgo y Costo del Control

La dispersión geográfica y la magnitud financiera son factores generadores de un alto riesgo.



+ recursos

son necesarios para la práctica del control

+ dificultad

para mantener la relación costo beneficio en el desarrollo de la actividad de control

33

Integrantes Actuales



SIGEN
Sindicatura General de la Nación

Unidades de Auditoría Interna
-Desarrollo Social
-Trabajo, Empleo y Seguridad Social
-Educación
-Salud

Auditorías Generales
-Ciudad de Buenos Aires
-Salta

Sindicaturas Generales
-Ciudad de Buenos Aires
-Santa Fe
-Salta

Dirección General de Auditoría
-Tucumán

Tribunales de Cuentas Provinciales
-Misiones
-Río Negro
-Entre Ríos
-La Pampa
-Córdoba
-La Rioja
-Santa Cruz
-Buenos Aires
-Santiago del Estero
-Santa Fe
-Chaco
-San Juan
-Catamarca
-Tierra del Fuego
-Corrientes
-San Luis
-Mendoza
-Chubut
-Formosa
-Jujuy
-Neuquén
-Tucumán

Tribunales de Cuentas Municipales
-San Francisco (Cha.)
-Trelew
-La Rioja
-San Luis
-Santiago del Estero
-La Banda (Sgo. del Est.)
-Rosario
-Santa Fe
-Salta
-S. C. de Bariloche

34

26. Bibliografía

- Coopers y Lybran. (1997). Los nuevos conceptos del control interno (informe COSO. Madrid) - Ediciones Díaz Santos.
- Fernández Oscar - El delito de “balance falso” y el art. 300 bis del Código Penal. La Ley - Mayo 2018.
- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) (1992) Normas de auditoría. Washington: Comité de Normas de Auditoría. IX Jornadas Ítalo Argentinas de Derecho Administrativo - Revista Rap - Año XL – 476.
- Manual de Control Interno de la Ciudad de Buenos Aires. – EDICON Ley 24.156 de Administración Financiera y de los sistemas de control del sector público nacional y su reglamentación.
- Normas de control Interno de la Sindicatura General de la Nación.
- Marco COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission).
- OCDE (Organización de Cooperación de Desarrollo Económico).

FOR AUTHOR USE ONLY

Eugenio Franceso Schlizer

Ex Fiscal General de la Corte di Conti de Italia.

Ponencia:

“EL TRIBUNAL DE CUENTAS: Un PODER POR DERECHO POSEER. RAÍCES CONSTITUCIONALES”

1. El Tribunal de Cuentas tiene un poder por derecho propio.

Con referencia a la división clásica de los órganos a que se refiere la Carta Constitucional en órganos constitucionales de relevancia constitucional únicamente, el Tribunal de Cuentas sólo puede incluirse entre estos últimos. De hecho, carece de los requisitos formales y sustantivos de los órganos constitucionales, como la regulación exhaustiva de las funciones directamente a nivel constitucional y la participación en la función de orientación política o la habilitación para ejercer actividades primarias para la aplicación inmediata de la Constitución.

Esta solución, sin embargo, no refleja el valor del Instituto de Contabilidad y la doctrina más sagaz ha reconocido desde hace tiempo que la Corte participa de la misma naturaleza que los demás poderes del Estado, en vista de la posición orgánica y funcional que se le reserva y que se expresa, por una parte, en la independencia garantizada y, por otra, en la autonomía y necesidad del ejercicio de la función auxiliar. en interés objetivo del ordenamiento jurídico.

La configuración constitucional de la Corte se desprende de lo dispuesto conjuntamente con el art. 100 que prevé las funciones de control y el art. 103 que encomienda a la Corte funciones jurisdiccionales "en materia de contabilidad pública". En el ejercicio de sus funciones de control, el Tribunal de Cuentas constituye un "poder del Estado" autónomo, como tal facultado para reclamar frente a cualquier otro poder las competencias de las que está constitucionalmente investido. En el ejercicio de las funciones judiciales, en cambio, pertenece al "poder judicial", al igual que el ordinario y el administrativo, con el que comparte funciones, prerrogativas y garantías.

De ahí que, a la vista de las competencias que le asigna la Constitución, la definición del Tribunal de Cuentas como un "Poder en sí mismo", la copresencia, además de la función de control, de una función jurisdiccional capaz de sancionar patologías de gestión causantes de daños a las finanzas públicas, especialmente si se detectan en el ejercicio de la función de control, no menoscaba la autonomía recíproca de ambas funciones. De hecho, existen varios fundamentos y supuestos: si la actividad de control tiene por objeto actos y gestión, la jurisdicción tiene por objeto la conducta de administradores y empleados públicos que causen daño a las finanzas públicas.

Por lo que se refiere a las funciones de control, la ubicación del Tribunal, de conformidad con el artículo 100, en el título dedicado al Gobierno parece, en primera lectura, un parámetro útil para identificar el organismo al que debe prestar asistencia. Esto, sin embargo, contradice la indicación de que el Parlamento es el destinatario de los resultados de la actividad de control. Tomada aisladamente, como única vara de medir, devaluaría al Gobierno, cuya actividad no sería más que objeto de un control realizado en función de denuncia y represión.

De hecho, se anularía la indicación que debería obtenerse de la asignación en la Constitución del Instituto entre los órganos auxiliares del Gobierno, hecho que ciertamente no es exhaustivo pero no por ello menos significativo.

Entre otras cosas, se distorsionaría la relación entre controlador y controlado, lo que no supone que el Instituto esté "contra" sino "hacia" la Administración, con el fin de ayudar y mejorar su actuación, de modo que cualquier medida preventiva o represiva no sea meramente sancionadora, sino que pueda (y deba) constituir una forma de inducir a la reflexión y verificación de la exactitud de la actuación adoptada.

Las atribuciones de la Corte, o en todo caso las relativas a su organización y funciones, deben adaptarse a la opinión de las SS. RR. de la propia Corte.

Una colaboración diferente porque el foco principal del Gobierno está puesto en el control de los actos y la gestión encaminada a verificar y sugerir, aspecto que se evidencia claramente en la llamada fase preliminar del control. Los momentos de oposición definitiva se convierten en un último recurso, que se ponen de relieve sobre todo en el examen de la institución del registro con reservas, que desempeña un papel importante en este tipo de control, a pesar del desuso en que ha caído en los últimos años y que ha encontrado una aplicación eficaz, aunque episódica.

Por otro lado, en lo que respecta al Parlamento, existe una actividad que se realiza con fines informativos y de investigación, apoyo y ayuda necesarios para el ejercicio tanto del control político como de la función de orientación, ambos momentos fundamentales de la actividad del órgano legislativo.

Colaboración, por tanto, que no rehúye los conflictos cuando son inevitables en el ejercicio y protección de las funciones en nombre del órgano de control, no por su propio interés sino por el interés objetivo del ordenamiento jurídico. Cabe señalar, sin embargo, que este interés no es sólo el interés meramente formal en la legalidad de los actos y de la gestión, sino también el de la legitimidad de los actos y de la propia gestión. Distinto es esto, porque implica también la apreciación de su corrección sustancial a la luz de parámetros siempre legales, pero que se enriquecen con referencias constitucionales (art. 97) al cumplimiento de los principios de imparcialidad y buen desempeño, completados por la asunción a efectos de la actuación administrativa de criterios de economía, eficiencia y transparencia operados por el legislador ordinario.

El Tribunal de Cuentas es, por tanto, por una parte, un órgano de control externo de las administraciones y entidades públicas (incluidas las de Derecho privado) al que el Estado contribuye de diversas formas de forma ordinaria y, por otra, un tribunal en materia de contabilidad pública y en otras materias establecidas por la ley. Tanto las funciones de supervisión como las judiciales tienen una base constitucional.

Las primeras están, en parte, previstas directamente en el art. 100, párr. 2, (control previo de la legitimidad de los actos del Gobierno, control posterior de la gestión del presupuesto del Estado, control de la gestión financiera de las entidades a las que el Estado contribuye de manera ordinaria), 21 parcialmente regulado por el derecho común, sobre la base de normas constitucionales (como los artículos 28, 97, 81, 117, 118, 119) que fundamentan la atribución al Tribunal de funciones de control también en relación con las administraciones regionales y locales.

Estos últimos están previstos en el art. 103, párr. 2, pero se encuentran, entonces, reguladas concretamente por la ley, dado que la competencia de la Corte se refiere a un área objetiva (las "materias de la contaduría pública" y las "otras" establecidas por la ley) cuya definición requiere la

interposio del legislador.

Por tanto, el Tribunal de Cuentas aglutina dos poderes del Estado, el único en nuestro ordenamiento jurídico: el poder de control y el poder judicial; De ahí la necesidad de una adecuada "regulación de los límites" entre los dos órdenes de funciones. Está garantizado, a nivel organizativo, por la separación entre las secciones jurisdiccionales y de control y, en cuanto al derecho de defensa (artículo 24), la prohibición de utilizar en los tribunales la información y los datos adquiridos a través del ejercicio de funciones de control, especialmente si se trata de gestión.

Esta interpretación fue refrendada por el Juez de las leyes quien, al pronunciarse sobre el conflicto de atribuciones planteado por el Tribunal de Cuentas contra el Parlamento y el Gobierno para la sustracción del control de los decretos-leyes y decretos delegados, llevado a cabo por la Ley nº 400, reconoció su legitimidad para proponerla, calificándola precisamente como una potestad del Estado, De conformidad con el art. 134 de la Constitución.

Cabe señalar, sin embargo, que el ámbito de aplicación de la disposición constitucional no se extiende también a la función requirente. De hecho, la Constitución no prevé la existencia de un Fiscal contable ni la exclusividad de su actuación. Es decir, es la jurisdicción de responsabilidad administrativa la que tiene cobertura constitucional tanto en términos de existencia como de exclusividad. Nada de esto para el Ministerio Público y su actuación. La referencia a la exclusividad y obligatoriedad de su actuación se fundamenta tanto en la referencia a las mismas exigencias de la persecución penal como al deber de su ejercicio como máxima expresión de los deberes del servidor público.

La gestión conjunta de las dos funciones en el Tribunal de Cuentas permite, como se ha dicho, finalizar la competencia para producir efectos realmente significativos en términos de mayor eficiencia, rentabilidad y transparencia de la actuación administrativa.

De este modo, la competencia competencial, manteniéndose dentro de los límites estrictos de su ámbito de competencia, tiene efectos positivos en la "buena gestión administrativa" y en la adopción de criterios empresariales en la gestión de los servicios públicos, creando un círculo virtuoso entre el ejercicio del control y el ejercicio de la jurisdicción.

Como hemos visto, el diseño concebido por la Asamblea Constituyente, que en el art. 100 asigna a la Corte las funciones de control frente al Estado y a los órganos institucionales públicos, sólo puede ser comprendida plenamente vinculándola con el art. 103, que también le encomienda funciones judiciales "en materia de contaduría pública", de las que nos detendremos más adelante.

Es así como el control del Tribunal de Justicia, que, sobre todo si se trata de una gestión y un punto de referencia, puede parecer incapaz de alcanzar sus objetivos de forma plena y rápida, demuestra su eficacia sustancial.

Esto es tanto más cierto hoy en día cuando existe una tendencia a potenciar el aspecto preventivo-sancionador en la función de control en beneficio de la colaboración-auxiliar. De hecho, decir que el control, para no tener un efecto restrictivo en el ejercicio de la función administrativa y no para alejar efectivamente a los operadores de sí mismo, no debe identificarse necesariamente con una sanción (sino siempre con un pronunciamiento cuya ausencia quitaría todo sentido al control, especialmente en clave colaborativa) es algo distinto de censurar un círculo virtuoso entre el ejercicio del control y el ejercicio de la jurisdicción.

Por el contrario, es evidente que es precisamente en los resultados de las comprobaciones efectuadas donde la jurisdicción debe encontrar normalmente los casos y los motivos para el ejercicio de la acción judicial de responsabilidad, mientras que sólo es posible y en todo caso

adicional deben ser las demás noticias de hechos lesivos, capaces de dar lugar a la sentencia de responsabilidad.

Es cierto, sin embargo, que en la práctica ocurre lo contrario, pero esto, lejos de demostrar la insuficiencia del modelo diseñado, sólo da la medida de la aproximación con la que hoy se configuran y gestionan los controles legales contables.

Por el contrario, hay que subrayar que nuestro modelo unitario de Instituto único, que aglutina la función de control y la función judicial en materia contable, presenta aspectos innegables e interesantes de la originalidad respecto de instituciones de control similares, especialmente en Europa, en las que el momento de jurisdicción está ausente porque está confiado a otra institución, a menudo coincidiendo con el poder judicial ordinario. Con la nueva estructura, las Secciones Regionales operan de manera autónoma en lo que respecta al control de la legitimidad.

De hecho, los compromisos europeos significan que, además del Estado, que está obligado a planificar las políticas de contención, las Regiones, las Provincias Autónomas, los Municipios y las Comunidades de Montaña, también están obligados a contribuir a la consecución de los objetivos de finanzas públicas a los que se refiere el Tratado.

En este contexto, el control solo puede jugar un papel fundamental en la verificación del cumplimiento por parte de todas las entidades públicas de las normas de cohesión del sistema administrativo y financiero.

1.1. Innovaciones constitucionales y el Tribunal de Cuentas.

El artículo 103 se refiere a "asuntos de contabilidad pública" al establecer la función jurisdiccional de la Corte. A este respecto, pronto se desarrolló una articulada elaboración doctrinal y jurisprudencial, alimentada en particular por el juez de las leyes.

Por otro lado, al asignar la función de control al Tribunal de Cuentas, el art. El artículo 100 se limita a indicar directamente, con referencia a sus (3) diferentes "tipos", sus objetivos específicos, a saber: los actos del Gobierno, la gestión del presupuesto del Estado y la de los organismos públicos con contribuciones del Estado.

Esta materia se ha ido implementando posteriormente, como ya hemos mencionado anteriormente, con legislación subconstitucional (por ejemplo, Ley Nº 131 cit.) y legislación ordinaria, y más aún como resultado de las reformas constitucionales que se han producido (especialmente la del Título V). Asimismo, el alcance de la función consultiva, atribuida de forma innovadora al Tribunal de Cuentas por el art. 7 párrafo 8 de la Ley n.º 131 de 2003, se define objetivamente con referencia a la "cuestión de la contabilidad pública".

Hay que partir del nuevo texto del art. 114, que se refiere a la República "integrada por los Municipios, las Provincias, las Ciudades Metropolitanas, las Regiones y el Estado". Por lo tanto, se afirma implícitamente la igual dignidad constitucional de todas las entidades mencionadas.

La reforma reconoce, además de las materias de competencia legislativa exclusiva del Estado y las de competencia concurrente entre el Estado y las Comunidades Autónomas, ya presentes en la antigua Constitución, también materias de competencia legislativa exclusiva de las Regiones.

Partiendo de estos supuestos, la norma fundamental en el ámbito de la contabilidad pública, en particular en lo que se refiere a las relaciones entre el Estado y las entidades locales (y su autonomía), está representada por el art. 119, modificado por la Ley Constitucional Nº 3 de 2001 que reforma el Título V.

La ley, por una parte, tipifica los componentes de la autonomía financiera de las regiones y las autoridades locales y, por otra, establece los fines para los que se han previsto los instrumentos individuales, o los tipos de instrumentos. Reconoce que cada región y cada autoridad local disponen de "recursos autónomos", pero les impone la obligación de recurrir al mercado financiero, estableciendo (apartado 6) que "sólo pueden recurrir a los préstamos para financiar los gastos de inversión". La disposición constitucional pretende garantizar el cumplimiento de la restricción con una doble intervención, una sobre los acuerdos y otra sobre los administradores. De hecho, el párrafo 6 establece: "Si las autoridades locales recurren a los préstamos para financiar gastos distintos de los gastos de inversión, en violación del art. 119 cit., los actos y contratos pertinentes son nulos de pleno derecho". En definitiva, se trata de sancionar un daño que se presume o, mejor dicho, se teme.

El artículo 119 también prevé, sin perjuicio del reparto de los ingresos procedentes de los impuestos estatales, la creación de un fondo de compensación para los territorios con menor capacidad tributaria per cápita. La ley también prevé la necesidad de que los recursos asignados a las entidades sean adecuados y suficientes para permitir el financiamiento íntegro de las funciones institucionales en su nombre, con la posibilidad de que el Estado establezca recursos adicionales para la consecución de fines particulares dignos de protección a favor de ciertas autoridades locales. Esto ya no contempla expresamente ciertas partes del territorio nacional (por ejemplo, el Sur o las Islas, a diferencia del antiguo texto del artículo 119). La nueva disposición constitucional parece estar destinada a reforzar en gran medida la autonomía financiera de las regiones y las autoridades locales. En este sentido, es significativo el reconocimiento explícito, especialmente por el lado de los ingresos, y la ausencia de cualquier disposición sobre el ejercicio de la autonomía en cumplimiento de los límites derivados de las leyes estatales. El derogado artículo 119 contemplaba la autonomía (únicamente) de las Regiones "en las formas y dentro de los límites establecidos por la ley".

La necesidad de garantizar el equilibrio presupuestario ha llevado al legislador a prever la imposición de sanciones a los administradores que adopten decisiones contrarias a esta prohibición, atribuyendo su competencia a las secciones jurisdiccionales del Tribunal de Cuentas, llamadas a determinar la cuantía a iniciativa de la Fiscalía Regional competente para el territorio. El juez de las leyes, confirmando que estas sanciones se enmarcan dentro de los principios fundamentales de coordinación de las finanzas públicas, por un lado negó acertadamente que las Regiones puedan neutralizarlas de alguna manera, por otro lado consideró inconstitucional, por exceso de delegación, el mecanismo de sanciones políticas.

Por último, cabe señalar que, aunque no prevé expresamente que el Tribunal de Cuentas ejerza funciones de control en el ámbito de las finanzas autonómicas y locales, el art. El artículo 119 ha sido utilizado reiteradamente por el Tribunal Constitucional, especialmente en lo que se refiere al principio de coordinación de las finanzas públicas, para legitimar las disposiciones legislativas 37 por las que se atribuyen al Tribunal de Cuentas funciones de control de gestión también sobre las administraciones regionales y locales.

A la reforma del Título V, Segunda Parte de la Constitución, le siguió la Ley Nº 131 de 2003, que eliminó ciertos elementos de incertidumbre que habían surgido del texto de la reforma constitucional de unos años antes

Con esta ley, sin embargo, ha resurgido el problema de la definición del área de la contabilidad pública en relación con la legitimidad introducida de las Regiones y las autoridades locales para solicitar nuevas formas de colaboración con las Secciones de Control Regional, a los efectos de la gestión financiera regular y la eficiencia y eficacia de la acción administrativa, así como dictámenes "sobre contabilidad pública". (A 29 y ss. infra).

Como consecuencia de la constitucionalización del principio de equilibrio y de la obligación de respetar las obligaciones comunitarias, así como de los artículos 114 y 117, en lo que se refiere a las limitaciones comunitarias y a las prerrogativas inherentes a la coordinación de las finanzas públicas, la cuestión de la contabilidad pública relativa a la función de control ha acabado encontrando en ellos y en los artículos 81 y 97.

Se trata de disposiciones innovadoras que definen el nuevo papel y las nuevas funciones que el Tribunal de Justicia está llamado a desempeñar en el contexto de la coordinación de las finanzas públicas en lo que respecta a la verificación del cumplimiento de los saldos presupuestarios por parte de las autoridades locales mayores y menores, en relación con el pacto de estabilidad interior y las limitaciones derivadas de la pertenencia de Italia a la UE y, al mismo tiempo, se ha definido mejor la relación entre las Secciones Regionales de Control del Tribunal de Cuentas, las Regiones y las Autoridades Locales en el nuevo sistema de autonomía fuerte y generalizada.

1.2. La Organización.

1.2.1. *El Consejo de Presidentes.*

Como consecuencia de la modificación del artículo 11 de la Ley Nº 15/2009, la equivalencia con los órganos similares de los demás Poderes Judiciales ha dejado de serlo cuando, en armonía con el principio constitucional del artículo 104, apartado IV, de la Constitución, predomina claramente el componente electivo de la togata. De hecho, el Consejo de Presidencia está compuesto actualmente por 11 miembros, tres de los cuales participan "de derecho" (Presidente del Tribunal de Cuentas, que lo preside, Vicepresidente, Fiscal General), cuatro por designación parlamentaria porque son elegidos por cada Cámara por mayoría absoluta, de entre catedráticos en materia jurídica o abogados con veinte años de ejercicio profesional (los llamados legos) y cuatro elegidos por y entre los magistrados del Tribunal de Cuentas (los llamados abogados profesionales) o optativas).

1.2.2. *El Presidente.*

El Presidente del Tribunal de Cuentas es nombrado por el Gobierno, a propuesta del Presidente del Consejo de Ministros, previa consulta al Consejo de Presidentes, de entre los jueces del Tribunal que hayan ejercido efectivamente las funciones de Presidente de Sala durante al menos tres años. Una vez nombrado, el Presidente no puede ser destituido y deja de serlo por renuncia o límite de edad.

1.2.3. *El Fiscal Regional*

El Fiscal General es nombrado, a propuesta del Presidente del Consejo de Ministros, de entre los magistrados del Tribunal de Cuentas con el título de Presidente de Cámara, previa designación del Consejo de Presidente.

Es responsable de la Fiscalía General del Tribunal de Cuentas y participa como miembro nato del Consejo de Presidencia

Representa al Ministerio Público que actúa en aras del interés público para proteger la organización y defensa de la gestión de los bienes públicos. Coordina a los Fiscales Regionales y

también para ello, además de emitir directrices, puede recurrir las sentencias de las secciones jurisdiccionales regionales aunque el Fiscal Regional no lo considere necesario.

Es responsable de las medidas disciplinarias contra otros magistrados y las ejerce ante el Consejo de la Presidencia.

Participa en la equiparación anual del Informe del Estado.

1.2.4. *I Magistrados contadores*

Los magistrados del Tribunal de Cuentas son contratados mediante concurso público de calificaciones y exámenes, al que son admitidos los magistrados ordinarios y administrativos, los abogados del Estado y de la Barra Libre, los funcionarios civiles y militares civiles y militares, a nivel directivo, siempre que reúnan los requisitos exigidos por la ley, incluido el título de Derecho.

También existe la posibilidad de establecer una cuota de consejeros nombrados por el Gobierno, previa opinión del Consejo de Presidente. Una vez nombrados, adquieren la condición de magistrados de la misma manera que los magistrados que ingresaron por concurso.

2. Raíces constitucionales.

El artículo 100 atribuye al Tribunal de Cuentas funciones de control sobre el Estado, las instituciones y los organismos públicos locales, especialmente en relación con otras disposiciones constitucionales (artículos 97 y 119 en particular). La posición constitucional del órgano (situado en la sección tercera del título tercero) entre los órganos auxiliares del Gobierno no puede legitimar una relación circunscrita entre el Tribunal y el Gobierno, pero tampoco es posible lo contrario, es decir, prever una relación exclusiva con el Parlamento, del que el Instituto sería el *longa manus*. Si este hecho no es ciertamente decisivo, ni siquiera es posible quitarle toda relevancia. Por lo tanto, no es posible reducir al Gobierno y sus actividades a un mero objeto de control llevado a cabo en función de la denuncia y la represión. Podría plantearse la hipótesis de que la relación entre el controlador y el controlado está más desfasada hoy que en el pasado, si es cierto, como lo es, que la función de control no debe ejercerse *contra la administración*, sino *hacia* ella, con el fin de ayudar y mejorar su acción, y que las medidas preventivas o represivas no deben interpretarse necesariamente y en todo caso no siempre como sanciones, ya que pueden y deben constituir más bien un momento de reflexión y verificación de la exactitud del compromiso acción.

En realidad, el Tribunal de Justicia se sitúa en una peculiar relación trilateral en una posición igualmente tercera y neutral con respecto al Gobierno y al Parlamento, pero igualmente colaborativa con ellos, aunque de diferentes maneras.

Una colaboración distinta porque hacia el Gobierno prevalece el aspecto de un control sobre los actos y la gestión encaminada a verificar y sugerir, aspecto que se evidencia claramente en la llamada fase preliminar del control, siendo una *proporción* extrema los momentos de oposición definitiva que mejor se ponen de manifiesto en el examen de la institución, aunque sea excepcional, de registro con reserva que tiene un papel central en este tipo de control.

Por otra parte, en lo que respecta al Parlamento, existe una actividad que se lleva a cabo con fines informativos y de investigación, apoyo y ayuda necesarios para el ejercicio tanto del control político como de la función de orientación, ambos momentos fundamentales de la actividad del órgano legislativo.

Colaboración, por tanto, que no rehúye la oposición, cuando son inevitables en el ejercicio y protección de las funciones del órgano de control, que no redundan en interés del órgano de control, sino en interés objetivo del ordenamiento jurídico.

Los actos de las administraciones del Estado están sujetos a un control de legalidad por parte de la Corte, que puede, según el caso, tener lugar antes de que el acto entre en vigor o, mucho más raramente, posteriormente.

Con el art. 16 de la Ley Nº 400, antes citada, los actos de gobierno con fuerza de ley fueron retirados del control previo de la Corte. Sin embargo, la Ley 400, como para equilibrar la supresión realizada, extendió el control de la Corte a todos los reglamentos, incluidos los reglamentos ministeriales e interministeriales, que siguen adoptando la forma de decretos ministeriales, y los reglamentos organizativos y ejecutivos, que necesariamente deben adoptarse por decreto presidencial.

La atribución de esta materia al control de la Corte marcó el inicio de una inversión de la tendencia en la forma de concebir el control preventivo, que se convirtió así en un control ya no de cantidad sino de calidad, concentrándose en los momentos fundamentales de la acción administrativa, aquellos en el que se fije a nivel de normas, planes, programas o en los momentos más significativos de su cumplimiento, como la actividad contractual y los actos más importantes del personal.

También se incluye en este balance la atribución, en el mismo ejercicio, al Tribunal de Cuentas de un control de referencia cada cuatro meses, sobre el tipo de cobertura sobre las técnicas de cuantificación de las cargas de las leyes que impliquen nuevos o mayores gastos o menores ingresos.

2.1. Acceso al Tribunal Constitucional.

Cabe señalar que la cuestión del acceso al Tribunal Constitucional adquiere connotaciones particulares en lo que respecta al ejercicio de las funciones previstas en el art. 100, ciertamente no para las jurisdiccionales señaladas en el art. 103, en el que la Corte puede, sin ninguna limitación o problema particular, plantear cuestiones de constitucionalidad como cualquier otro tribunal.

Dicho esto, queremos recordarle que para el ejercicio de las funciones de la Corte en virtud del art. 100 El problema ya estaba resuelto desde 1966 en lo que se refiere a la evaluación de la equiparación del presupuesto. Esto podría haberse hecho con relativa facilidad debido a las formas ciertamente polémicas de esta sentencia, de las que se derivaba además su carácter jurisdiccional, resolviendo así el problema en un sentido positivo dentro del marco de los principios tradicionales.

La cuestión es más compleja en el contexto del procedimiento de control. Sin embargo, incluso en este caso, el Tribunal Constitucional hace tiempo que se pronunció sobre la admisibilidad, pero siguiendo un camino parcialmente diferente. De este modo, no se mantuvo el carácter judicial de la función de control, lo que habría dado lugar a muchas dificultades sistemáticas, pero se hizo hincapié en la similitud entre ambas funciones y en el carácter jurisdiccional del órgano que la desempeñaba. La sentencia, que no fue bien recibida por todos, planteó algunos problemas interpretativos en cuanto al alcance del acceso concedido al Tribunal de Cuentas. Así, hubo quienes argumentaron con autoridad que la legitimidad de la Corte se limitaba a aquellos sectores para los que constituía el único canal de acceso al Tribunal Constitucional (los de las leyes de gasto, las leyes presupuestarias, los controles) en relación con el contraste con el art. 81.

Tras la primera cuestión de constitucionalidad planteada por la Sala de Control en 1976 y confirmada, tanto desde el punto de vista de la admisibilidad como del fondo, con la sentencia nº

226, no se plantearon nuevas cuestiones en el ejercicio del control durante quince años, hasta que en 1991 se dictó un nuevo auto basado nuevamente en la violación del art. 81, 4 co., la Corte fue remitida nuevamente a la Corte que, una vez más, reafirmando la legitimidad, reconoció la ilegalidad denunciada. En cuanto al aspecto de legitimidad, al referirse a las afirmaciones contenidas en la anterior sentencia nº 226, se detiene además en la función integradora que tiene este reconocimiento, limitada a los perfiles relativos a la cobertura financiera de las leyes de gasto respecto de supuestos que de otro modo serían difíciles de alcanzar en su propia unión. Esta afirmación, ya anticipada en la doctrina, puede entenderse como una suerte de valoración probabilística, en el sentido de que, de hecho, por la naturaleza de sus funciones, es poco probable que el Tribunal plantee cuestiones distintas a la violación del art. 81, párr. 4. Si ha de interpretarse, como parece más cercana al tenor literal de la exposición de motivos, en el sentido de que pone un límite a la posibilidad de plantear cuestiones de legitimidad constitucional, no puede aceptarse en absoluto, ya que no se apoya en ningún dato normativo. De hecho, no hay casos de acceso limitado al juez de las leyes, porque el límite es inherente al sistema que, para la admisibilidad de las cuestiones propuestas, requiere, además de su fondo, su pertinencia.

Asimismo, debe señalarse que la falta de una disposición legislativa expresa que hubiera permitido al Tribunal de Cuentas, en el ejercicio de su función de control preventivo de la legitimidad, tener acceso al Tribunal Constitucional y, eventualmente, limitar las cuestiones que pudieran plantearse, ha sido superada en virtud de la disciplina a que se refiere el art. 27 de la Ley Nº 340 de 2000, que facultaba expresamente al Tribunal para plantear una cuestión de legitimidad constitucional, pero se limitaba a las cuestiones relativas a la violación del art. 81 de la Ley Fundamental, así como plantear un conflicto de atribución.

2.2. Juicios de equiparación.

Desde 1966, el juez de leyes había reconocido la posibilidad de plantear cuestiones de legitimidad constitucional en el ejercicio de las funciones de control, si bien limitadas a la sede de la equiparación del Estado y de las autonomías especiales, dado el carácter contencioso de las sentencias conexas.

Este reconocimiento se extiende ahora a sentencias similares de ámbito autonómico, que también se caracterizan por el carácter contencioso de sus procedimientos.

Desde la década de 1990, entonces, el Juez Constitucional ha sostenido que el Tribunal de Cuentas, también en el contexto de la equiparación de las cuentas, está facultado para promover, sobre la base del art. 81, cuestiones de constitucionalidad frente a todas aquellas disposiciones de la ley que determinen la modificación de la estructura del presupuesto.

En efecto, las normas sometidas a una cuestión de constitucionalidad en virtud del artículo 81 pondrán en tela de juicio los ejercicios ya finalizados y los efectos contables y administrativos que, en cualquier caso, se hayan agotado. Sin embargo, como ha aclarado el Tribunal Constitucional, la declaración de inconstitucionalidad producirá, en todo caso, tanto la obligación por parte de la entidad local de consignar como partida de pasivo para el ejercicio siguiente la parte que exceda del límite permitido como la obligación de dar cobertura efectiva y pronta, en virtud del principio de continuidad de las cuentas públicas.

Pero, por un lado, el juez de leyes siempre ha afirmado que el Tribunal de Cuentas no tiene una función de control o mandato de la función legislativa y, por otro lado, ha tenido cuidado de evitar la

interferencia entre las facultades del Tribunal de Cuentas y las de control de la legitimidad constitucional de las leyes, propias y exclusivas.

Sin embargo, en sintonía con la evolución del sistema de finanzas públicas y la transformación progresiva de la Ley de Presupuestos 58 en un instrumento de política económica y de orientación financiera que también contiene normas sustantivas, y tras la constitucionalización del principio de equilibrio presupuestario, parece adecuado disponer de una norma constitucional que permita al Tribunal de Cuentas plantear cuestiones de constitucionalidad no sólo en el curso de un procedimiento de fiscalización acto administrativo, sino directamente sobre las medidas legislativas que se consideren adoptadas en violación o elusión del art. 81 Y ello precisamente teniendo en cuenta el papel que desempeña cada vez más el Instituto Central de Auditoría como garante de la regularidad de las cuentas públicas.

2.3. La reforma de la Ley 20/1994.

En particular, el control preventivo de la legalidad ha cambiado radicalmente, y se ha llevado a cabo la tan esperada simplificación, caracterizada sobre todo por una drástica reducción del número de actos sujetos a control previo. El artículo 3, apartado 1, establecía una lista exhaustiva de los actos que podían someterse a esta forma de control.

Entre ellos se encuentran los actos mencionados en las letras *i) y l)*, a saber: los actos respecto de los cuales el Ministro haya dado una orden escrita [a la Oficina Central de Contabilidad del Ministerio competente en la materia] (letra *i)* y los que el Presidente del Consejo de Ministros solicite que se sometan temporalmente a control previo o que el Tribunal de Cuentas decida someter, durante un período determinado, al control preventivo en relación con situaciones de irregularidades generalizadas y reiteradas detectadas durante el control posterior" (letra *l)*).

El siguiente asunto forma parte de la disposición acumulada que permite al Tribunal de Justicia llevar a cabo "incluso durante el ejercicio, el control posterior de la gestión del presupuesto y del patrimonio de las administraciones públicas, así como de la gestión fuera de balance y de los fondos de la Comunidad" (artículo 3, apartado 4, Ley nº 20/1994); y dirigir sus observaciones a las administraciones interesadas en cualquier momento; además, la ley obliga a las administraciones a comunicar "al Tribunal y a los órganos electos", en el plazo de seis meses a partir de la fecha de recepción del informe de control del Tribunal, las medidas adoptadas en consecuencia (párrafo 6 del artículo 3 de la Ley nº 20/1994).

2.4. La antigua cuestión de los "actos de gobierno" Innovaciones de la Ley Nº 400 de 1988.

La propia Constitución nos dice expresamente que los actos del Gobierno están sujetos a un control previo de legitimidad. La identificación de esta categoría de actos a los que se hace referencia de manera tan genérica y no técnica plantea algunos problemas al intérprete. En todo caso, remitirse a la normativa ordinaria para la identificación de actos sujetos a control previo. También puede ser útil recordar que el control del Tribunal de Cuentas sobre los decretos-leyes o decretos legislativos era una duplicación objetiva, aunque parcial, del del juez de leyes, con la diferencia fundamental de que este último sólo puede activarse en el curso de un juicio y, por lo tanto, es meramente posible, mientras que el control del Tribunal es un control necesario. En definitiva, el aspecto menos convincente del pronunciamiento constitucional es precisamente la interferencia del mecanismo de equilibrio de los poderes del Estado.

No es relevante respecto de los decretos-leyes que terminaron siendo objeto de un triple control, el parlamentario en el momento de la conversión, el contable en el momento del registro y el constitucional si se activa. Por lo tanto, la desaparición del sistema contable, al que se acusa de insertarse indebidamente en la dialéctica parlamentaria, termina constituyendo un momento de simplificación del marco institucional.

Precisamente por esta razón, sin embargo, la eliminación del control en el caso contrario de decretos delegados o legislativos, si se quiere, creó una vulnerabilidad no tanto en las facultades de la Corte como en la racionalidad de los mecanismos predestinados al funcionamiento regular del sistema. Sin embargo, la Ley nº 400, como para compensar la abolición efectuada, asignó otras competencias importantes a los tribunales. Así, el control preventivo, desde un control generalizado extendido hasta las manifestaciones más minuciosas del ejercicio de la función administrativa y, por tanto, inevitablemente el control de la cantidad, se ha convertido en un verdadero control y calidad, concentrándose en los momentos fundamentales de la acción administrativa.

2.5. El proceso.

Las materias primas indicadas sobre las que se debe llevar a cabo el control previo y posterior se dividen entre la sección de control de la legitimidad del Estado a nivel central y las secciones de control de control a nivel descentralizado.

En la Sala Central de Legitimación, cada uno de sus miembros está delegado por ley para controlar un sector determinado de la administración y puede, si considera las condiciones, admitir los actos o informes pertinentes para su aprobación, mientras que debe remitir a la sección el examen de los que considere ilegítimos, ya que no tiene la facultad recíproca a la de admisión al visado, es decir, la de su recusación, reservado para la sección. La identificación de los sectores no se lleva a cabo con arreglo a criterios uniformes, distinguiendo entre administraciones centrales y periféricas. Los primeros están controlados, sujeto por tema, cada uno por un director gerente que supervisa una oficina central especial. Por otra parte, según el criterio de distribución territorial, los actos dictados por los órganos periféricos de las distintas administraciones del Estado establecidos en una misma región están sujetos al control de un único director delegado, que anteriormente se situaba al frente de la delegación regional correspondiente del Tribunal, ahora incluida en la sección de control regional establecida.

2.6. La investigación.

En la primera fase, la oficina de auditoría presenta cualquier duda a la administración sobre la legitimidad de la medida o del informe o solicite documentos adicionales al mismo.³⁶

Si el dictamen de control es negativo, la administración tiene derecho a iniciar una nueva fase de control. El ministro puede, de hecho, pedir al Consejo de Ministros que decida que el acto "debe llevarse a cabo" y que, por lo tanto, se admite a "aprobación con reservas". La Corte pone en conocimiento de ello a las Cámaras de Diputados para que conozcan las razones que llevaron al Gobierno a introducir la ley en el ordenamiento jurídico, a pesar de la diferente opinión expresada por la propia Corte sobre su legitimidad.

La normativa vigente establece que, una vez realizada la investigación mediante las hojas de peritación, el juez de instrucción formula, sobre la base de su condena, una propuesta que en algún

momento (antes de 1994) si no era compartida por el director gerente, podía ser desestimada por éste con una simple determinación sucintamente motivada.

En la actualidad, si la propuesta del juez de instrucción es de admisión al visado, se prevé que el director delegado, si está de acuerdo con ella, proceda a refrendar el acto, determinando la conclusión del procedimiento de control con un acto monocrático.

En estas actuaciones intervienen el juez de instrucción y el abogado adjunto, y sólo posiblemente la Sala.

Además, en la misma línea, existe la llamada inscripción parcial que, tratándose de un acto cargado de hallazgos que no pueden ser superados sólo en algunos de sus diversos supuestos, permite la inscripción sólo de las partes consideradas legítimas cuyas resoluciones pueden, por tanto, producir sus efectos. El instituto fue creado por la Ley Nº 1 de 1978.

Si el juez de instrucción y el abogado delegado no consideran que el acto es lícito o incluso si sólo consideran que el acto no está sujeto a aprobación, el asunto se remite a la cámara de control, que es la única competente para denegar el visado.

El Presidente del Tribunal también podrá someter a la Sala, de oficio o a instancia del Director Gerente o de la Administración, la resolución de una cuestión de carácter de particular importancia. Cabe recordar que, debido a la peculiar posición del Tribunal en el ordenamiento jurídico, la denegación de un visado no está sujeta al control del juez administrativo y, a la inversa, que su pronunciamiento sobre la legalidad de la medida no vincula en modo alguno al citado juez.

2.6.1. Momento de la comprobación.

Con la Ley 20 citada en el art. 3 Párrafo 2 Se han establecido plazos articulados. Posteriormente, con el citado artículo 27 de la ley. 340/2000, el plazo se ha reducido a un total de sesenta días a partir de la recepción de los actos que, transcurridos dicho plazo, adquieran fuerza ejecutiva en cualquier caso.

2.7. Inscripción con reserva.

La inscripción condicional es una fase posible del procedimiento de control, cuya finalidad es permitir a la administración llevar a cabo los efectos del acto a pesar de que se haya declarado ilegal y el Tribunal se haya negado a aprobarlo. Es decir, es un instrumento capaz de superar el fallo de la Corte en virtud de la posición de supremacía política del Gobierno frente a ella.

La solicitud no se referirá a los casos en que la denegación de inscripción sea absoluta y a los que se refiere el apartado 3 del artículo 25 de la Ley consolidada del Tribunal de Cuentas de 1934. *a) los compromisos o las órdenes de pago que excedan de las cantidades asignadas en los capítulos presupuestarios correspondientes o que sean imputables, a juicio del Tribunal, a los residuales y no a la competencia, o viceversa, o a un capítulo distinto del mencionado en la medida; b) los decretos de nombramiento y promoción de personal más allá de los límites del personal respectivo; c) Órdenes de crédito emitidas por montos que excedan los límites establecidos por la ley.* En estos casos, la denegación de la inscripción es absoluta y anula el acto.

El procedimiento para el registro condicional está previsto en el art. 24 cit. Dispone que la resolución por la que se haya denegado el visado se remitirá al Ministro competente, quien, si lo estima necesario, podrá someter el asunto al Consejo de Ministros para que éste solicite su registro

ante el Tribunal con reservas. Este último, deliberando ante la S.R.R., si no reconoce que la causa de la denegación ha cesado, debe cumplir con la solicitud.

Sin embargo, en relación con el cambio de posición del Instituto en el ordenamiento jurídico, debe aclararse que el Gobierno no puede dictar una simple orden, sino que debe formular una solicitud motivada.

De hecho, en 1988 la Ley nº 400 antes mencionada, aunque limitada a la solicitud de registro sujeta a los reglamentos, especificaba que la solicitud del Gobierno a la Corte era una solicitud y que debía ser motivada. Al año siguiente, la S.S.R.R., tras haber excluido, por una parte, el carácter de mera apreciación del procedimiento de registro con reservas y, por otra, que podía renovar íntegramente la realizada ante la sección de control, consideró que la sentencia debía referirse a la revisión de los motivos de la resolución con la que la sección de control había denegado la aprobación, pero no podía, en esencia, llevar a cabo un nuevo control sobre el acto, ya que era competencia exclusiva de la sección de control.

Como hemos dicho, la institución de la inscripción con reservas desplaza la relación entre el órgano de control -la Corte y la administración judicial- Gobierno, que se desarrolla en un terreno jurídico, a un nivel político en el que la Corte sólo puede ceder.

Es evidente que la relación auxiliar del Tribunal de Cuentas con el Gobierno ha llegado a su fin.

Sin embargo, también es evidente que la realidad de las relaciones institucionales definidas en la Constitución es más compleja de lo que puede parecer a primera vista.

De hecho, el acto del Gobierno es seguido y contrastado con el informe del Tribunal al Parlamento en el sentido de que el registro se ha hecho con reservas. De ello se deduce que la relación de los auxiliares no se limita en realidad a la del Gobierno de la Corte, sino que se extiende al Parlamento, pasando a ser trilateral. Esto se deduce fácilmente no tanto del registro en sí, sino de la lectura general del art. 100 que, del mismo modo que establece la función de control de los actos y de la gestión de la Administración del Estado, que tiene su órgano superior en el Gobierno, también prevé un informe directo al Parlamento sobre los resultados de esta actividad.

De ahí el carácter trilateral de la relación, en la que la Corte es igualmente independiente y neutral con respecto a uno como con respecto al otro. El registro con reservas, que se resume en un control de un acto del Gobierno que termina con una queja ante el Parlamento, encaja bien en este esquema.

Con este fin, se prevé la comunicación quincenal al Parlamento de la lista de las grabaciones efectuadas con reservas, acompañada de las resoluciones pertinentes. La norma pertinente se remonta al 5 de agosto de 1867 como enmienda parlamentaria a la ley por la que se creó el Tribunal de Cuentas italiano de 1862.

Apenas es necesario subrayar la importancia de un pronóstico para la transmisión de tales grabaciones a intervalos tan cortos. Si, por un lado, esto contrasta con el hecho de que casi siempre se llevan a cabo de manera puramente formal, ya que casi nunca se registran decretos de esta manera, por otro lado, pone de relieve el papel esencialmente auxiliar del Gobierno, originalmente atribuido a la Corte y en el que el registro de actos con reservas se entendía, si no como una regla, ciertamente ni siquiera como una anomalía particular.

La comunicación, en los términos del artículo 26 cit., sirve para garantizar que la asunción de la responsabilidad política por parte del Gobierno al recurrir al registro con reservas no quede sin seguimiento, activando así el órgano de control político que es el Parlamento. Sin embargo, el Parlamento no podía, en lugar de evaluar la actuación del Gobierno desde un punto de vista político,

dar fe de la legalidad del acto impugnado, sobre el que la sentencia del Tribunal de Justicia sigue siendo firme.

Vale la pena señalar que la confrontación trasladada al plano político está cerrada al jurídico. Una vez registrado, aunque con reservas, el acto entra en el ordenamiento jurídico por derecho propio, por lo que los actos posteriores, que éste presuponen o ejecutan, son plenamente legítimos, extendiéndoles los efectos de la inscripción con reservas, que por lo demás es precisamente la finalidad de la misma.

2.8. Innovaciones legislativas recientes en el ámbito de los controles.

2.8.1. El llamado "control concurrente".

Ministro

Ley n.º 15 de 4 de marzo de 2009, art. El artículo 11 introdujo cambios significativos destinados, en particular, a aumentar la responsabilidad de los ministros y responsables políticos en las administraciones regionales y locales cuando el Tribunal pone de relieve dos patologías de gestión concretas.

En el primer caso, el de "retrasos significativos en la ejecución de los planes y programas, en el desembolso de las contribuciones o en la transferencia de fondos", los ministros deben adoptar en el plazo de sesenta días "las medidas apropiadas para eliminar los obstáculos" que, según el Tribunal, retrasarían la ejecución de los planes y programas. por el contrario, no se atuó en absoluto a las observaciones del Tribunal de Justicia, informando al Parlamento y al Tribunal de Justicia de "las razones que le impiden atenerse a sus apreciaciones". Por lo tanto, el ministro también puede no cumplir con las observaciones de la Corte, ya sea suspendiendo (por tiempo indefinido) el plazo de sesenta días dentro del cual debe tomar las medidas necesarias, o oponiéndose a la "razón política" que subyace a su incumplimiento. Se trata, en esencia, de una hipótesis que recuerda la "razón de ser" de la institución del registro con reservas, es decir, la transferencia al nivel político de responsabilidades relacionadas con la aparición de casos de posibles irregularidades o irregularidades en la gestión.

En el otro caso, el de "graves irregularidades de gestión o desviaciones graves de los objetivos, procedimientos o plazos de ejecución establecidos por la normativa nacional o comunitaria, o por directivas gubernamentales". el Ministro "podrá ordenar la suspensión del compromiso de las sumas asignadas a las partidas de gastos correspondientes", Las medidas de este tipo ya estaban dentro de las facultades normales del Ministro y, de hecho, de su deber de garantizar que el pago de una suma comprometida corresponda efectivamente a los servicios prestados o a la conducta de su administración.

Responsables políticos de las administraciones regionales y locales

Ambos mecanismos destinados a aumentar la rendición de cuentas de los ministros ante la Corte se extienden a los responsables políticos de los gobiernos regionales y locales, involucrando así a las cámaras de control regionales. Sin embargo, entre otras cosas porque están cargados con más y más tareas, no podrán manejarlas fácilmente.

Además, los presidentes de las secciones autonómicas, antes de iniciar controles de este tipo sobre la gestión regional o local, tendrán que solicitar al presidente su "consulta previa" que es, en esencia, una autorización previa. Una vez realizadas las comprobaciones, corresponderá al Presidente del Tribunal adoptar un "decreto motivado" de censura contra las administraciones

autonómicas y locales.

2.8.2. Decreto Ley n.º 174 de 10 de octubre de 2012.

El Decreto-Ley N° 174 de 10 de octubre de 2012, convertido con modificaciones en la Ley N° 213 de 7 de diciembre de 2012, promulgó un complejo conjunto de normas en materia de contabilidad y finanzas públicas.

En primer lugar, se amplía el control del Tribunal de Cuentas sobre la gestión financiera de las regiones (se recuerdan los procedimientos previstos en el artículo 1, apartados 166 y siguientes, de la Ley n° 266/2005) con el fin de respetar las restricciones de la deuda y salvaguardar los equilibrios económicos y financieros, de modo que, en caso de que se comprueben tales desequilibrios o de que no se cubran los gastos, o la violación de las normas destinadas a garantizar la regularidad de la gestión, o el incumplimiento del Pacto de Estabilidad, las regiones deben eliminar las irregularidades y restablecer los equilibrios presupuestarios; De lo contrario, o si la verificación por las Secciones Regionales de Control es negativa, la ejecución de los programas de gastos queda "excluida".

Además, también para las autoridades regionales, el Decreto Legislativo n.º 174/2012 prevé una auditoría de las cuentas (incluidas las inversiones en filiales) y establece una opinión igual sobre la Declaración General de la Región (similar a la de la Cuenta General del Estado) en la que la Sección de Control Regional formula sus observaciones sobre la legalidad y regularidad de la gestión (5).

Además de los controles externos de las Secciones Regionales de control, legitimidad y regularidad y sobre los presupuestos y balances finales, existen numerosos tipos de controles internos (de regularidad administrativa y contable, estratégicos, sobre balances financieros), con las consiguientes responsabilidades de los administradores, tanto en términos de remuneraciones como de sanciones.

A continuación, se introduce una regulación particular por el mencionado Decreto Legislativo n.º 174/2012 y las modificaciones posteriores para las hipótesis de inestabilidad y los planes de reequilibrio financiero por parte de las autoridades locales y que deben ser aprobados por las Secciones de Control Regional. El procedimiento de reequilibrio (artículo 243 bis del Decreto Legislativo n.º 267/2000, introducido por el Decreto Legislativo n.º 174/2012) también puede integrar el procedimiento diferente y autónomo de la llamada "inestabilidad guiada" a la que se refiere el art. 6, párrafo 2, del Decreto Legislativo No. 149, de 6 de septiembre de 2011, que establece los mismos procedimientos.

La novedad importante es el hecho de que las resoluciones de la Sección de Control Regional que no aprueben el plan de reequilibrio financiero presentado por la entidad local podrán ser impugnadas ante el S.R.R. del Tribunal de Cuentas, en composición especial, que se pronuncien en ejercicio de su competencia exclusiva conforme al art. 103, segundo párrafo, de la Constitución.

Art. 1, apartado 5, del citado Decreto Legislativo n.º 174/2012 encomendó a las Secciones Regionales de Control la sentencia de equiparación también para las Regiones, refiriéndose al art. 39, 40 y 41 del Real Decreto 1214/1934, estableciendo así que las propias Secciones Autonómicas también deberán observar la formalidad de la jurisdicción contenciosa. También se adjuntará a la decisión de paridad un informe sobre la legalidad y regularidad de la gestión, junto con las medidas correctoras propuestas para garantizar el equilibrio presupuestario y mejorar la eficacia y eficiencia del gasto.

2.8.3. Control posterior sobre la gestión del presupuesto del Estado.

La equiparación del Informe tiene por objeto determinar la conformidad de los resultados del Informe del Estado con la Ley de Presupuestos.

De conformidad con el art. De conformidad con el artículo 39 del Real Decreto nº 1214, de 12 de julio de 1934, el Tribunal de Cuentas controla el Estado General del Estado (entendido como la cuenta presupuestaria y la cuenta patrimonial) y compara los resultados, tanto en ingresos como en gastos, con las leyes presupuestarias.

Se trata de una comprobación de los resultados recogidos en el Informe elaborado por el Ministerio de Economía y Finanzas. El Ministerio remite el Informe General al Tribunal de Cuentas a más tardar el 31 de mayo de cada año. Este control es llevado a cabo por la S.S.R.R. que delibera ejecutando, con las formalidades de la jurisdicción contenciosa, la llamada sentencia de "equiparación"; Se adjunta a la resolución un informe-informe destinado a informar a las Cámaras de los resultados del control realizado con las observaciones y evaluaciones correspondientes. Todo se envía al Ministerio de Economía y Finanzas, que remite el Informe a las Cámaras para su aprobación antes del 30 de junio.

En el marco de su función constitucional de órgano encargado de verificar el equilibrio global de las finanzas públicas (artículos 100, 119, 81 y 97), el Tribunal de Cuentas ha ampliado con el tiempo sus evaluaciones en el contexto de la equiparación, teniendo en cuenta la evolución legislativa de la decisión presupuestaria (presentación por parte de la Secretaría de Economía al Parlamento de las necesidades de tesorería del Estado y del sector público) para incluir: por lo tanto, en el informe que acompaña al dictamen sobre el Informe, los resultados de la gestión financiera con referencia a todo el sector público. Las apreciaciones del Tribunal de Cuentas sobre la evolución global de la gestión del sector público también tiene por objeto verificar el cumplimiento de los parámetros comunitarios (cumplimiento del Pacto de Estabilidad).

2.8.4. Informe trimestral sobre la cobertura financiera de las leyes de gasto.

La disposición específica se encuentra en la Ley Nº 468 de 5 de agosto de 1978 (artículo 11 *ter*), que asigna al Tribunal de Cuentas un control de referencia cada cuatro meses, sobre el tipo de cobertura, sobre las técnicas de cuantificación de los costos de las leyes que impliquen gastos nuevos o mayores o menores ingresos (artículo 81, cuarto párrafo de la Constitución). El Tribunal remitirá al Parlamento un informe sobre el fondo del procedimiento cada cuatro meses. opciones económicas. El párrafo 9 del artículo 17 de la Ley Nº 196 de 31 de diciembre de 2009, del Tribunal de Primera Instancia, confirma.

2.8.5. La certificación financiera de los convenios colectivos nacionales de trabajo.

La ley (artículo 51 del Decreto Legislativo 29 de 1993 y sus modificaciones posteriores) asignó al Tribunal de Cuentas la función de "certificar" la compatibilidad de los costes derivados del convenio colectivo con los instrumentos de planificación y presupuesto, adquiriendo elementos de conocimiento.

El control sobre la gestión financiera de las entidades a las que el Estado contribuye de manera ordinaria también encuentra su raíz constitucional en el art. 100 y se refiere específicamente a las entidades que se benefician de aportes periódicos del Estado, a las entidades que se financian con impuestos, contribuciones, tasas que están autorizadas a imponer y a las que se benefician de una aportación a los activos en capital, servicios, bienes o mediante el otorgamiento de garantías. Recientemente, este control se ha aplicado también a las

sociedades resultantes de la transformación de entidades económicas públicas en sociedades anónimas, siempre que se mantenga la participación mayoritaria del Estado o de otras autoridades públicas en el capital social.

Quedan excluidos de este control, por disposición expresa de la ley, debido a la existencia de otras formas de supervisión o control, las autoridades locales, las instituciones de crédito, supervisadas por la Inspección de Crédito y las instituciones de bienestar y beneficencia. Tampoco incluye a las entidades de interés exclusivamente local, a las subvencionadas en virtud de medidas legislativas de carácter general y a las que, en relación con su situación financiera, reciben subvenciones de carácter especialmente reducido.

La Sección informa anualmente al Parlamento sobre los resultados de la auditoría realizada.

2.8.6. La Sección de Autonomías y los informes sobre las finanzas autonómicas y locales

El Tribunal de Cuentas, como garante del equilibrio global de las finanzas públicas, informa al menos una vez al año sobre la evolución general de las finanzas regionales y locales, teniendo también en cuenta los informes de las distintas secciones regionales y con referencia al cumplimiento del marco de compatibilidad general de las finanzas públicas establecido por la Unión Europea y el presupuesto del Estado, así como sobre la utilización de los fondos de reequilibrio y solidaridad definidos por la Constitución y por las leyes del Estado.

De hecho, aunque el art. 119 no prevé expresamente que el Tribunal de Cuentas ejerza funciones de control en el ámbito de las finanzas regionales y locales, esta disposición ha sido utilizada reiteradamente por el Tribunal Constitucional, en particular en relación con el principio de coordinación de las finanzas públicas, para legitimar las disposiciones legislativas que se le han atribuido al Tribunal de Cuentas funciones de control de gestión, también con referencia a las administraciones regionales y locales¹.

Por lo tanto, la Ley n.º 131/2003 establece que: "El Tribunal de Cuentas, con el fin de coordinar las finanzas públicas, verifica el cumplimiento de los saldos presupuestarios de los municipios, provincias, ciudades metropolitanas y regiones, en relación con el pacto de estabilidad interna y las limitaciones derivadas de la pertenencia de Italia a la Unión Europea². Se trata de un control que, al basarse en un análisis comparativo, ofrece importantes apreciaciones de hecho para garantizar el cumplimiento de los principios que subyacen a la solidaridad entre las distintas regiones.

La competencia corresponde a la "Sección de Autonomías", que debe informar al Parlamento, al menos una vez al año, sobre la evolución general de las finanzas locales.

También se prevé³ que las secciones regionales de control, en el contexto del carácter colaborativo de la actividad, lleven a cabo una auditoría sobre la gestión de las entidades mencionadas, teniendo en cuenta también la consecución de los objetivos fijados por la ley, la buena gestión financiera de las entidades y el funcionamiento de los controles internos. La medida del control realizado se traduce en un informe-informe que se remite a los consejos de los respectivos órganos afectados, para que la entidad interesada pueda tomar las iniciativas y medidas correctoras necesarias.

¹ Corte Cost. n. 470/1997, n. 179/2007.

² Art. 7, coma 7.

³ Artículo 7, párrafo 7 de la Ley 131/2003, la llamada Ley de La Loggia.

A continuación⁴ el legislador ordinario también dispuso que «la constatación, por parte de las secciones regionales competentes del Tribunal de Cuentas, de la existencia de desequilibrios económicos y financieros, de la falta de cobertura de gastos, de la infracción de las normas destinadas a garantizar la regularidad de la gestión financiera o del incumplimiento de los objetivos fijados por el pacto de estabilidad interior implica para las entidades afectadas la obligación de adoptar, En el plazo de sesenta días a partir de la notificación de la presentación de la decisión de liquidación, se adoptarán las medidas oportunas para eliminar las irregularidades y restablecer el equilibrio presupuestario. Dichas medidas se comunicarán a las Salas de Cuentas regionales del Tribunal de Cuentas, que las verificarán en un plazo de treinta días a partir de su recepción.". Luego agregó que "si la entidad no prevé la transmisión de las medidas antes mencionadas o la verificación de las secciones de control regional da un resultado negativo, se excluye la implementación de los programas de gasto para los cuales se ha comprobado que no están cubiertos o que no existen viables financieramente".

Las Regiones y otras autoridades locales podrán solicitar a las Secciones Regionales de Control otras formas de colaboración para la gestión financiera regular y la eficiencia y eficacia de la acción administrativa, así como dictámenes sobre la contabilidad pública. (párrafo 8 del artículo 7). La disposición define expresamente la naturaleza del control ejercido por el Tribunal de Cuentas y, en su nombre, por las Secciones Regionales de Control, en relación con las Regiones y las Autoridades Locales, como "control colaborativo". Esta calificación reafirma, una vez más, la ausencia, en este tipo de control, de finalidades prohibitivas, punitivas o punitivas típicas, en cambio, del control de la legalidad de los actos.

Sin embargo, el carácter colaborativo no debe dar lugar a la sugerencia de una mezcla de funciones entre el responsable del tratamiento y el controlado, ni de un control sin sanción y, por tanto, destinado a seguir siendo ineficaz. La auditoría de gestión, ejercida por el Tribunal, es un control externo de la entidad auditada, caracterizado por una posición de alteridad, imparcialidad y neutralidad, cuyo resultado se justifica en un informe que pretende poner de manifiesto los puntos en los que hay margen de mejora en la gestión por parte de las Sindicaturas.

Cabe añadir que la Ley 266/2005 asignó a las secciones regionales de control la tarea de verificar los presupuestos y las cuentas definitivas de las entidades locales, señalando en particular el cumplimiento de los objetivos anuales fijados por el Pacto de Estabilidad Interior, el cumplimiento de la limitación del endeudamiento prevista en el último párrafo del artículo 119 de la Constitución, supervisando asimismo las irregularidades contables y financieras graves en relación con las cuales la Administración no haya adoptado las medidas correctoras comunicadas por el organismo de auditoría.

La realización de este tipo de control, cuyo resultado se refiere al cuerpo político, debe ir seguida de⁵ la externalización de las medidas adoptadas en consecuencia por las administraciones controladas. De hecho, el control de la gestión debe situarse dentro del circuito institucional externo, es decir, "asambleas electivas/órganos de gobierno".

2.8.7. Presentación de informes de los Grupos de Consejos Regionales

Por último, es necesario mencionar una materia que ha sido regulada de manera

⁴ Art. 148 bis introducido en el Texto Refundido de la Ley de Entidades Locales (TUEL) por el art. 3, párr. 1, letra e) del Decreto Legislativo de 10 de octubre. 2012, n.º 174, modificado por la ley de 7 de diciembre de 2012.

⁵ Párrafo 6 del artículo 3 de la Ley Nº 20/94.

innovadora por el Decreto Legislativo Nº 174/2012 convertido en Ley Nº 213/2012.

Este es el informe de los Grupos de Consejos Regionales a los que se refieren los párrafos 9 y 12 del art. 1 del citado Decreto Legislativo n.º 174/2012.

Por otra parte, la presentación de informes de los grupos parlamentarios se confía al control de un órgano especial dentro del Parlamento, presidido por un juez de contabilidad.

El citado complejo normativo establece el procedimiento para la presentación del Informe con el fin de garantizar la correcta llevanza de la contabilidad y prevé el envío del Informe a la Sección Regional de Control del Tribunal, que debe pronunciarse sobre la regularidad del mismo. En caso de que se compruebe el incumplimiento de los Estados Financieros con los requisitos de la ley, incluidos los regionales, y no se regularice, el Grupo de Consejos pierde, para el año en curso, el derecho al desembolso de fondos, con la obligación de reembolsar las sumas correspondientes.

A este respecto, procede señalar, en primer lugar, que la declaración de gastos de los grupos de los consejos es una parte necesaria de la declaración regional, en la medida en que los importes adquiridos por dichos grupos y los devueltos deben conciliarse con los resultados del presupuesto regional. Con este fin, el legislador ha elaborado este análisis documental obligatorio que, sin entrar en los méritos de la utilización de las sumas en sí mismas y, por tanto, de las opciones discrecionales dejadas a la autonomía política de los grupos, dentro de los límites del mandato institucional.

2.8.8. Control sobre los gastos electorales de los partidos y sus fuentes de financiación

La materia está regulada por la ley, con el fin de dar una disciplina general y orgánica a las campañas electorales para las elecciones políticas. Delegó en una sala especial del Tribunal de Cuentas (artículo 12) el control de los gastos electorales y de las fuentes de financiación correspondientes de las formaciones políticas que participaron en las elecciones. La ley confiere al Colegio la facultad de sanción y la facultad de informar directamente al Parlamento a los Presidentes de las Cámaras. El presente informe concluye la actividad de control en cuestión.

El artículo 5 de la Ley Nº 43, de 23 de febrero de 1995, amplió las disposiciones del art. 11, 12 y 15 de la Ley n° 515/93, con la diferencia de que el informe se dirige a los Presidentes de los distintos consejos regionales. Por lo que se refiere a la renovación del Parlamento Europeo, las disposiciones de la Ley n° 515/1993 sólo se aplican parcialmente.

Para las campañas electorales administrativas locales de conformidad con el art. 13 Ley n.º 96, de 6 de julio de 2012, se ha introducido un mecanismo de control similar limitado a las elecciones provinciales y a las de los municipios de más de 15.000 habitantes.

2.9. Las secciones de control regional. Aspectos constitucionales

Una norma fundamental en la materia es el art. 119, modificado por ley Ley Constitucional Nº 3 de 2001 que reforma el Título V.

Mientras que en el texto anterior, el art. 119 preveía una aparente autonomía en el ámbito local, limitada únicamente a las Regiones pero no extendida a las entidades locales más pequeñas, con la expresión genérica "en las formas y dentro de los límites establecidos por la ley", el nuevo texto, que se dirige a todas las entidades locales, no contiene disposiciones sobre el alcance de la autonomía más

allá de la obvia y general del respeto de los límites derivados de las leyes estatales; A estas entidades se les concede entonces "autonomía financiera de ingresos y gastos".

El párrafo 2 también enuncia el principio de la autonomía de los recursos y el derecho a "establecer y aplicar" los impuestos y rentas de la entidad.

Por último, el último párrafo enuncia el principio de que las autoridades locales (y ya no sólo las Regiones) tienen derecho a su propio patrimonio, así como la prohibición de que recurran a la deuda para encontrar los recursos necesarios para ser utilizados en gastos corrientes.

La centralidad de esta norma, fundamental para evitar la aparición de desequilibrios presupuestarios, ha llevado al legislador a prever también la imposición de sanciones a los administradores que adopten decisiones contrarias, atribuyendo competencia al Tribunal de Cuentas, para determinar el importe de la sanción a iniciativa de la fiscalía autonómica competente.

Por lo tanto, a partir de la fecha de la citada reforma, cambia la autonomía financiera de las entidades locales, que adquieren la potestad y el deber de comprometerse a buscar los fondos necesarios para el cumplimiento de sus funciones.

A la reforma del Título V le siguió la Ley n.º 131 de 2003, mediante la cual se eliminaron ciertos elementos de incertidumbre que habían surgido del texto de la citada reforma constitucional.³⁰

La Ley n.º 131 establece que: "El Tribunal de Cuentas, con el fin de coordinar las finanzas públicas, verifica el cumplimiento de los saldos presupuestarios de los municipios, provincias, ciudades metropolitanas y regiones, en relación con el pacto de estabilidad interna y las limitaciones derivadas de la pertenencia de Italia a la UE. Es entonces la sección de las Autonomías la que informa al Parlamento "sobre la base de los resultados de los controles realizados". Se trata de un control que, también por el hecho de utilizar análisis comparativos, ofrece importantes evaluaciones cognitivas para verificar el cumplimiento de los principios que subyacen a la solidaridad entre las distintas regiones.

Las secciones regionales de control tienen la tarea de verificar los presupuestos y las cuentas finales de las entidades locales, verificando en particular el cumplimiento de los objetivos anuales fijados por el pacto de estabilidad interior, el cumplimiento de la limitación del endeudamiento prevista en el art. 119, último párrafo, de la Constitución, supervisando también cualquier irregularidad contable y financiera grave respecto de la cual la administración no haya adoptado las medidas correctoras comunicadas por el órgano fiscalizador.

Se trata de un control que, al basarse en un análisis comparativo, ofrece importantes evaluaciones de los hechos para garantizar el cumplimiento de los principios que subyacen a la solidaridad entre las distintas regiones. Como ya se ha mencionado, la "Sección de Autonomías" está llamada a informar al Parlamento, al menos una vez al año, sobre la evolución general de las finanzas locales.

Estas Secciones funcionan con los mismos métodos que las centrales, a través del Director delegado por el Presidente que informa al Consejo, tanto del funcionamiento de los controles internos de las administraciones de que se trate, como de la gestión de las entidades encomendadas a su actividad investigadora periódica.

Sobre la base de programas coordinados con los "nacionales", supervisan el respeto de los equilibrios presupuestarios por parte de las autoridades regionales y locales, la gestión de las administraciones regionales y locales y sus órganos instrumentales, las universidades y otras instituciones públicas territoriales con sede en la región. También ejercen, a través de los consejeros especialmente delegados antes mencionados, el control de legitimidad sobre los actos de las administraciones estatales radicadas en la región y el de su gestión. Al final de la actividad,

tienen la tarea de expresar su informe al Consejo Regional.

Como ya se ha mencionado, la Ley n.º 131, con la creación de las secciones regionales de control, había completado el proceso de descentralización regional tanto de las funciones constitucionalmente atribuidas al Tribunal de Cuentas como de sus estructuras, descentralización que hasta entonces sólo se había llevado a cabo en el ámbito jurisdiccional.

Al completar este proceso, el legislador destacó e incluso enfatizó el carácter colaborativo de la actividad encomendada a las nuevas secciones, llamadas no solo a llevar a cabo el control extendido a la gestión, sino también a brindar opiniones y "otras formas de colaboración".

Aunque el art. 119 no prevé expresamente que el Tribunal de Cuentas ejerza funciones de control en el ámbito de las finanzas regionales y locales, en particular en relación con el principio de coordinación de las finanzas públicas, ha sido recordada por el Tribunal Constitucional para legitimar las disposiciones legislativas que, a partir del art. 3 Ley n.º 20 de 1994 hasta el art. 7 de la Ley Nº 131 de 2003, han asignado progresivamente al Tribunal de Cuentas funciones de control de la gestión también con referencia a las autoridades locales mayores y menores, destacando el papel de la magistratura contable como órgano tercero al servicio del Estado-comunidad para proteger la unidad económica de la República. Esto, señaló el juez de las leyes, tanto más cuanto que el art. El artículo 119 obliga al Parlamento a coordinar las finanzas del Estado con las de las autoridades locales, lo que implica que el legislador puede conocer, a través de un órgano adecuado, la situación real y las posibles disfunciones en la gestión financiera de los municipios y provincias.

Partiendo de esta premisa, el control externo de la gestión que, como es sabido, tiene por objeto la evaluación de la actividad administrativa no sólo en relación con los parámetros de legalidad, sino con referencia a los resultados efectivamente alcanzados con respecto a los objetivos previstos, teniendo en cuenta también los procedimientos y medios para alcanzarlos, se remonta al diseño constitucional de la administración pública esbozado sobre la base de los principios del buen desempeño de las oficinas. la rendición de cuentas de los funcionarios, el equilibrio del presupuesto y la coordinación de las finanzas públicas.

Por esta misma razón, según el Tribunal Constitucional, este control debe calificarse como "esencialmente colaborativo" porque se pone al servicio de las necesidades públicas constitucionalmente protegidas y se dirige esencialmente a garantizar que todos los sectores de la administración pública respondan efectivamente al modelo ideal que marca el art. 97 de la Constitución.

Esto incluye también la verificación de la buena gestión financiera de las autoridades locales y el funcionamiento de los controles internos. De hecho, es necesario que los controles internos despeguen de manera efectiva, ya que en la nueva realidad de gestión y organización, los servicios de control interno se convierten necesariamente en el órgano de referencia para las encuestas y análisis de los costes y resultados de gestión y, por tanto, en el instrumento al que se encomienda la tarea de controlar la eficiencia, eficacia y rentabilidad de la acción administrativa 39. capaz de optimizar, también a través de intervenciones correctivas durante la construcción, la relación entre costes y resultados.

En esencia, las disposiciones antes mencionadas han confirmado, por una parte, algunas competencias ya reconocidas al Tribunal de Cuentas (como el control de la regularidad administrativa y contable, la buena gestión financiera, la consecución de objetivos, los resultados de la gestión y el funcionamiento de los controles internos); Sin embargo, califica mejor su finalidad para determinadas administraciones, como las Comunidades Autónomas y los órganos del Sistema Nacional de Salud,

para las que también se realizan controles de gestión con el fin de coordinar las finanzas públicas.

Por otro lado, se han incrementado las funciones del Tribunal de Cuentas, ampliando, por un lado, el alcance de los sujetos sujetos a determinadas auditorías y, por otro, ampliando los modelos de control que pueden ejercerse en la práctica. Las nuevas formas de control introducidas sobre la gestión del personal público y la coordinación de las finanzas públicas completan el panorama.

En coherencia, es decir, con el fin de evitar cualquier utilización de los resultados de los controles realizados para fines distintos de los colaborativos, se establece que la función de informar a las Secciones Regionales de Control sobre los resultados de los controles realizados debe ejercerse exclusivamente en relación con el órgano de montaje de la entidad auditada, es decir: consejos regionales, consejos provinciales o municipales, consejos de ciudades metropolitanas. Por lo que se refiere a las regiones con estatuto especial, conservan la facultad de adoptar, en el ejercicio de su competencia legislativa, determinadas disciplinas, siempre que cumplan con los fines de las funciones de control de la Corte previstas en el párrafo 7 del art. 7.

Las Regiones podrán solicitar a las Secciones Regionales de Control otras formas de colaboración para la gestión financiera regular y la eficiencia y eficacia de la actuación administrativa, así como dictámenes sobre la contabilidad pública. Normalmente, las municipalidades, las provincias y las ciudades metropolitanas pueden presentar solicitudes similares por conducto del Consejo de Autonomía Local, si así lo establecen" (párrafo 8 del artículo 7).

La disposición define expresamente la naturaleza del control ejercido por las Secciones Regionales de Control, con respecto a las Regiones y las Autoridades Locales, como "control colaborativo". El Tribunal Constitucional ya había calificado este tipo de control, que luego se legisló, en 199.

Sin embargo, la reforma constitucional por la Ley Nº 1 de 2012 ha supuesto un cambio de tendencia en la política legislativa, con la reactivación de modelos de control de legitimidad únicamente, a menudo de carácter previo y/o preventivo. Es más, han vuelto a ser de actualidad por el simple hecho de sumarse a los modelos derivados de la elaboración normativa y doctrinal de los años 90.

Por lo tanto, en la actualidad, la legislación general en materia de auditorías, especialmente en lo que respecta a las auditorías externas del Tribunal de Cuentas, se caracteriza por disposiciones que se han estratificado a lo largo del tiempo sin la aparición de un personal y un sistema coordinado de controles, aunque las sentencias del Tribunal Constitucional de los últimos años han tratado de enmarcar los diferentes tipos de controles.

Esta es la línea que adopta la disposición del art. 1, párrafo 2, del Decreto-Ley n.º 174 antes citado, según el cual "las Secciones Regionales de Control del Tribunal de Cuentas remitirán anualmente a los Consejos Regionales un informe sobre el tipo de cobertura financiera adoptada en las leyes regionales aprobadas en el año anterior y sobre las técnicas de cuantificación de las tasas".

Estos informes tienen por objeto determinar la naturaleza de las tasas previstas en las nuevas disposiciones, evaluar las cuantificaciones de los medios de cobertura y verificar su coherencia con los principios constitucionales pertinentes, reafirmados por la Ley Constitucional n.º 1 de 2012, que introdujo el principio de equilibrio presupuestario en la Carta, y por la Ley de aplicación. C.D. reforzado, Nº 243 de 2012.

Cabe señalar aquí que el Informe, desde el punto de vista de la lógica jurídica, debe preceder necesariamente al juicio de equiparación del balance final regional, cualquier perfil crítico puede ser de ayuda tanto para el fin de afinar la legislación de gastos por parte de los órganos designados a tal efecto (Asamblea y Consejo Regional), como en el análisis del redde rationem en el lugar adecuado del juicio de equiparación de la cuenta final regional por parte de la Sección de Control,

especialmente en el caso de que se pusiera de manifiesto la constitucionalidad de las leyes examinadas.

Por esta razón, las Secciones Regionales de Control deberán llevar a cabo auditorías externas anuales de la gestión financiera de las autoridades locales, tanto mediante la verificación de la legalidad y regularidad de las acciones de las autoridades locales, en particular en lo que respecta al funcionamiento de los controles internos en relación con las normas contables y el equilibrio de los presupuestos, como mediante el examen de los presupuestos y estados financieros, también en relación con los objetivos fijados por el Pacto de Estabilidad Interior y el cumplimiento de las normas y el equilibrio presupuestario. sostenibilidad de la deuda.

Aunque las auditorías de los presupuestos y las cuentas de las regiones y de las autoridades locales se delegan en las secciones regionales de control, los procedimientos relativos y el valor de las resoluciones definitivas son muy diferentes.

De hecho, al igual que en la sentencia de parifica para la contabilidad del Estado, también en la de la equiparación de las cuentas regionales, la regla tiene lugar entre la presentación y la aprobación del informe y se inserta entre la aprobación por el Consejo Regional del proyecto de ley sobre el estado general del ejercicio y su aprobación por el Consejo Regional 44. mientras que el control de los presupuestos y cuentas de las entidades locales presupone su aprobación definitiva. Además, con la sentencia de equiparación, las Secciones Regionales llevan a cabo una actividad de control mucho más amplia que el examen de los cuestionarios a los estados financieros y a las cuentas de las entidades elaborados según las directrices de la Sección de Autonomías.

Se admitió entonces la posibilidad de proceder a una equiparación parcial en la equiparación de los Informes de las Regiones ordinarias por las Secciones competentes, de acuerdo con las reglas aplicadas a las sentencias de equiparación de los Informes del Estado y de las Regiones con autonomía diferenciada.

El artículo 19 de la Ley Nº 196 dispone, en su apartado 1, que "las leyes y medidas que impliquen cargas, incluso en forma de menores ingresos, sobre los presupuestos de las administraciones públicas deberán contener la previsión de la carga propiamente dicha y una indicación de la cobertura financiera referida a los correspondientes presupuestos anuales y plurianuales".

2.10. La nueva estructura de la responsabilidad administrativa.

La protección es obligatoriamente exigible, pero con algunos límites que la restringen el ámbito de aplicación.

Son la imposibilidad de recurso contra los herederos de la parte perjudicadora; la imposibilidad de invocar la solidaridad en caso de que el daño haya sido causado por más de una persona porque la responsabilidad es personal; la imposibilidad de oponerse al prohibente domino en caso de enriquecimiento injustificado y, sobre todo, la limitación de la indemnización a la negligencia grave y el plazo de prescripción más estricto.

En primer lugar, el hecho de que la entidad pública perjudicada sólo recibe protección si el demandado ha actuado al menos con negligencia grave.

A continuación, se ponen de relieve los límites de la personalidad y la intransmisibilidad de la responsabilidad.

En el primer caso, el acusado, a menos que sea responsable por dolo, sólo es responsable de la parte

que tuvo en la causa del daño sin ningún vínculo de solidaridad con otras personas condenadas con él.

La intransferibilidad significa que si la persona que causó el daño fallece antes de que se dicte la sentencia definitiva, la persona merecedora de protección no puede recurrir a nadie más, a menos que pruebe el enriquecimiento injustificado resultante del enriquecimiento ilícito de su antecesor.

Otra limitación es la prescripción, que no es sólo de cinco años, sino que no corre desde el daño, sino desde el acto ilícito. En la jurisprudencia contable, esta concepción es difícil de penetrar ya que existe una tendencia a realzar el elemento del desembolso o la materialización de la pérdida.

Por un lado, de hecho, las nuevas reglas⁶ aligeran la posición sustantiva y procesal de los administradores y empleados públicos, por otro lado, la antigua configuración de la responsabilidad parece sobrevivir con respecto a las conductas maliciosas. En este caso, cualquier innovación sustancial se pierde y la responsabilidad sigue siendo solidaria y transferible a los herederos; Incluso el término plazo de prescripción cuando, como suele ocurrir con la conducta dolosa, va acompañado de una ocultación maliciosa del daño, tiene un curso diferente, menos favorable.

Es precisamente a partir de esta diversidad que la naturaleza compleja de la responsabilidad administrativa se hace aún más evidente: ciertamente no puede ser funcionalizada sólo para obtener la reparación del daño que, en aras de la simplicidad, seguimos llamando desgravación fiscal. Para descartarlo, bastaría con pensar la antigua facultad de reducir la carga y el nuevo límite subjetivo que excluye la posibilidad de indemnización por daños y perjuicios fiscales causados únicamente por negligencia no grave y que, de hecho, reconoce el derecho del demandado absuelto a la liquidación de las costas procesales.

La responsabilidad administrativa, a diferencia de la responsabilidad ordinaria, no sigue al patrimonio del responsable cuando, con el fallecimiento de éste, se transfiere al heredero. Es decir, el elemento de personalidad no sirve para asimilar la responsabilidad administrativa a la responsabilidad penal, potenciando así su aspecto sancionador. Sin embargo, sigue siendo suficiente para diferenciarlo claramente del ordinario.

También en el plano procesal, a pesar de la antigua referencia a las normas del Código de Procedimiento Civil⁷, la existencia de una acción pública obligatoria, la facultad de reducir la carga y, más recientemente, la introducción de otras instituciones tomadas del proceso penal, como la invitación a deducir, confirman que el proceso contable también está dotado de características propias, a menudo resultantes de la combinación de normas y principios procesales civiles

⁶ Entre ellas figuran la afirmación de la personalidad y la intransferibilidad de la responsabilidad administrativa y el establecimiento de un plazo de prescripción de cinco años; Estas novedades fueron introducidas por la Ley N° 142 de 1990 para administradores y empleados de las entidades locales y luego se generalizaron con el art. 1 de la Ley N° 20, modificada por la Ley 639 de 1996. A esto se suma la superación del alcance de la relación de servicio, como consecuencia de la mencionada ampliación de la competencia también a la responsabilidad por daños "transversales". Además, se pierde la solidaridad de la responsabilidad administrativa. Dicha responsabilidad en el caso de resoluciones colectivas que causen daños recae únicamente en quienes votaron a favor. De considerable importancia son la introducción del límite de la negligencia grave y la incuestionable sobre el fondo de las opciones discrecionales, la necesidad de tener en cuenta las ventajas que "en cualquier caso" se obtienen, para la AP o para "la comunidad administrada", por la acción alegada contra el empleado. Además, la responsabilidad por los actos de gestión "no se extiende a los titulares de los órganos políticos que de buena fe los hayan aprobado o hayan autorizado o permitido su ejecución". Por último, hay que recordar que la persona absuelta definitivamente en el juicio contable tiene derecho al reembolso de los gastos de defensa jurídica por parte de la administración a la que pertenece.

⁷ Esta es la referencia dinámica contenida en el art. 26 del T.U. n.º 1038 de 1933.

procedimiento penal.

En otras palabras, *la misión* de la jurisdicción contable no es sólo reintegrar los bienes lesionados o sancionar al responsable del daño, sino también orientar la labor del empleado público, o en todo caso de la persona encargada de ejecutar la actividad administrativa, dirigiéndolo a la correcta consecución de aquellos intereses públicos establecidos por la ley y respecto de los cuales se ha producido la funcionalización de los recursos públicos. El sistema de actuación contable pública recientemente esbozado, como se deduce de lo antes dicho, encomienda al Ministerio Público una función de estímulo y orientación tendientes a la formación de una "cultura de buena administración" y a la identificación de las normas pertinentes, que incluyen, de conformidad con el artículo 1º de la Ley 241, también las relativas a la eficacia y costoeficacia de la actuación administrativa.

Sin embargo, hay que señalar que el marco normativo de la responsabilidad en su función antes mencionada, orientado a la formación de una "cultura de la buena administración", está cada vez más expuesto al riesgo de distorsión a través de cambios episódicos, que en todo caso parecen estar dirigidos a una mera atenuación del rigor de las normas de responsabilidad administrativa y su proceso, con efectos que ciertamente no son positivos para los recursos financieros públicos.

2.11. La ampliación de la misión de la jurisdicción contable: algunos casos.

Sin embargo, el nuevo artículo 119 de la Constitución, que otorga "autonomía financiera de ingresos y gastos" a las regiones y a las autoridades locales, limita el recurso al mercado financiero por parte de estas entidades, estableciendo que "sólo pueden recurrir al endeudamiento para financiar gastos de inversión". La centralidad de esta norma, fundamental para evitar la aparición de desequilibrios presupuestarios, ha llevado al legislador a prever la imposición de sanciones a los administradores que adopten decisiones contrarias a esta prohibición, atribuyendo la competencia al Tribunal de Cuentas, llamado a determinar el importe de las sanciones a iniciativa de la fiscalía regional competente (véase el artículo 30, apartado 15, de la Ley n.º 289/2002). Hubo dos intervenciones, una sobre las resoluciones y otra sobre los directores⁸. Con esta disposición, la responsabilidad administrativa manifiesta toda su autonomía y toda su versatilidad, destacando, en este caso, su función sancionadora.

De nuevo, el art. 248 TUEL modificado por el Decreto Legislativo núm. n. 149/2011 establece que los directores y auditores cuando la Sección Jurisdiccional declare su responsabilidad por haber contribuido con dolo o negligencia grave a la ocurrencia de la quiebra financiera, el cargo de asesor, auditor y representante de las autoridades locales en organismos, instituciones y organismos públicos y privados está prohibido durante diez años, la inhabilitación de alcaldes y presidentes de provincias, de nuevo durante diez años, como alcalde, presidente de provincia, presidente del consejo regional, así como miembro de los consejos municipales, provinciales y regionales, del Parlamento y del Parlamento Europeo aplicación de una sanción pecuniaria, igual a un mínimo de 5 y hasta un máximo de 20 veces el salario bruto mensual adeudado en el momento de la comisión de la infracción. Los

⁸ De hecho, el párrafo dice "Si las autoridades locales recurren al endeudamiento para financiar gastos distintos de los gastos de inversión, en violación del artículo 119 de la Constitución, los actos y contratos relacionados son nulos de pleno derecho. Las secciones jurisdiccionales regionales del Tribunal de Cuentas podrán imponer a los directores, que hayan adoptado la resolución correspondiente, la pena de una sanción pecuniaria igual a un mínimo de cinco y hasta un máximo de veinte veces las dietas de cargo percibidas al momento de la comisión de la infracción".

casos más graves también pueden constituir responsabilidad administrativa.

El artículo 248 del CIT establece que los auditores, en caso de que se comprueben responsabilidades graves en la realización de las actividades de auditoría, de retraso o falta de comunicación de la información requerida por la ley, los auditores no podrán ser nombrados para las autoridades locales, y las entidades atribuibles a ellas, durante un máximo de diez años; la transmisión de la evaluación al colegio profesional para su posible incoación de un procedimiento disciplinario, así como al Ministerio del Interior para su suspensión de la lista; la aplicación de una sanción pecuniaria, igual a un mínimo de 5 y hasta un máximo de 20 veces el salario bruto mensual percibido al momento de la comisión de la infracción. También en este caso, los casos más graves pueden constituir responsabilidad administrativa.

2.12. Nuevas perspectivas de la jurisdicción contable.

Como resultado de la complejidad de las regulaciones que se han introducido en los últimos tiempos, la jurisdicción de la Corte se ha enriquecido con poderes más penetrantes y nuevas funciones.

En la actualidad existe una asignación más amplia de funciones judiciales, diferente a las tradicionales centradas en la responsabilidad administrativo-contable, que sin embargo se mantiene, e incluso se refuerza.

Tres nuevos tipos de litigios atribuidos a la competencia del Tribunal de Cuentas no se refieren a la responsabilidad administrativo-contable, sino al conocimiento, en las formas contenciosas de las sentencias a instancia de las partes, de la declaración de legalidad procesal y del fondo de la labor del Tribunal de Cuentas. Se trata de los planes de reequilibrio financiero no aprobados por la Sección de Control Regional, el acceso al Fondo Rotatorio para las entidades locales y, por último, la actividad de reconocimiento realizada por el ISTAT en los listados de administraciones públicas.

Sin embargo, existen diferencias entre estos casos.

En el primero (planes de reequilibrio), la peculiaridad radica en que una resolución de la Sección de Control Regional se somete al examen de las Secciones Paritarias que, como ya se ha señalado, no puede asimilarse, por su propia naturaleza, a una administración pública resistente, y por tanto carece de contrapartida real de la autoridad local y las razones públicas se confían a la intervención de la Fiscal.

En el segundo caso, (Fondo Rotatorio), el acto es dictado por una autoridad administrativa y es impugnado directamente ante las Salas Paritarias que resuelven en "única instancia".

Por último, en el tercer tipo de controversias, el acto es dictado por el ISTAT y se impugna directamente ante las Salas Paritarias.

Por lo tanto, en los casos segundo y tercero, la AP es una contraparte en el procedimiento.

Sin embargo, es evidente, aparte de las peculiaridades antes mencionadas, para los tres casos de controversias objeto de examen que el denominador común está representado por la "exclusividad" de la jurisdicción contable, ya que el objeto del conocimiento relativo son "cuestiones de contabilidad pública".

Las "formas" en las que se ejerce esta competencia son las de juzgar a petición de parte, pero la naturaleza del escrutinio que se encomienda a la Corte no se refiere a situaciones subjetivas sustantivas tradicionales, sino únicamente al interés público en la reintegración del sistema de

finanzas públicas que es vulnerable.

Está surgiendo una protección objetiva e innegociable de las finanzas públicas, basada en los valores directamente protegidos por la Carta, como la integridad y el equilibrio de los presupuestos públicos, mientras que los intereses financieros de los distintos organismos públicos permanecen en un segundo plano.

Es esta protección la que caracteriza de forma innovadora las nuevas competencias jurisdiccionales del Tribunal de Cuentas y que también podría extenderse por ley a otros supuestos de controversias como, por ejemplo, las hipótesis de sanciones contra las entidades locales antes mencionadas, o los recursos contra las resoluciones de las Secciones Regionales de Control que se pronuncian sobre la regularidad de las cuentas de los Grupos de los Consejos Regionales.

2.13. El juicio de cuenta.

El juicio de cuenta, innovado por las leyes núms. 142/90, n. 20/1994 y 127/97, ha sido el arquetipo de la jurisdicción contable y tiene orígenes muy antiguos. Atestigua la sinergia original entre el control de regularidad y la jurisdicción contable.

De hecho, el juicio contable es la forma clásica de control judicial de la actividad de gestión llevada a cabo los que son contadores.

2.13.1. El dictamen sobre las cuentas de las entidades locales.

Un ámbito especialmente sensible de la evaluación contable está representado por el de las cuentas de las entidades locales, que se lleva a cabo con el fin de comprobar su regularidad, con la posible condena del contable a indemnizar las partidas por las que no puede ser despedido.

2.14. La organización de la Jurisdicción.

El órgano supremo de la jurisdicción está representado por la S.S.R.R. en los procedimientos judiciales, . También hay tres secciones jurisdiccionales de apelación con sede en Roma y una en Sicilia. La Oficina del Fiscal General también opera en el centro, tanto en la SSRR como en las tres secciones de apelación romanas. Una sucursal funciona en la región de Sicilia, que es una región con una autonomía especial.

Las Salas Paritarias resolverán con 7 miembros, las Salas de Apelación juzgarán con 5 miembros. secciones regionales con tres.

La descentralización de competencias llevada a cabo en 1994 ha permitido la creación de secciones regionales y fiscalías en cada capital regional, donde funciona el mismo número de fiscalías, que son órganos locales de la fiscalía contable. Por lo tanto, la estructura organizativa de la jurisdicción a nivel local es la siguiente: veintiún salas jurisdiccionales regionales con competencia en primera instancia.

La Fiscalía Regional está dirigida por un Fiscal Regional que, asistido por los demás magistrados adscritos a la Fiscalía, ejerce las funciones del Ministerio Fiscal y, por tanto, ejerce la acción de responsabilidad administrativa. Se trata de una acción obligatoria y se promueve de oficio sobre la base de una *notitia damni* que puede adoptarse sobre la base de las quejas enviadas por las administraciones o los informes enviados por los ciudadanos individuales, así como las noticias publicadas por la prensa. Su objetivo es que las actividades de los empleados públicos rindan cuentas a los ciudadanos sobre la base de un principio general de responsabilidad, derivado del art. 28 de la

Constitución, no sólo y no tanto con el fin de restablecer los equilibrios patrimoniales públicos, sino sobre todo con fines disuasorios y con el fin de enmendar el mal ejercicio del poder autoritario de las administraciones.

Transparencia y prevención de la corrupción.

El artículo 5, apartado 1, de la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción, que prevé la aplicación de políticas eficaces y coordinadas de prevención de la corrupción para fomentar la participación de la sociedad y el respeto de los principios del Estado de Derecho, la buena gobernanza, la integridad, la transparencia y la rendición de cuentas, constituye el punto de referencia de las políticas de prevención de la corrupción e identifica los principios fundamentales de la "buena gestión". en "integridad", "transparencia" y "rendición de cuentas".

Por otra parte, el derecho administrativo ha desarrollado una noción de corrupción más amplia que la penal: se refiere no sólo a las conductas constitutivas de delitos, sino también a las conductas que anuncian otros tipos de responsabilidad: conflictos de intereses, clientelismo, ocupación de cargos públicos, absentismo, despilfarro.

Por lo tanto, este concepto afecta a los medios de protección: las formas de mala praxis pueden contrarrestarse no sólo mediante mecanismos represivos, sino también actuando sobre los controles administrativos, la transparencia, la ética y la formación del personal.

El concepto de transparencia, por su parte, acaba coincidiendo con el de publicidad de la actuación administrativa que, de hecho, la Ley nº 2413 explícita en el sistema administrativo como principio de referencia. Por otra parte, ya era deducible a nivel constitucional en el art. 97, párr. 1, a través de la referencia a la imparcialidad, que encuentra su principal momento de respuesta en la publicidad de la actuación administrativa.

La transparencia administrativa debe lograrse por diversos medios, como el derecho de acceso, el suministro de toda la información al público, la publicación de los órdenes del día y las actas de los órganos colegiados, la participación en el procedimiento, la justificación de las medidas, la identificación de un interlocutor único como el responsable del procedimiento y, por último, la identificación por el nombre de los empleados en contacto con el público.

Normas de transparencia en PP. AA.

Después de la Ley Nº 241 antes citada, la jurisprudencia tomó rápidamente una orientación positiva, incluyendo, de antemano, entre las administraciones sujetas al acceso, también a las de carácter privado y a los particulares en todo caso investidos de tareas de carácter público. También en la detección de la jurisprudencia administrativa, forzando en parte la redacción de la norma, en una perspectiva igualmente amplia, afirmó que el acceso se sitúa para proteger una posición jurídica de derecho propio, destinada a beneficiarse de la transparencia de la administración, ampliando de hecho al máximo la esfera subjetiva de los titulares del derecho de acceso. Sólo se excluyó el acceso en los casos en que no existiera una posición jurídica sustancial, ni siquiera en preparación, relacionada con el conocimiento de los actos, o en solicitudes motivadas por la curiosidad o la pura emulación.

Ello ha supuesto la ampliación del alcance de los usuarios del derecho de acceso a las asociaciones de consumidores y usuarios en su condición de exponentes de intereses generalizados y, por tanto, ha hecho más amplio el valor de transparencia de las administraciones públicas. Por otra parte, debía concederse a la asociación el acceso negado a un individuo que no tiene una posición diferenciada, ya que para ella esa posición diferenciada deriva de su representatividad de una pluralidad de intereses homogéneos.

Sin embargo, cuando, como también ha ocurrido, las asociaciones han utilizado el acceso para lograr un control generalizado sobre el trabajo de la administración, la jurisprudencia siempre se ha opuesto a ello. La prohibición fue ratificada con las modificaciones introducidas en la Ley Nº 241 en 2005.

Una excepción siempre ha sido el medio ambiente, donde el derecho a conocer la información independientemente de la posesión de una determinada posición legitimadora ha sido reconocido desde 1986 con la ley que crea el Ministerio del Medio Ambiente y luego confirmado con el Decreto Legislativo no. Nº 195 de 2005.

Sin embargo, la evolución de la sensibilidad social ha llevado, a lo largo de los años, a considerar muy deficiente esta forma de cognoscibilidad y así se ha introducido la obligación de proceder a la publicación de determinados actos e informaciones, independientemente de cualquier solicitud de parte (pensemos en el Código de Administración Digital de 2005). Esto sentó las bases para la posterior introducción del derecho de acceso cívico, del que se hablará más adelante.

En este contexto, es más fácil comprender el sistema relativamente reciente de informes al inicio y al final del mandato que, además de garantizar la máxima rendición de cuentas de los órganos rectores, también permite la eficacia y la transparencia del control democrático del electorado sobre los elegidos. También la reforma del modelo de información de las Autoridades Locales introducida por el Decreto Legislativo núm. 118 de 2011 se basa en la implementación de un proceso que define objetivos medibles y monitoreables, especialmente para poder verificar su grado de logro y las posibles desviaciones entre los resultados esperados y los reales.

La disposición de la obligación de elaborar un informe final representa una innovación indudable por las consecuencias sobre la calidad del proceso democrático y por lo que se refiere a la responsabilidad del administrador local ante el votante.

El informe es una declaración certificada de los balances producidos y de las iniciativas emprendidas, deliberadas antes de las elecciones administrativas, a través de las cuales se informa a los ciudadanos sobre las condiciones financieras reales y efectivas de la entidad, con especial referencia al gasto sanitario. En este sentido, el informe es un instrumento que garantiza la máxima rendición de cuentas, eficacia y transparencia del control democrático sobre los representantes electos y acerca al elector a los elegidos, por lo que juega un papel fundamental en la evaluación política del trabajo de los administradores, que los electores llevarán a cabo en las consultas electorales posteriores.

Transparencia y control.

En lo que respecta a la función de control, el adjetivo "difuso" permite interpretar la norma en el sentido de abarcar todas las formas de control. Ello en vista de la finalidad de la prevención de la corrupción, que es propia. Y, por lo tanto, en el contexto de las formas "generalizadas" de control. Sin duda, hay que rastrear las acciones de verificación llevadas a cabo por la sociedad civil.

La intención del legislador de establecer un sistema de verificación y evaluación "generalizado" para prevenir la corrupción y fomentar la adopción de acciones inspiradas en criterios de gestión sólidos es clara: la disponibilidad de más información debería, en particular, optimizar el sistema de control interno, que ha aparecido como deficiente en los últimos tiempos.

La intervención más significativa en este sentido fue la del Decreto Legislativo nro. Nº 150 de 2009, Nº 15 de la ley habilitante del mismo año.

El artículo 11 define la transparencia como "el acceso total a la información relativa a todos los aspectos de la organización, a los indicadores relativos a las tendencias de la gestión y a la utilización

de los recursos para el cumplimiento de las funciones institucionales, a los resultados de las actividades de medición y evaluación realizadas por los órganos competentes, a fin de fomentar formas generalizadas de control del cumplimiento de los principios de buen desempeño e imparcialidad". La transparencia, por tanto, a partir de un principio general de la acción administrativa, ha adquirido un nuevo carácter: también está dirigida a promover la llamada "transparencia". "control generalizado". En otras palabras, el legislador de 2009 consideró que la transparencia, a través del conocimiento más completo de la labor de las administraciones públicas, constituye un elemento capaz de formar el juicio de la comunidad sobre la eficiencia de la administración y representa el requisito previo para remediar sus disfunciones y estimular su buen desempeño. Art. 1, párr. 15 de la Ley n.190 de 2012 19 acentuó este carácter.

En particular, la publicación prevista de la información relativa a los procedimientos administrativos, estados financieros y cuentas finales en las páginas web institucionales es un medio fundamental de control por parte de los ciudadanos del correcto desempeño de las funciones y la gestión en la prestación de servicios. Además, la publicación de los costes unitarios de la realización de obras públicas y de la producción de los servicios prestados a los ciudadanos entre las medidas para prevenir la corrupción, demuestra cómo la transparencia y la rendición de cuentas, por un lado, y las funciones de control, por otro, están intrínsecamente interrelacionadas.

Por último, al regular sistemáticamente las obligaciones de publicidad, transparencia y difusión de la información por parte de las administraciones públicas, el Decreto Legislativo n.º 33 de 2013, art. 1, confirmó que la transparencia debe entenderse como la accesibilidad total a la información relativa a la organización y actividad de las administraciones públicas, "con el fin de fomentar formas generalizadas de control sobre el ejercicio de las funciones institucionales y el uso de los recursos públicos". Por ello, el legislador delegado reiteró cómo el principio de transparencia es funcional para fomentar un "control generalizado", tanto en el ejercicio de las funciones institucionales como en el uso de los recursos públicos.

Específicamente con una función anticorrupción están las obligaciones de publicación relativas a los titulares electos de los órganos políticos y a los administradores administrativos; los actos de desembolso de contribuciones y subsidios y sus beneficiarios; los actos relativos a la planificación y ejecución de obras públicas y los costes conexos; herramientas de planificación urbana y más.

El d.lgs. Nº 97 de 2016, que modificó el Decreto Legislativo nº. 33 anterior, entiende la transparencia administrativa como la plena accesibilidad a la información y datos que obran en poder de las administraciones públicas. Con ello se pretende proteger los derechos de los ciudadanos, promover su participación en la actividad administrativa y fomentar formas generalizadas de control sobre el desempeño de las funciones institucionales y el uso de los recursos públicos.

La disposición modificativa actuaba, en particular, sobre el art. 14, 21 cuyo apartado 1 enumera los datos e información que, en relación con los titulares de cargos políticos, aunque no sean de carácter electivo, de los distintos niveles de gobierno, las administraciones deben publicar en sus páginas web. A continuación, el párrafo 1 bis hace extensivas estas obligaciones de publicación, ya previstas para los titulares de cargos políticos, también a los titulares de cargos directivos conferidos en cualquier calidad. Por su parte, el apartado 1 ter obliga a cada directivo a comunicar a la administración en la que trabaja el total de los emolumentos percibidos por concepto de hacienda pública, con la consiguiente obligación para la administración de publicar dichos datos en su página web institucional.

La legitimidad constitucional de la obligación de las administraciones públicas de publicar la documentación acreditativa de las retribuciones y reembolsos percibidos por los gestores públicos por el desempeño de sus funciones, así como las declaraciones relativas a los datos de ingresos y

patrimonio de los mismos y de sus familiares de estas obligaciones, fue abordada por el Tribunal Constitucional en la sentencia nº 20 de 2019, especialmente en lo que respecta a la supuesta violación de la legislación europea en materia de privacidad.

El Tribunal consideró irrazonable el equilibrio que establece la ley entre dos derechos: el derecho a la intimidad de los datos personales y el derecho de los ciudadanos al libre acceso a los datos e información que obran en poder de las administraciones públicas, y dictó diferentes sentencias en relación con las distintas normas censuradas.

Así, declaró infundada la cuestión de la legitimidad de la letra c) del apartado 1 del art. 14, de la que se deduce que se conoce perfectamente la retribución de cualquier naturaleza relacionada con la toma de posesión del cargo, así como los importes de los viajes de negocios y misiones pagados con fondos públicos. El régimen pertinente fue considerado constitucional por el Tribunal porque era proporcional a los objetivos perseguidos por la legislación en materia de transparencia administrativa y tenía por objeto permitir evaluar la adecuación, respecto de los resultados alcanzados y de los servicios ofrecidos, de los recursos utilizados para la remuneración de los sujetos responsables, en todos los niveles, del buen desempeño de la administración pública. Sin embargo, el cumplimiento constitucional no se extiende, como veremos a continuación, a la obligación de publicar las declaraciones patrimoniales personales de los directivos y sus familiares.

La Corte, por su parte, declaró la inconstitucionalidad del art. 14, párr. 1 bis del Decreto Legislativo No. n. 33 en la parte en la que dispone que las administraciones públicas publiquen los datos a que se refiere el art. 14, párr. 1 letra f), del mismo decreto también para todos los titulares de cargos directivos previstos en el art. 19, párrafos 3 y 4, del Decreto Legislativo n.º 165 de 2001/23. En efecto, en relación con el equilibrio entre el derecho a la intimidad de los datos personales y los principios de publicidad y transparencia, la norma impugnada no respeta el principio de proporcionalidad, ya que la comprensión de los primeros no se corresponde ni con un aumento ni de la protección del derecho contrario de los ciudadanos a la transparencia y a la información correcta, ni del interés público en la prevención y represión de la corrupción. El Tribunal de Justicia considera que el conocimiento de toda la información y los datos de naturaleza de renta y patrimonio de que se trata no parece necesario ni proporcionado para optimizar la configuración del marco normativo de referencia en materia de transparencia. De hecho, no existe una gradación de las obligaciones de publicación en función de la función, las responsabilidades y el cargo que ocupan los directivos.

El legislador podría haber previsto tales obligaciones de publicación únicamente para determinadas categorías de directivos, titulares de mayores poderes de decisión y de gestión, por ejemplo, los que se encuentran en la cúspide de la maquinaria administrativa. El nivel de toma de decisiones y el poder de gestión de las asignaciones influye ciertamente tanto en la gravedad del riesgo de corrupción como en la consiguiente necesidad de transparencia e información de los datos "cuyo conocimiento esté razonable y efectivamente conectado al ejercicio del control, tanto en el correcto ejercicio de las funciones institucionales como en la correcta uso de los recursos públicos".

En un principio, las normas de transparencia en cuestión se preveían únicamente para los titulares de cargos políticos, sujetos normalmente ajenos a las administraciones y que, por el consenso popular obtenido, ocupan altos cargos dentro de las mismas. La justificación fue verificar si los sujetos, titulares de cargos políticos, precisamente por estos cargos, se benefician de aumentos de capital que no son consistentes con la remuneración recibida por los cargos mismos.

La ANAC, con su propia resolución, ha buscado lograr la máxima extensión de las obligaciones en cuestión. Refiriéndose al art. 19, párrafos 3 y 4 del Decreto Legislativo No. Nº 165 de 2001.

Por otra parte, la referencia a una disposición del Decreto Legislativo No. El artículo 165, como único criterio de clasificación de los cargos directivos, no excluye la posibilidad de que la normativa, en los términos indicados por el Tribunal de Justicia, pueda ser aplicable también a las administraciones no estatales, sino que, por el contrario, debe considerarse de una lectura global de la sentencia que éstas también están incluidas en el ámbito de aplicación de las normas.

Así, afirmó que las indicaciones dadas por el Tribunal Constitucional deben aplicarse a todos los directivos que presten servicios en las administraciones públicas a que se refiere el art. 1, párrafo 2, del Decreto Legislativo n.º 165, 27 y, por lo tanto, a los titulares de cargos directivos conferidos en cualquier capacidad, incluso sin procedimientos públicos de selección.

No obstante, la obligación se considera extensible a los directivos con altos cargos administrativos, a los gestores internos y a los "externos" a la administración, incluidos los titulares de cargos directivos dentro de oficinas de colaboración directa, aunque no tengan la titulación de gestor público o en todo caso no sean empleados de las administraciones públicas. La disposición también es referida por la ANAC a los directivos a los que no se les ha confiado la titularidad de los cargos directivos, pero que realizan funciones de inspección, consultoría, estudio e investigación u otras tareas específicas previstas por la ley.

Obviamente, la información publicada en los sitios web también es accesible a los titulares de las funciones de control interno (oficinas de la Contaduría General del Estado, los consejos de cuentas y los auditores fiscales, etc.) y, en lo que respecta al control externo, al Tribunal de Cuentas.

También se otorga a las administraciones la facultad de añadir a las obligaciones de publicación establecidas directamente por el Decreto Legislativo núm. Nº 33, obligaciones adicionales de publicación decididas de forma independiente.

2.15. Acceso cívico

De acuerdo con la definición, formulada por el art. 5 del Decreto Legislativo nro. Nº 33, de "acceso cívico", establece la legitimidad de cualquier persona para solicitar la publicación de documentos, información o datos prescritos por la normativa, cuando se hayan omitido.

Esta legitimación difiere del derecho ordinario de acceso de la Ley Nº 214 de 1990, en que su titularidad es totalmente independiente de la posesión por parte del solicitante de cualquier posición sustantiva subjetiva de derecho o interés legítimo, así como de cualquier interés diferenciado. Una vez más, a diferencia de la regulación de acceso tradicional, la solicitud no tiene que estar motivada y es gratuita. Además, el derecho de acceso cívico, si es reconocido por la administración o posteriormente por la jurisdicción, implica únicamente la publicación del documento, los datos o la información omitidos en el sitio web de la administración y la comunicación al solicitante de la publicación con la indicación del hipervínculo correspondiente, mientras que la transmisión del propio documento al solicitante queda a discreción de la administración. Por último, el derecho de acceso cívico sólo se concede a los documentos, registros e informaciones cuya disposición jurídica o de disposición específicamente establecida por la administración impone la obligación de publicarlos. Por otra parte, el derecho ordinario de acceso puede ejercerse respecto de todos los documentos indistintamente respecto de los cuales el solicitante presente la posición de interés diferenciado antes mencionada y sólo se detiene en los casos establecidos por la ley y cuando existan necesidades contrapuestas de carácter prevalente.

El derecho de acceso cívico goza de la misma protección judicial que el derecho de acceso ordinario.

Por lo tanto, el acceso se ha convertido en un verdadero derecho cívico a la par del derecho a la

privacidad, de hecho, nuestro ordenamiento jurídico reconoce y protege el derecho a la confidencialidad (privacidad). Con la Ley n.º 675 de 1996 se ha fortalecido, ya que tanto la recogida como el tratamiento automatizado de datos personales deben realizarse de acuerdo con normas cuyo cumplimiento está garantizado por la Autoridad de Control correspondiente con las tareas de supervisión y las facultades de intervención.

2.16. Las normas sobre transparencia y lucha contra la corrupción.

En los últimos años, se ha producido un replanteamiento parcial del sistema de control y, en particular, un nuevo intento de relanzar los controles internos; la reafirmación de los controles preventivos de legalidad del Tribunal de Cuentas y de la Contaduría General del Estado, el refuerzo de los controles sobre la gestión financiera, a menudo configurados en gran medida como meros controles preventivos de legalidad .

De acuerdo con la nueva legislación, dentro de cada estructura de la Administración Pública (así como dentro de las autoridades locales) debe nombrarse un funcionario anticorrupción que sea simultáneamente responsable de la transparencia, de lo que se deduce que esta figura puede ser capaz de desarrollar un sistema de controles internos sobre la actividad administrativa que estará sujeto a la supervisión ejercida por el Tribunal de Cuentas. De este modo, podrá desempeñar adecuadamente su labor como auditor externo.

El apartado 12 del mismo artículo 1 también prevé una forma de responsabilidad directiva, disciplinaria y administrativa que surge en caso de condena firme en la administración por un delito de corrupción, salvo que el responsable acredite las circunstancias a que se refieren las letras a) y b) del citado apartado. En particular, la disposición señala que "En caso de comisión de un delito de corrupción en el seno de la administración comprobado por sentencia firme, el responsable identificado conforme al numeral 7 de este art. es responsable de conformidad con el art. 21 del Decreto Legislativo n.º 165 de 2001 y sucesivas modificaciones, así como en el plano disciplinario, así como por daños a la hacienda pública y a la imagen de la administración pública, salvo que acredite todas las circunstancias siguientes:

- a) Haber elaborado, antes de la comisión del hecho, el plan a que se refiere el apartado 5 y haber cumplido los requisitos a que se refieren los apartados 9 y 10 del presente artículo. ;
- b) haber supervisado la operación y el cumplimiento del plan".

2.16.1. El Oficial de Prevención de la Corrupción.

El agente de lucha contra la corrupción 36 que simultáneamente desempeña las funciones de agente de transparencia dentro de la administración pública, sobre la base de las normas que acabamos de mencionar, parece estar en condiciones de perseguir los objetivos alcanzados en los sectores, antes mencionados, en los que se ha aplicado el sistema de controles combinados.

Más precisamente, dado que cada agente de lucha contra la corrupción y transparencia, que actúa dentro de su propia estructura administrativa, bajo la supervisión del Tribunal de Cuentas (auditor externo), debe recurrir a herramientas y mecanismos adecuados para prevenir la aparición de actos corruptos, se verá obligado necesariamente a verificar y mantener bajo control tanto el nivel técnico de actuación como las normas de calidad que deben observarse en la estructura sobre los

que ejerce control.

De este modo, los controles internos (del responsable de la lucha contra la corrupción y de la transparencia) combinados con los externos (del Tribunal de Cuentas) permitirán alcanzar resultados que los sistemas de control aplicados hasta ahora en Italia nunca han permitido alcanzar. Por lo que se refiere a la función de control, es imposible no observar que el adjetivo "difuso" permite interpretar la disposición en el sentido de que abarca todas las formas de control. Ello en vista de su objetivo específico de prevenir la corrupción. Y por lo tanto, como ya se ha dicho, las acciones de verificación llevadas a cabo por la sociedad civil deben incluirse ciertamente en el contexto de las formas "generalizadas" de control. No obstante, no debe subestimarse que la información publicada en los sitios web también puede ser accedida por los titulares de funciones de control interno (oficinas de la Contaduría General del Estado, los consejos de cuentas y revisores fiscales, etc.) y, en lo que respecta al control externo (realizado por un órgano tercero, autónomo e independiente), el Tribunal de Cuentas. Es evidente que el legislador pretende establecer, a través de la disponibilidad de información fundamental sobre la organización y gestión de las administraciones públicas, un sistema de verificación y evaluación "generalizado" para prevenir la corrupción y fomentar la adopción de acciones inspiradas en criterios de gestión sólidos. En este sentido, es necesario señalar que la disponibilidad de más información podría ayudar al sistema de control interno a salir de los bajíos en los que parece haber encallado en los últimos tiempos.

2.17. L'ANAC (ex CIVIT).

La Ley N° 190 y sus decretos de aplicación han introducido en el ordenamiento jurídico italiano normas destinadas a luchar contra la corrupción en las administraciones públicas y en los sujetos que en todo caso ejercen funciones públicas o realizan actividades de interés público.

La Autoridad Nacional Anticorrupción (en adelante ANAC) es una autoridad administrativa independiente cuya tarea es prevenir la corrupción en las administraciones públicas y en las empresas participadas y controladas. Lleva a cabo su función a través de actividades de supervisión en el marco de contratos públicos, cesiones y, en todo caso, en todos los sectores de la administración pública potencialmente expuestos a los fenómenos antes mencionados; La Autoridad ha sido reformada varias veces por una serie de reglamentos que han ampliado progresivamente sus facultades. En primer lugar, el decreto-ley N° 101 de 2013 y luego el N° 90 de 2014 rediseñaron su fisonomía. Estos decretos, de hecho, le transfirieron las competencias (y recursos) en materia de prevención de la corrupción y transparencia que antes ejercía el Departamento de Administración Pública, así como la antigua autoridad para la supervisión de los contratos públicos de obras, servicios y suministros. Las facultades de la Autoridad se enriquecieron aún más como resultado del Decreto Legislativo N° 50 de 2016 en materia de contratos públicos y el Decreto N° 97 de 2016 en materia de transparencia.

La misión institucional de ANAC se puede identificar en la prevención de la corrupción³⁷ en el contexto de las administraciones públicas y en las empresas participadas y filiales, también a través de la implementación de la transparencia en todos los aspectos de la gestión, así como a través de las actividades de supervisión en el contexto de los contratos públicos, las asignaciones y, en cualquier caso, en cualquier sector de la administración pública que potencialmente pueda desarrollar corrupción. Al mismo tiempo, evitar procedimientos agravantes con repercusiones negativas para los ciudadanos y las empresas, orientar el comportamiento y las actividades de los empleados públicos, con intervenciones en el ámbito

consultivo y regulatorio, así como a través de actividades de investigación.

En resumen, la actividad de ANAC es, por tanto, vigilar para prevenir la corrupción mediante la creación de una red de colaboración dentro de las administraciones públicas y, al mismo tiempo, aumentar la eficiencia en el uso de los recursos, reduciendo los controles formales, que implican, entre otras cosas, cargas procedimentales y, de hecho, aumentan los costes de la administración pública y los de los ciudadanos y las empresas.

Art. 45, párr. 1, del Decreto Legislativo No. 33 de 2013, asigna a la Autoridad la tarea de comprobar "el exacto cumplimiento de las obligaciones de publicación previstas por la legislación vigente, ejerciendo facultades de inspección solicitando noticias, informaciones, registros y documentos a las administraciones públicas y ordenando la adopción de actos o medidas exigidos por la legislación vigente, o la eliminación de conductas o actos contrarios a los planes y normas de transparencia".

La supervisión de la transparencia podrá llevarse a cabo de oficio o sobre la base de un informe.

La primera se activa a petición de otras oficinas de la Autoridad o en aplicación de resoluciones aprobadas por la Autoridad. Por otro lado, la supervisión de los informes se lleva a cabo a raíz de una solicitud razonada de cualquier persona que tenga un interés, especialmente asociaciones exponenciales de intereses colectivos o generalizados.

FOR AUTHOR USE ONLY

FOR AUTHOR USE ONLY

Isaac Martín Delgado

Catedrático de la Universidad de Castilla-La Mancha (España).

Ponencia:

“TRANSPARENCIA, ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA Y CONTROL DEMOCRÁTICO”

1. Planteamiento.

- ✓ Premisa: ¿qué es la transparencia?.
- ✓ Panorámica general de la publicidad activa.
- ✓ En particular, derecho de acceso a la información.
- ✓ Los límites “efectivos” a la transparencia: algunos indicadores.
- ✓ Con una clave transversal: lucha entre poder y libertad.

2. Contexto.

Hacia un nuevo modelo de Administración Pública:

- Una nueva forma de entender las relaciones entre ciudadanos y Administración.

- ✓ Revolución francesa/revolución tecnológica.
- ✓ Opacidad vs apertura.

Tres claves, con las TIC como denominador común:

- ✓ Administración electrónica (uso de las TIC).
- ✓ Transparencia (acceso a la información, participación, rendición de cuentas).
- ✓ Administración abierta (reutilización, colaboración).

En el contexto del Gobierno Abierto:

<https://transparencia.qob.es/transparencia/dam/jcr:2d903bb2-9e4f-4f9f-95f6-07829fbec325/Guia+del+gobierno+abierto%20CEPC.pdf>

3. Concepto.

La transparencia tiene mucho de:

- ✓ Moda: intento del poder público de legitimarse ante los ciudadanos.
- ✓ Mito: respuesta a todos los males de la Administración.
- ✓ Marketing: operación de maquillaje.

- La transparencia es:

- ✓ Una metáfora
- ✓ Un principio general de la actuación administrativa y un derecho subjetivo de los ciudadanos

LTAIP: La transparencia, el acceso a la información pública y las normas de buen gobierno deben ser los ejes fundamentales de toda acción política. Sólo cuando la acción de los responsables públicos se somete a escrutinio, cuando los ciudadanos pueden conocer cómo se toman las decisiones que les afectan, cómo se manejan los fondos públicos o bajo qué criterios actúan nuestras instituciones podremos hablar del inicio de un proceso en el que los poderes públicos comienzan a responder a una sociedad que es crítica, exigente y que demanda participación de los poderes públicos.

4. Transparencia activa y pasiva.

Una doble manifestación:

- ✓ **Publicidad activa:** Un elenco de obligaciones de publicidad: *¿qué? ¿cómo? ¿dónde?*
 - Información económica, presupuestaria y estadística (art. 8 LTAIP).
- ✓ Derecho de acceso
 - De relevancia constitucional.
 - De titularidad universal.
 - Sin necesidad de motivación.
 - Que tiene por objeto cualquier tipo de información en poder de las Administraciones Públicas (con independencia de su fecha de elaboración).
 - Sujeto a ciertos límites: sustanciales, formales y materiales (interpretación restrictiva).
 - Con garantías: los Consejos de Transparencia.

5. Algunos ejemplos.

Recibe información precisa sobre lo público, lo que te afecta. **Ayuntamiento de Boadilla del Monte**

El Ayuntamiento de Boadilla del Monte | El Ayuntamiento de Boadilla del Monte | Boadilla del Monte | Boadilla del Monte | Boadilla del Monte | Boadilla del Monte

¡Celebramos 30 años!

CIVIO ¿Quién cobra la obra



Mi gran noche: cuánto gastan los ayuntamientos en conciertos y orquestas

De los 300.000 euros del caché de Raphael a los 18.000 de las Nancy's Rubies.

CONTRATACIÓN

El Ayuntamiento de Boadilla del Monte, en el marco de su presupuesto de 2020, ha pagado al grupo Raphael un caché de 300.000 euros (sin IVA) para que diera un concierto el 30 de septiembre. El informe de fiscalización del contrato, realizado por el propio Ayuntamiento, ya advertía de que este gasto, junto a otros anteriores, superaba lo presupuestado para ese año.

Por lo tanto, ¿cuántos pudimos ver los gastos anteriores de este tipo para que ya no hubiese gastado lo presupuestado? Pues nada más y nada menos que Raphael.

FOR AUTHOR USE ONLY

Sanidad destinó 276 millones de euros para mascarillas durante el confinamiento domiciliario de 2020

Actualizado el 10 de marzo de 2021. Datos de los meses de enero a febrero de 2021. El resto de la información para los meses de marzo de 2021. El resto de la información para los meses de marzo de 2021.



Por **Alba Martín Carrasco**

Sanidad destinó 276 millones de euros para mascarillas durante el confinamiento domiciliario de 2020

ENTE PÚBLICO

Samuel Parra, el hombre que ha puesto en evidencia la opaca transparencia de RTVE

RTVE nunca ha cumplido un mandato del Consejo de Transparencia desde su creación. Hasta la fecha, la Corporación siempre opta por el silencio y por el recurso de unos datos que deberían ser públicos pero el ciudadano.

Por **Mara P. Bonmatí** | Publicado: Sábado 23 Febrero 2019 10:36 | Última actualización: Miércoles 20 Marzo 2019 13:56

"La transparencia, el acceso a la información pública y las normas de buen gobierno deben ser los ejes fundamentales de toda acción política. Solo cuando la acción de los responsables públicos se somete a escrutinio, cuando los ciudadanos pueden conocer cómo se toman las decisiones que los afectan, cómo se manejan los fondos públicos o bajo qué criterios actúan nuestras instituciones podemos hablar del inicio de un proceso en el que los poderes públicos comienzan a responder a una sociedad que es crítica, exigente y que demanda participación de poderes públicos".

Con este texto, entraba en vigor en diciembre de 2014 la Ley de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno. Junto a ella, nació también el Consejo de Transparencia y Buen Gobierno (CTBG), cuya finalidad es "promover la transparencia de la actividad pública, velar por el cumplimiento de las obligaciones de publicidad, salvaguardar el ejercicio de derecho de acceso a la

6. Algunos problemas en la práctica:

Figura 1. Causa de rechazo de la solicitud de acceso por el órgano administrativo correspondiente en el caso de reclamaciones frente a la AGE (2015-2021) [en porcentaje]

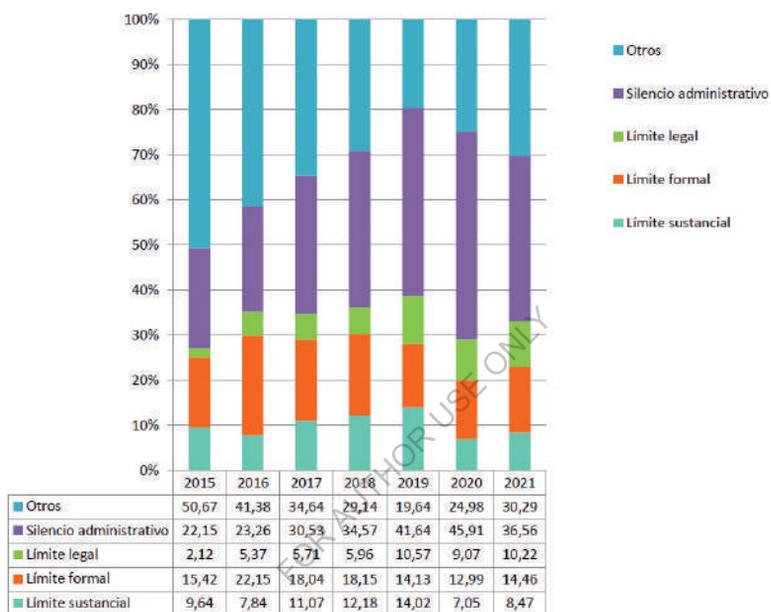


Figura 2. Causa de rechazo de la solicitud de acceso por el órgano administrativo correspondiente en el caso de reclamaciones frente a AA.TT. (2015-2021) [en porcentaje]

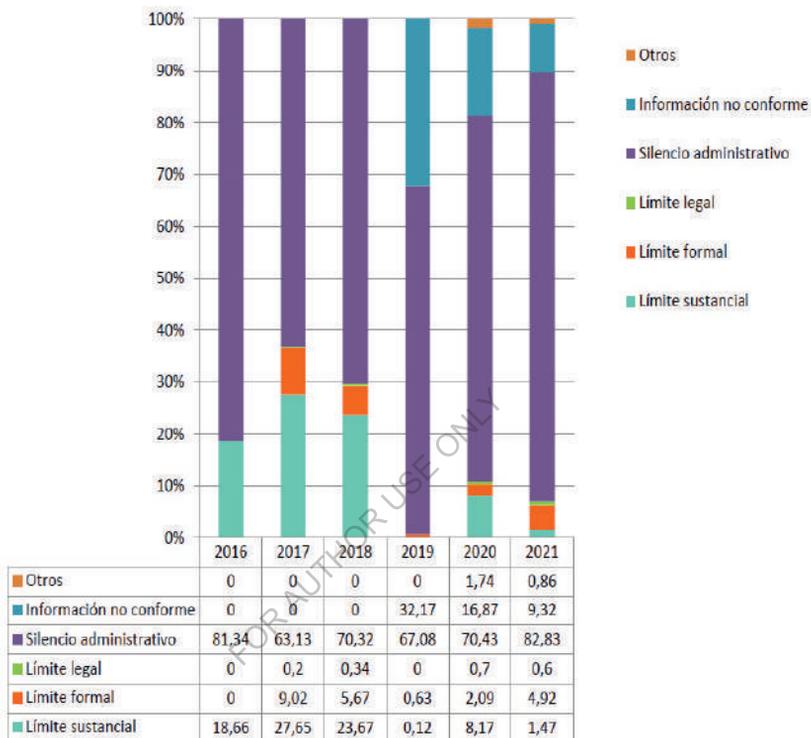


Figura 3. Duración del procedimiento de reclamación ante el CTBG desde la presentación hasta su resolución (AGE). Desglose por años desde su creación (2015-2021)
[en porcentaje]

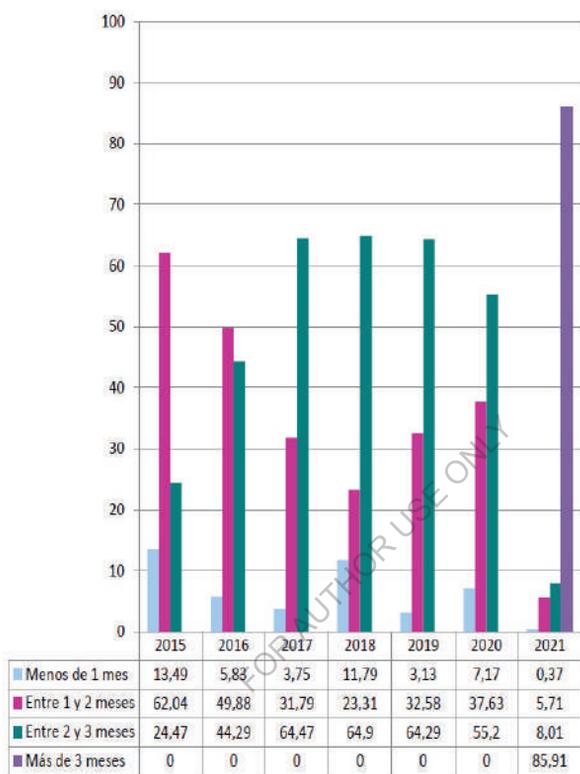


Figura 4. Duración del procedimiento de reclamación ante el CTBG desde la presentación hasta su resolución (AA.TT.). Desglose por años desde su creación (2016-2021) [en porcentaje]

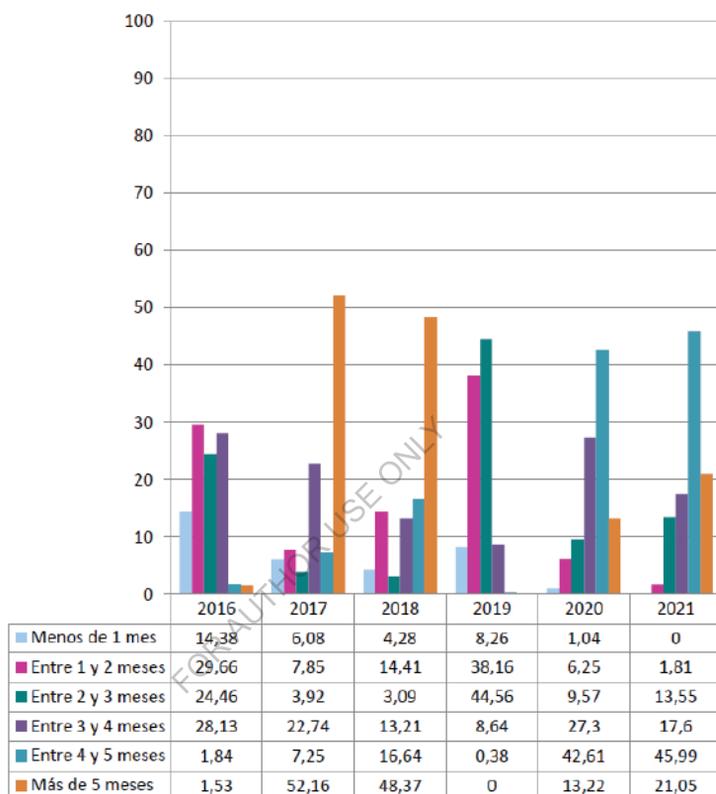


Figura 5. Resoluciones del CTBG frente a la AGE respecto de la que no consta el cumplimiento (por año de adopción de resolución) [en número]



Figura 6. Resoluciones del CTBG frente a Administraciones Territoriales respecto de la que no consta el cumplimiento (por año de adopción de resolución)

[en número]

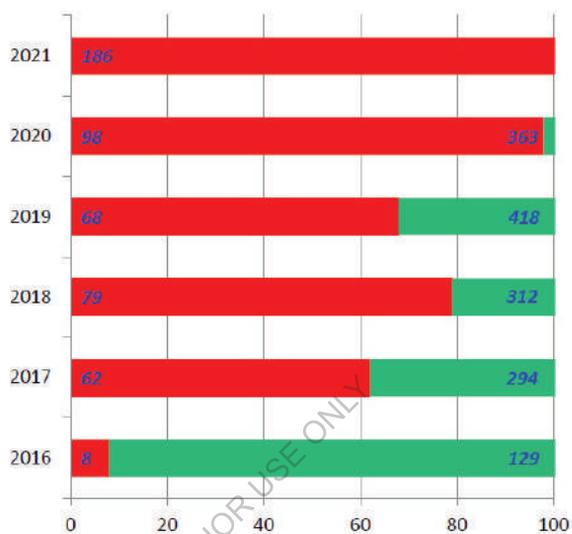


Figura 7. Evolución de la tasa de litigiosidad (2015-2021) [en porcentaje]

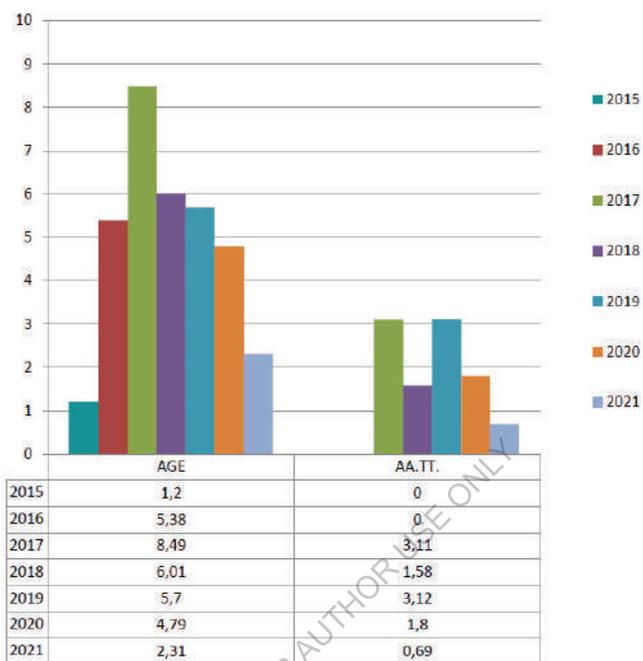


Figura 8. Recurrente en función del tipo de información solicitada (2021)
[en porcentaje]

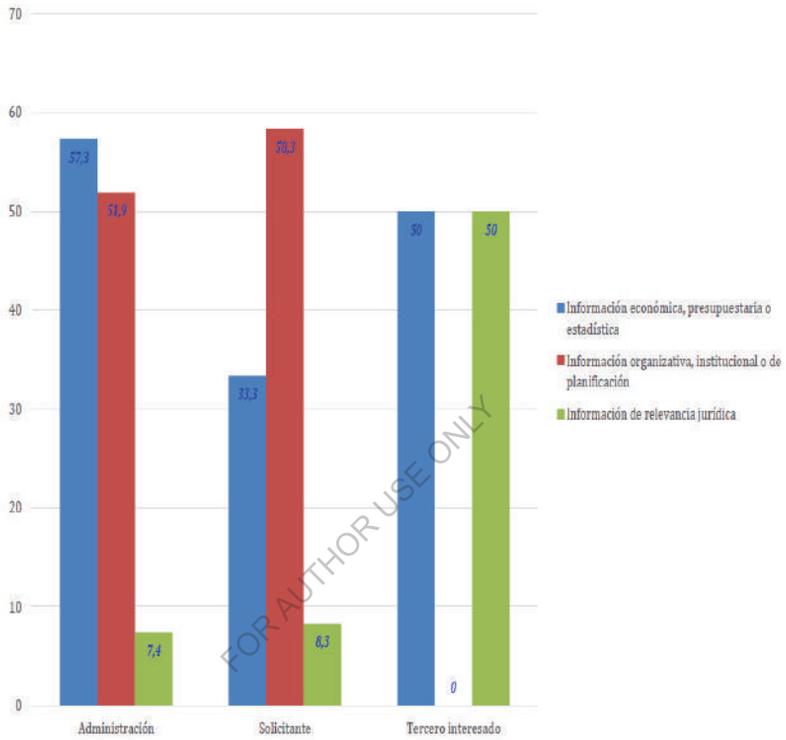
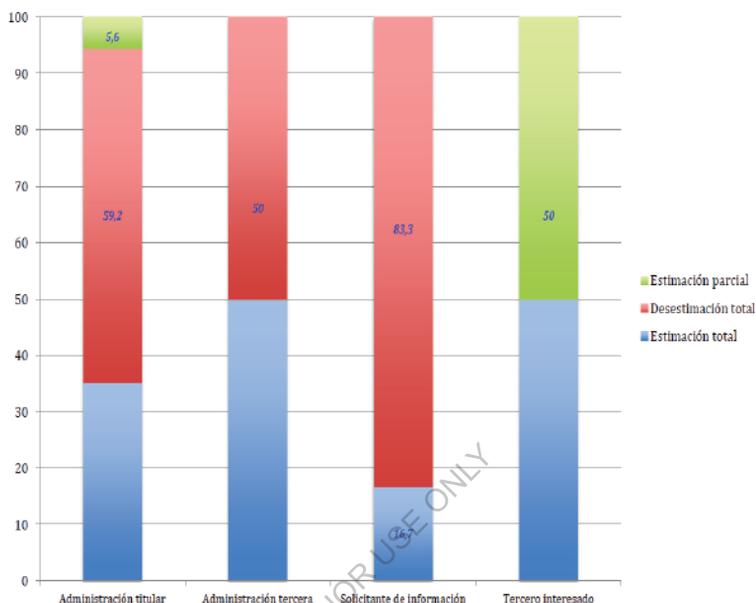


Figura 9. Confirmación del criterio del órgano de control (2015-2021) [en porcentaje sobre el número de resoluciones dictadas]



Figura 10. Sentido del fallo en función del recurrente (2021)
 [en porcentaje sobre el número de resoluciones dictadas]



7. Conclusiones

- Riesgo de paralización del sistema de control en vía administrativa: menor tasa de resolución, mayor tasa de congestión y alarmante porcentaje de silencio administrativo en vía de recurso.
- Límites efectivos al derecho de acceso: predominancia de los límites legales y formales y recurso a la desestimación presunta como principal causa de denegación.
- Baja la litigiosidad en vía contencioso-administrativa, pero aumento de los incumplimientos de resoluciones del CTBG.

FOR AUTHOR USE ONLY

MESA III:
Contabilidad y Presupuesto Público

Moderador:

Rosario Pérez Morote
Profesora Titular universidad de Castilla-La Mancha.

FOR AUTHOR USE ONLY

Ricardo Gustavo Lorenzo

Profesor Asociado Universidad Nacional del Sur (Argentina).

Ponencia:

“LA FALTA DE SANCIÓN LEGAL DEL PRESUPUESTO ARGENTINO. ANTECEDENTES Y SITUACIÓN ACTUAL”

1. Introducción.

Es opinión generalizada entre los diversos autores que el Presupuesto Público, atento a su naturaleza y trascendencia en un sistema democrático y republicano, debe estar regido por ciertas reglas o principios básicos.

La ciencia de las Finanzas ha establecido varias reglas en torno al presupuesto, las principales se encuentran vinculadas a las autorizaciones para gastar y a los recursos estimados necesarios para financiar aquellos gastos. Existen asimismo un repertorio de reglas complementarias, todas ellas concurrentes, en algunos casos legisladas, pero invariablemente consideradas imprescindibles y conducentes a evitar el deterioro de las características identificatorias del instrumento y consecuentemente su desnaturalización.

Esas reglas o principios son normas técnicas e ideas básicas conducentes a asegurar el cumplimiento del presupuesto como instrumento de la contabilidad preventiva. En otras palabras, es un conjunto de relaciones necesarias para comprender e interpretar de manera homogénea todas las situaciones que se pueden presentar en la formulación de los presupuestos financieros. Debemos agregar que el cambio de concepción de la hacienda pública de erogativa a productiva no ha alterado la importancia de las reglas y la necesidad de que sean respetadas.

Es precisamente el propósito que me ha impulsado a realizar el presente trabajo, desarrollar y analizar el caso particular de una de esas reglas, concretamente la regla de la precedencia (o anticipación), las que considero resulta ser una de las más significativas, aludiendo a la base de sustentación conceptual/doctrinaria y normativa.

Posteriormente analizaremos en base a hechos y datos de la realidad, el grado de vigencia y aplicación de la mencionada regla a partir de un análisis comparativo con las bases de sustentación, las distorsiones que se evidencian y en qué medida debido a esas conductas resulta afectado el normal y deseado funcionamiento del sistema de gobierno que consagra la Constitución Nacional. Finalmente formulamos conclusiones.

Con el propósito indicado hemos esquematizado el trabajo en la forma en que lo describimos inicialmente.

2. Características y naturaleza del presupuesto.

Sabido es que el Presupuesto Público se encuentra identificado por cuatro (4) características fundamentales que definen su naturaleza: financiera, política, jurídica y económica. Veamos cada una de ellas: **a) Es un instrumento financiero:** en él se programan los recursos que se

estima recaudar en un período corto de un año y las autorizaciones para gastar, es decir los gastos e inversiones que serán financiados con aquellos recursos para de ese modo el órgano ejecutivo pueda dar cumplimiento a la orden de hacer (a través de la gestión) emanada el órgano volitivo. **b) Es un instrumento político:** considerando que la mayor parte de las decisiones del gobierno conducen a acciones que se manifiestan en el presupuesto, éste se constituye entonces en uno de los instrumentos más importantes para cumplir la función de gobierno; debe contemplar las necesidades de la sociedad a ser atendidas por el Estado simbolizando un “mandato” obligatorio que identifica el sistema republicano de gobierno. Dicho en otros términos opera como instrumento de control político-preventivo al materializar el mandato otorgado por la ciudadanía a través de sus representantes. Adquiere además singular importancia durante la gestión de gobierno y al finalizar la misma en tanto y en cuanto permite controlar el grado de cumplimiento de la orden impartida, los desvíos manifiestos y las responsabilidades emergentes. Es importante puntualizar que el presupuesto, como plan del corto plazo (un año) debe presentar una estrecha vinculación con el plan general de Gobierno o Planeamiento (de una duración aproximada a los cinco años); el presupuesto, si bien tiene componentes cualitativos es esencialmente cuantitativo, es decir traduce en cifras los enunciados generales del planeamiento. La interdependencia de los dos instrumentos en un país ordenados es evidente y notoria. Para ratificar lo dicho podemos agregar que en toda sociedad organizada el electorado está conformado por votantes que tratan de lograr el mayor beneficio posible y por tanto otorgarán el voto al elector que les pueda proporcionar mejores servicios y atención de sus demandas de la mejor manera posible; decimos entonces que los votos se compran con promesas, luego va de suyo que la credibilidad de un gobierno se acrecienta y consolida con una buena gestión que garantice el cumplimiento de aquellas promesas. Para terminar con ésta característica debemos recordar que ya la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano (Siglo XVIII) en los artículos 13, 14 y 15, dejó plasmado para las futuras democracias en el mundo tan importante rol del instrumento. **c) Es un instrumento jurídico:** la aprobación del presupuesto, tanto a nivel municipal, provincial y nacional, constituye un acto legislativo indispensable. Es entonces un instrumento normativo, es la expresión jurídica de los derechos, obligaciones, potestades y deberes de la administración en su relación con los ciudadanos. Es un acto legislativo de control y para el control, permite que el Poder Legislativo pueda controlar el programa financiero del gobierno, desde su sanción, durante su ejecución y luego de haberse concluido la gestión en cada período. En síntesis el Presupuesto es un acto del Poder Legislativo en ejercicio de una función que le es propia y está contemplada en la Constitución, decide a través de ese acto el destino de los dineros públicos, aun cuando corresponda al órgano ejecutivo, por la naturaleza de sus funciones, la ejecución de tan importante normativa. **d) Es un instrumento de programación económica:** desde ese punto de vista debe afirmarse que es un instrumento de planificación y desarrollo; el requerimiento de un desarrollo integrado exige del Estado un papel orientador y regulador de todo el sistema económico. El especialista “Musgrave” (1996) ha elaborado un modelo abstracto que permite racionalizar la formulación del presupuesto. El modelo parte de la idea de que existen tres ramas en su formación, todas ellas vinculadas con los fines centrales de la política económica: la **Asignación** que determina el nivel y composición de las necesidades públicas que habrán de satisfacerse; la **Distribución**, que, sin alterar la asignación de recursos, agregará las transferencias necesarias para modificar la distribución del ingreso de la manera deseada y la **Estabilización** que contemplará los impuestos o gastos requeridos para lograr finalmente el déficit o superávit necesarios. La Dra. Lea Cortes de Trejo afirma que a través del presupuesto el Estado define: el nivel y composición de la producción e inversión pública, la demanda de recursos reales que requiere la economía, las formas y magnitudes del financiamiento

de sus actividades, y los efectos que a través del binomio ingreso-gasto, pretende alcanzar en las macro variables del sistema económico.

Precisadas y conceptualizadas las características que determinan la naturaleza del instrumento, estamos en condiciones de dimensionar la trascendencia que adquiere, a tal punto de poder afirmar que el Presupuesto virtualmente define y califica el Sistema democrático y republicano de gobierno, y esto es así por cuánto simboliza, como ya dijimos, el mandato popular, confirma entonces la división de poderes (pilar insoslayable del Sistema) y al mismo tiempo sugiere que es preciso durante la gestión recaudar y gastar para de ese modo cumplir con las metas y objetivos ordenados. Siendo esto así, en términos más amplios podemos enfatizar, que no desnaturalizando el instrumento se estará cumpliendo, nada más ni nada menos que con los preceptos más importantes que emanan de la Constitución Nacional.

A partir entonces de la trascendencia institucional del instrumento, resulta imprescindible, por lógica consecuencia, no distorsionar ni deteriorar ninguna de las características descriptas, luego para que ello suceda, se debe necesariamente respetar y dar cumplimiento a determinadas reglas o principios que como lo hemos afirmado anteriormente ya han sido históricamente consagradas. Por todo lo dicho y ante el convencimiento de que dichas reglas configuran un condicionante insoslayable para evitar la desnaturalización del presupuesto, es que pretendemos convencernos y convencer acerca de la importancia que adquiere el estudio de las mismas; es en definitiva un desafío, que como ya dijimos, configura el objetivo del presente trabajo, y en el caso que nos ocupa, analizar como se ha ejecutado la regla de la precedencia en los últimos años.

3. La regla de la precedencia en el presupuesto nacional.

3.1. Sustento conceptual y doctrinario de la misma.

Esta regla suele también ser denominada por algunos autores como “de la anticipación”, el Dr. A. Atchabáñan la alude con el nombre de “precedencia”. Dice éste autor que desde el punto de vista doctrinario se explica fácilmente por ser el presupuesto un instrumento de control preventivo, de no ser respetado la desnaturalización del instituto es evidente. La regla se basa en la condición de que el presupuesto debe formularse y probarse antes de que comience el ejercicio, la idea tiene un correlato en el hecho de que las autorizaciones para gastar incluidas en el presupuesto obviamente deben ser anteriores a las decisiones de gastar. Como dice el citado autor: por mora o negligencia del Parlamento, por demora en la presentación del proyecto por parte del Poder Ejecutivo, o porque el proyecto sea explícitamente rechazado por el órgano volitivo, se puede llegar a la situación del inicio del ejercicio sin haber sido sancionado el instrumento. Si se da esta situación, la normativa vigente prevé, como medida excepcional poner en vigencia vía prórroga el presupuesto del año anterior, siendo el argumento fundamental que la hacienda pública es permanente y no transitoria, el Estado nunca puede dejar de gestionar y para que ello suceda debe contar con presupuesto; lo dicho responde asimismo el principio de Continuidad del Planeamiento. Si la medida obedece a aquellas tres posibles causas que motivan la excepcionalidad, es de suponer que la medida debe ser transitoria y a la brevedad, comenzado el nuevo ejercicio, no obstante la vigencia del presupuesto del año anterior, debería activarse el tratamiento del instrumento propio del nuevo año (las autorizaciones para gastar y la estimación de los recursos provenientes de la prórroga naturalmente nada tienen que ver con el ejercicio iniciado en especial por dos motivos: el mandato otorgado para un año no puede ser el mismo que el que corresponde al año siguiente y además el deterioro de los montos sea de gastos como de recursos por efecto de la inflación

generará distorsiones notorias). Debe tratarse decíamos prioritariamente con el inicio del período ordinario de sesiones del Congreso, no demorar esa tarea parlamentaria y menos aún no tratarlo nunca y culminar el nuevo ejercicio con el presupuesto de prórroga.

Podemos decir que en nuestra legislación solamente en la Ley 12.961 la regla se aplicó dando una preeminencia al Proyecto de Ley presentado por el Poder Ejecutivo (no aprobado al 31 de diciembre), pero es importante destacar que aún en el caso mencionado el método no se aplicó en toda su extensión, dado que el PEN solo podía decretar gastos provisionalmente sobre la base del Proyecto que dentro del lapso legal sin aprobación estaban considerados, y una vez sancionado por el Congreso el nuevo Presupuesto la ley autorizaba al Poder Ejecutivo a incorporar los gastos así realizados (se demuestra que aún en esta Ley existía la intención de lograr la aprobación del Presupuesto por parte del Poder Legislativo).

Lo que se trata de transmitir con estos conceptos es que a todas luces la medida que consagra la legislación debe ser Transitoria y debe ponerse en funcionamiento lo más rápido posible el verdadero presupuesto del año, caso contrario la desnaturalización es indudable.

3.2. Sustento jurídico de acuerdo a la legislación argentina.

PRECEDENCIA O ANTICIPACION: Art. 26 y 27 (Ley 24.156 y su Decreto Reglamentario 1344/2007).

Art. 26. — El Poder Ejecutivo Nacional presentará el proyecto de ley de presupuesto general a la Cámara de Diputados de la Nación, antes del 15 de setiembre del año anterior para el que regirá , acompañado de un mensaje que contenga una relación de los objetivos que se propone alcanzar y las explicaciones de la metodología utilizada para las estimaciones de recursos y para la determinación de las autorizaciones para gastar, de los documentos que señala el art. 24, así como las demás informaciones y elementos de juicio que estime oportunos.

REGLAMENTADO POR DECRETO N° 1344/2007.

ARTICULO 26. — El Mensaje contendrá además un análisis de la situación económico-social del país, las principales medidas económicas que contribuyeron a delinear la política presupuestaria que se propone, el marco financiero global del proyecto de presupuesto y del presupuesto plurianual de por lo menos TRES (3) años, así como las prioridades contenidas en el mismo. Se incorporarán como anexos los cuadros estadísticos y las proyecciones macroeconómicas que fundamenten la política presupuestaria y los demás datos que se consideren necesarios para información del PODER LEGISLATIVO.

Art. 27. — Si al inicio del ejercicio financiero no se encontrare aprobado el presupuesto general, regira el que estuvo en vigencia el año anterior, con los siguientes ajustes que deber introducir el Poder Ejecutivo nacional en los presupuestos de la administración central y de los organismos descentralizados:

1. En los presupuestos de recursos:
 - a) Eliminar los rubros de recursos que no puedan ser recaudados nuevamente;
 - b) Suprimir los ingresos provenientes de operaciones de crédito, público autorizadas, en la cuantía en que fueron utilizadas;

- c) Excluirá los excedentes de ejercicios anteriores correspondientes al ejercicio financiero anterior, en el caso que el presupuesto que se está ejecutando hubiera previsto su utilización;
 - d) Estimaré cada uno de los rubros de recursos para el nuevo ejercicio;
 - e) Incluirá los recursos provenientes de operaciones de crédito público en ejecución, cuya percepción se prevea ocurrirá en el ejercicio.
2. En los presupuestos de gastos:
- a) Eliminaré los créditos presupuestarios que no deban repetirse por haberse cumplido los fines para los cuales fueron previstos;
 - b) Incluir los créditos presupuestarios indispensables para el servicio de la deuda y las cuotas que se deban aportar en virtud de compromisos derivados de la ejecución de tratados internacionales;
 - c) Incluirá los créditos presupuestarios indispensables para asegurar la continuidad y eficiencia de los servicios;
 - d) Adaptaré los objetivos y las cuantificaciones en unidades físicas de los bienes y servicios a producir por cada entidad, a los recursos y créditos presupuestarios que resulten de los ajustes anteriores.

(: Por art. 56 de la Ley Nº 25.725 B.O. 10/01/2003 se dispone que, "en caso de operarse el supuesto previsto en el presente artículo, se faculta al JEFE DE GABINETE DE MINISTROS para adecuar el Presupuesto General de la Nación, a los efectos de incorporar las partidas presupuestarias ejecutadas durante el período en que haya regido la prórroga aquí prevista, sin exceder el total de créditos aprobado por la Ley de Presupuesto del año correspondiente".)

REGLAMENTADO POR DECRETO Nº 1344/2007.

ARTICULO 27. — Si al inicio del ejercicio financiero no se encontrare aprobado el Presupuesto General, la SECRETARIA DE HACIENDA establecerá los procedimientos necesarios para atender los gastos imprescindibles de la Nación.

Las modificaciones al presupuesto prorrogado, a posteriori de comenzado el ejercicio, se realizarán conforme las facultades determinadas para tales actos durante la vigencia de la prórroga. Conforme con los procedimientos que indique la SECRETARIA DE HACIENDA, las jurisdicciones y entidades adaptarán y comunicarán a la OFICINA NACIONAL DE PRESUPUESTO los objetivos, producciones públicas y resultados adecuados a los nuevos límites del gasto.

Una vez aprobada la Ley de Presupuesto General de la Administración Nacional, la SECRETARIA DE HACIENDA definirá los mecanismos necesarios para habilitar la distribución administrativa del presupuesto y con sus créditos absorber los gastos realizados durante la permanencia de la prórroga presupuestaria.

3.3. Diagnóstico actual de la situación.

Tal como ya lo indicáramos a comienzos del trabajo, en este capítulo llevamos a cabo la tarea investigativa, a través de ella efectuamos el relevamiento de información proveniente de hechos y datos de la realidad, con el propósito de evaluar la forma en que la mencionada regla ha sido

aplicada en los últimos años, puntualizando las distorsiones que se han evidenciado y contrastando con otros ejemplos de aplicación correcta de la regla bajo análisis.

REGLA DE LA PRECEDENCIA

CASO 1. Presupuesto año 2011. Aplicación de la regla de la precedencia al no haberse sancionado en término la Ley respectiva.

Habida cuenta de la falta de sanción parlamentaria de la Ley de Presupuesto de Gastos y Recursos de la Administración Nacional para el ejercicio 2011, durante ese ejercicio fiscal, debió regir su similar N° 26.546 de Presupuesto de Gastos y Recursos de la Administración Nacional para el ejercicio 2010, prorrogada en los términos del art. 27 de la Ley N° 24.156.

Dicho acto se materializó mediante el dictado del Decreto N° 2053 del 22 de Diciembre de 2010, complementada por el Decreto de Necesidad y Urgencia N° 2054 de igual fecha. La distribución de créditos se instrumentó por medio de la Decisión Administrativa N° 1 del 7 de Enero del 2011.

La prórroga o reconducción del presupuesto es una medida de orden práctico, que permite al Poder Ejecutivo Nacional, mantener operativa la administración del país, cuando el proyecto de presupuesto remitido al Poder Legislativo por parte del Poder Ejecutivo Nacional no tiene aprobación antes de comenzar el año en el que va a regir. Tal como hemos aludido en el desarrollo conceptual de esta regla, “la situación es de excepción por lo tanto la medida debe ser transitoria y luego de comenzado el nuevo ejercicio, no obstante la vigencia del presupuesto del año anterior, debería activarse el tratamiento del instrumento propio del nuevo año (las autorizaciones para gastar y la estimación de los recursos provenientes de la prórroga naturalmente nada tienen que ver con el ejercicio iniciado en especial por dos motivos: el mandato otorgado para un año no puede ser el mismo que el que corresponde al año siguiente y además el deterioro de los montos sea de gastos como de recursos por efecto de la inflación generará distorsiones notorias. Debe tratarse decíamos prioritariamente con el inicio del período ordinario de sesiones del Congreso, no demorar esa tarea parlamentaria y menos aún no tratarlo nunca y culminar el nuevo ejercicio con el presupuesto de prórroga”.

Lo que decimos que no se debe hacer es lo que se hizo; en efecto en el caso en cuestión directamente se procedió al dictado de un DNU con fecha 22/12/2010 (el 2054/2010) por el “que se aprueba el presupuesto de 2011 sustentado en el del 2010, incluso por la Decisión Administrativa N° 1 del JGM se procede a la distribución de los créditos dando por terminado todo tipo de debate o análisis parlamentario del proyecto de presupuesto 2011. Es como aseverar que el Presupuesto para el ejercicio 2011, en lugar de aprobarlo el Congreso lo aprobó el Poder Ejecutivo Nacional desconociendo la naturaleza misma de la regla que estamos analizando.

Las reconducciones del Presupuesto, según la doctrina y la normativa comparada, pueden ser temporales (hasta lograr acuerdo del Congreso) o permanentes (durante todo el ejercicio financiero próximo), y por otro lado pueden ser totales (toda la ley de presupuesto) o parciales (programas o partes de la ley). En nuestro país y desde la vigencia de la Ley 24.156, por la aplicación del mencionado artículo 27, la reconducción es temporal y total. En el caso del Presupuesto 2011, se hizo una reconducción total y permanente.

Se transcriben seguidamente los principales artículos de la parte resolutive de los Decretos 2.053 y 2.054 del 22/12/2010 y de la Decisión Administrativa N.º 1 del 7/1/2011:

- Decreto 2053/10.

La Presidenta de la Nación Argentina Decreta:

Artículo 1° — A partir del 1 de enero de 2011 rigen, en virtud del Artículo 27 de la Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional N° 24.156, las disposiciones de la Ley N° 26.546 de Presupuesto General de la Administración Nacional para el Ejercicio 2010, sus normas modificatorias y complementarias, las que deberán ser adecuadas como se indica en el artículo siguiente. Art. 2° — El señor Jefe de Gabinete de Ministros efectuará los ajustes a que se refiere el Artículo 27 de la Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional N° 24.156.

- Decreto 2054/10 (DECRETO DE NECESIDAD Y URGENCIA).

Ultimo considerando: Que el presente decreto se dicta en uso de las atribuciones emergentes del Artículo 99, incisos 1 y 3 de la CONSTITUCION NACIONAL y de los Artículos 2º, 19 y 20 de la Ley N.º 26.122. (DNU).

Por ello, La Presidenta de la Nación Argentina en acuerdo general de Ministros Decreta.

Artículo 1º — Establécense como disposiciones complementarias a la prórroga del Presupuesto General de la Administración Nacional para el Ejercicio 2010 aprobado por Ley N.º 26.546, las que como Anexo forman parte integrante de la presente medida.

Artículo 2º — Las disposiciones a las que se hace referencia en el artículo precedente tendrán vigencia desde el 1 de enero de 2011.

ANEXO:

DISPOSICIONES COMPLEMENTARIAS A LA PRORROGA DE LA LEY N.º 26.546.

ARTÍCULO 1º. Establécese el total de cargos y horas de cátedra para cada Jurisdicción, Organismo Descentralizado e Institución de la Seguridad Social para el Ejercicio Fiscal 2011, de acuerdo con el detalle obrante en las Planillas Anexas al presente artículo. (Y así sucesivamente el Anexo contempla 29 artículos en total, lo que virtualmente configura el nuevo presupuesto valido para el ejercicio 2011 aprobado, como decíamos por Decreto de Necesidad y Urgencia por el Poder Ejecutivo Nacional)

- Decisión Administrativa JGM N° 1 de 2011 (distribución de créditos del Presupuesto 2011).

El Jefe de Gabinete de Ministros, Decide:

Artículo 1º — Determinánse en las Planillas Anexas al presente artículo los gastos corrientes y de capital, los gastos figurativos y las aplicaciones financieras y, por cargos y horas de cátedra, las plantas de personal a que se refiere el Artículo 1º del Anexo al Decreto N° 2054 de fecha 22 de diciembre de 2010 y estimánse los recursos y fuentes de financiamiento correspondientes al Ejercicio 2011 (prórroga de la Ley N° 26.546, sus modificatorias y complementarias) con los ajustes a que se refiere el Artículo 27 de la Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del

Sector Público Nacional N° 24.156 y sus modificaciones y las disposiciones del Decreto N° 2054/10. (Esta Decisión Administrativa de distribución de créditos del presupuesto 2011 se completa con un total de 11 artículos).

En síntesis, el Presupuesto 2011 tiene su origen en la prórroga del Presupuesto 2010 pero es convertido en Presupuesto definitivo por el propio PEN a través de un Decreto de Necesidad y Urgencia, razón por la cual el Congreso en ningún momento intervino en su aprobación previa. Por otra parte y como dato de suma importancia, podemos mencionar que en el Proyecto de Presupuesto 2011 presentado por el PEN (el cual no fue aprobado) se fijaba el nivel de gasto (corriente y de capital) en 372.911 millones de pesos, y en el que fue puesto en vigencia por DNU 2054/2010 el mismo quedó en 380.416 millones de pesos (se puede observar la similitud entre uno y otro, más si tenemos en cuenta que el nivel de gasto del Presupuesto 2010 (que era el que se debía prorrogar) era de 275.779 millones de pesos).

CASO 2. Presupuesto año 2020. Aplicación de la regla de la precedencia o anticipación.

En este caso en cuestión, y debido a la falta de sanción parlamentaria de la Ley de Presupuesto de Gastos y Recursos de la Administración Nacional para el ejercicio 2020 antes del cierre del ejercicio 2019, debió regir su similar N° 27.467 de Presupuesto de Gastos y Recursos de la Administración Nacional para el ejercicio 2019, prorrogada en los términos del art. 27 de la Ley N.º 24.156.

Dicho acto se materializó mediante el dictado del Decreto N.º 4/2020 del 2 de enero de 2020. La distribución de créditos se instrumentó por medio de la Decisión Administrativa N° 1/2020 del 13 de enero del 2020.

Posteriormente, con fecha 25/08/2020, se publicó en el boletín oficial la ley 27561, por medio de la cual se aprueba el presupuesto 2020 y se hacen los ajustes. Es importante destacar que en esta ocasión se aplica de manera correcta el artículo 27 de la ley 24156 (y su decreto reglamentario), dado que en el ejemplo anterior (año 2011) no se aplicó debidamente, y directamente se puso en vigencia a través de un DNU el proyecto de presupuesto que se había presentado, desvirtuando el espíritu del mencionado artículo 27.

Es importante mencionarlo, dado que el último párrafo del artículo 27 del decreto 1344 (reglamentario de la ley 24156) claramente da la pauta que los ajustes del artículo 27 son hasta que se apruebe por ley el presupuesto. Dice textualmente esto: "Una vez aprobada la Ley de Presupuesto General de la Administración Nacional, la SECRETARIA DE HACIENDA definirá los mecanismos necesarios para habilitar la distribución administrativa del presupuesto y con sus créditos absorber los gastos realizados durante la permanencia de la prórroga presupuestaria". Lo que demuestra que la regla se aplica hasta que el congreso apruebe la ley. Eso es lo que finalmente ocurrió en este caso.

CASO 3. Presupuesto año 2022. Aplicación de la regla de la precedencia o anticipación.

En este caso en cuestión, y debido a la falta de sanción parlamentaria de la Ley de Presupuesto de Gastos y Recursos de la Administración Nacional para el ejercicio 2022 antes del cierre del ejercicio 2021, debió regir su similar N° 27.591 de Presupuesto de Gastos y Recursos de la Administración Nacional para el ejercicio 2021, prorrogada en los términos del art. 27 de la Ley N° 24.156.

Dicho acto se materializó mediante el dictado del Decreto N° 882/2021 del 23 de diciembre de 2021. La distribución de créditos se instrumentó por medio de la Decisión Administrativa N° 4/2022 del 5 de enero del 2022. Por otra parte, a lo largo del ejercicio actual se han dictado Decretos de Necesidad y Urgencia que han ajustado partidas del presupuesto de prórroga, tales como el caso del DNU 88/2022 (del 22/02/2022) o del DNU 331/2022 (del 16/06/2022).

En el caso del ejercicio actual, a la fecha no se ha aprobado una nueva ley de Presupuesto (y es muy probable que ello no ocurra), pero ha sido aplicada correctamente la regla de la Precedencia o Anticipación.

CASO 4. Proyecto de Presupuesto año 2023. Situación que puede llegar a ocurrir.

En lo referido al Presupuesto 2023, a la fecha se ha presentado (el 15/9/2022) el Proyecto de Ley de Presupuesto de Gastos y Recursos de la Administración Nacional para el ejercicio 2023, estando todavía pendiente la aprobación parlamentaria del proyecto de Ley.

Es importante mencionar que en el caso de no lograr la aprobación parlamentaria del proyecto de ley presentado oportunamente por el Poder Ejecutivo, se puede producir la situación inédita en nuestro sistema legal vigente (desde la sanción de la Ley 24.156 a la fecha) de no contar durante dos años seguidos con Presupuesto aprobado, lo que puede originar un vacío legal en relación a la aplicación del artículo 27 de la mencionada Ley.

Hay ciertas opiniones de la doctrina que consideran que no existe un marco legal para prorrogar por dos años seguidos el mismo presupuesto, ya que se estaría apelando a un decreto para prorrogar un decreto que prorrogó una ley. Sucede que el presupuesto de este año es en rigor una prórroga del presupuesto del año 2021, intervenido y modificado por un decreto. Por eso, desde el Poder Ejecutivo se ha deslizado la posibilidad de apelar al *shutdown* de la administración pública en caso de no lograr tener el Presupuesto aprobado al inicio del próximo año. Se trata de una medida que se ha aplicado en Estados Unidos en numerosas ocasiones.

4. Conclusiones

Conclusión 1)

La intención que se ha intentado dejar reflejada en este Trabajo es la estrecha relación entre el incumplimiento de las reglas y/o principios presupuestarios con la consecuente desnaturalización del Presupuesto, al deterior ostensiblemente las características que lo identifican. En el caso bajo análisis podemos afirmar que el Presupuesto pierde su esencia como instrumento Político y se desnaturaliza como instrumento Jurídico ante el uso indebido y recurrente de la Regla de la Precedencia o Anticipación. Es esperable que el uso de la mencionada regla sea excepcional y transitorio, tal como está previsto en la normativa vigente, y mientras esto no suceda, el presupuesto público y en particular en el orden nacional seguirá desnaturalizado.

Conclusión 2)

En el presente trabajo se han puesto de manifiesto las distintas formas en que se ha actuado en los casos de tener que aplicar la Regla de la Precedencia o Anticipación, viendo usos y aplicaciones erróneas de la mencionada regla, y en otros casos aplicaciones correctas, y estando latente la

posibilidad de una situación nunca vivida, desde la vigencia de la Ley 24.156 a la fecha, de tener dos años seguidos la carencia de aprobación parlamentaria del Presupuesto. En el fondo la situación planteada refleja una carencia de los poderes del gobierno para poder llevar adelante una gestión de consenso y de políticas sustentables a lo largo del tiempo, con la debida planificación y su correspondiente presupuestación.

Conclusión 3)

Sabido es que el presupuesto a partir de su carácter político configura un instrumento de control preventivo, la otra cara es la Cuenta de Inversión a través de la cual se debe materializar el control político ulterior o crítico de la gestión de la hacienda pública. Tamaño rol de ambos instrumentos resulta de la propia Constitución Nacional. Habida cuenta que desde hace ya mucho tiempo se ha perdido la esencia y la importancia de la Cuenta (tema que hemos tenido la oportunidad de plantear a través de diversos trabajos en varios Simposios y que ha motivado interesantes debates), y considerando lo que viene ocurriendo con el Presupuesto, nos vemos obligados a arribar a una reflexión final: se han debilitado de manera notable los dos instrumentos más importantes del control político en un país democrático y republicano.

5. Bibliografía consultada y otras fuentes de información.

Atchabahian, Adolfo. Régimen jurídico de la gestión y del control en la hacienda pública (2013) – Editorial La Ley.

Cortes de Trejo, Lea Cristina. Cuestiones de Contabilidad Gubernamental y sus incógnitas (2008) - Editorial Osmar D. Buyatti.

Las Heras, José María. Estado Eficiente (2018) - Editorial Osmar D. Buyatti.

Licciardo, Antonio Cayetano. Pensador Preclaro (2000). Ediciones Macchi.

Constitución de la Nación Argentina.

Ley 24156 (Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional), y Decreto 1344/2007.

Leyes de Contabilidad 428 y 12961, y Decreto Ley 23354/56.

Leyes de Presupuesto Anuales.

Otras fuentes de información:

www.infoleg.gob.ar

www.apucp.com.ar

www.asap.org.ar

www.mecon.gob.ar

www.boletinoficial.gob.ar

Mássimo Occhiena

Profesor Titular de la Universidad de Sassari (Italia).

Ponencia:

"GASTOS DE EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA: LA EVOLUCIÓN DEL PAPEL DEL TRIBUNAL DE CUENTAS (IDEAS SOBRE PNRR)"

Resumen:

La ponencia aborda el problema, particularmente sentido en los últimos tiempos en Italia, de la capacidad de las administraciones públicas italianas para hacer frente a la gestión administrativa de los gastos resultantes de la implementación del PNRR, con el que se implementará el Dispositivo de Recuperación y Resiliencia (RRF) previsto por Next Generation EU (NGEU). En Italia los organismos públicos han perdido la capacidad de gestionar los gastos, debido a décadas en las que se aprobaron leyes que tenían como único fin reducir la deuda pública comprimiendo el gasto público. Hoy en día, la implantación del PNRR exige que las administraciones públicas sepan gestionar aquella parte de la ejecución presupuestaria que es el gasto. En este sentido, el legislador ha adoptado, a partir de 2021, unas normas que otorgan al Tribunal de Cuentas la función de auxiliar a las administraciones en la realización de las actividades encaminadas a la utilización de los recursos asignados. Se ha asignado al Tribunal la función de control concomitante, se ha reforzado el control sobre la gestión de los recursos financieros derivados de los fondos del PNRR y se le ha reconocido una importante función consultiva encaminada precisamente a ayudar a las administraciones a ejecutar las actividades financiadas con los recursos asignados del PNRR.

FOR AUTHOR USE ONLY

Título:

"ANÁLISIS DE LAS DEBILIDADES Y CONDICIONANTES DEL NIVEL DE RIESGO EN EL CONTROL INTERNO DE LAS UNIDADES DEL MINISTERIO DE DEFENSA ESPAÑOL (2016-2021)"

1. Introducción.

La gestión de riesgos en la administración pública es una cuestión clave que desde hace tiempo viene siendo estudiada por numerosos autores en el ámbito de la filosofía de la Nueva Gestión Pública (Hood, 1991). La necesidad de mecanismos en las administraciones públicas que ayuden a prevenir y detectar errores e irregularidades en la gestión de los servicios públicos es un tema que interesa a los investigadores desde hace varias décadas (Osborne y Gaebler, 1992; Barzelay, 2001; Bevir, 2009).

En este sentido, avanzar hacia una gestión de calidad del sector público requiere cambios en la planificación, la gestión y el control. En concreto, algunas de las medidas sugeridas pasan por aumentar la coordinación interna, incorporar medios digitalizados, implantar sistemas de gestión de la calidad, reforzar la cooperación con el sector privado y mejorar la rendición de cuentas (Barbery, 2010). Además, la investigación ha subrayado la necesidad de planificar las acciones a realizar, evitando la discrecionalidad y, por tanto, la arbitrariedad (Kuipers et al., 2014). También existe consenso sobre la necesidad de información sobre la consecución de los objetivos de gestión y la armonización de los procedimientos de control. Además, orientar el control interno hacia el análisis de riesgos para mejorar su eficacia es, sin duda, de crucial importancia (Pulay, 2014; Benítez, 2018; Antón 2020).

El objetivo de la construcción del modelo de control interno es conseguir una gestión integral y eficiente del control de los entes instrumentales con un presupuesto estimado y una visión global del cumplimiento normativo, cuya fiscalización corresponde al órgano de control interno, dentro de un modelo de prevención fiable. Este modelo debe integrar las funciones legalmente asignadas al órgano de control interno, dotándolo de autonomía e independencia (Chicano, Requejo y Falcó, 2019).

España, al igual que otros países de la UE, como Portugal, Italia y Grecia, dispone de un modelo de control interno combinado, con un enfoque de control ex ante, basado en el cumplimiento de la legalidad y estrechamente vinculado a la existencia del ciclo presupuestario (aprobación, ejecución y control del gasto). Este control ex ante se complementa con el control ex post, cuya característica fundamental es que no se limita a verificar el cumplimiento de la ley, sino que pretende ir más allá y evaluar, mediante técnicas de auditoría, la eficacia, eficiencia y economía de los programas ejecutados. Sin embargo, en general, España presenta debilidades manifiestas en la función interventora, siendo también insuficientes las funciones de control financiero y eficacia. Por ello, es imprescindible buscar nuevas y mejores formas de ejercer la función interventora (Arias, 2021). Una de las manifestaciones de esta crisis es la existencia de diferentes interpretaciones del control interno (Miaja, 2019). Nuestro punto de partida es que la primera responsabilidad del control interno debe recaer en los gestores del gasto público, siendo los interventores los encargados de

supervisar y velar por su correcto funcionamiento. Así, se pretende mostrar las debilidades más frecuentes detectadas en la fiscalización previa y analizar la suficiencia o insuficiencia de esta función para asegurar el uso responsable de los fondos públicos. En este sentido, se plantea la necesidad de reforzar el control interno más allá del control previo realizado por la función interventora, centrado en la vigilancia del cumplimiento de la legalidad, hacia otras formas de control financiero permanente y de auditoría pública. Para ello es necesario incorporar técnicas que mejoren la efectividad del control interno, en particular, a través de la identificación, administración y evaluación de riesgos (Auditoría Superior de la Federación, ASF, 2015).

Ante el escenario descrito, cabe destacar el consenso sobre la necesidad de que el control interno transite hacia el análisis de riesgos para mejorar su efectividad (Benítez, 2018, Martínez, 2018). Según el modelo COSO (Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission) 2013 y el posterior COSO ERM (2017) la evaluación de riesgos es un componente esencial del sistema de control interno. Además, el marco NASP establece que, para la evaluación del control interno, debe prestarse atención, entre otras cosas, a la existencia de un sistema de evaluación de riesgos en la entidad auditada, así como de un manual de control interno que describa sus riesgos y los principales procesos para su control.

Numerosos estudios han abordado la definición y el análisis del riesgo en la esfera pública. En términos generales, se trata de una combinación de elementos, con un impacto y una probabilidad. La gestión del riesgo implica el proceso de identificación de los riesgos a los que están expuestas las instituciones en el desarrollo de sus actividades y el análisis de los diferentes factores, tanto internos como externos, que pueden provocarlos. De este modo, se pretende definir estrategias para gestionar dichos riesgos y así contribuir razonablemente a la consecución de los objetivos, metas y programas. Según Díaz (2004), la gestión de riesgos se inicia con la identificación, análisis y evaluación de los mismos, asignando a cada uno de ellos una calificación en función de la probabilidad de que ocurra (en función de la frecuencia) y del impacto que el evento puede producir en caso de materializarse (consecuencias). El resultado final será el de tomar la decisión de asumir o no un riesgo ya evaluado. Los denominados mapas de riesgo se configuran como una herramienta de prevención de irregularidades que permite detectar posibles debilidades y amenazas al correcto cumplimiento normativo en la gestión pública, a partir de la información disponible (Campos, 2019).

Partiendo de la discusión anterior, tomamos como objeto de estudio el Ministerio de Defensa español, dado que se trata de un ministerio en el que el control es especialmente complejo por su dispersión a nivel orgánico y su gran número de órganos de contratación, así como por la gran heterogeneidad de sus gastos, teniendo en cuenta todas sus tres unidades, Ejército de Tierra, Ejército del Aire y Armada, junto con la Autoridad Central. Así, el objetivo principal de esta investigación es ofrecer una visión general de la actividad de control interno que actualmente se realiza bajo la función interventora en el Ministerio de Defensa, a partir de una muestra de expedientes de gasto/contratación para el periodo 2016-2021. Se pretende analizar, por un lado, la evolución de la actividad fiscalizadora en este periodo. Se calculará un índice de debilidad o riesgo en función de la gravedad del error y de la frecuencia con la que se produce. Este índice pretende ser un indicador de buen gobierno, útil tanto para la toma de decisiones internas como para la emisión de información de la organización, aportando un elemento valioso en el contexto de la información no financiera. Para ello, será necesario identificar un conjunto de áreas de riesgo, a partir de las debilidades presentadas en los expedientes, correspondientes a procesos clave en la gestión del gasto público, que pueden mermar la eficacia de la función interventora en la consecución de sus objetivos. Finalmente, para completar esta fase, examinaremos los factores y características (procedimientos, estructura organizativa, variables del entorno, etc.) que pueden

condicionar las debilidades en el control. En este sentido, se dará respuesta a las siguientes preguntas de investigación:

- ✓ Pregunta de investigación 1: ¿Se pueden identificar y medir diferentes niveles de debilidad en los expedientes de contratación pública del Ministerio de Defensa español?
- ✓ Pregunta de investigación 2: ¿Se ve afectado el nivel de riesgo o debilidad por factores internos, externos y relacionados con la naturaleza y gestión de los contratos?

A esta introducción le sigue la segunda sección sobre el marco teórico de la investigación, donde se proponen las hipótesis del estudio. La tercera sección describe la metodología utilizada, y la cuarta detalla los resultados obtenidos. El quinto apartado se dedica a la discusión de dichos resultados, mientras que el sexto presenta las conclusiones del trabajo, sus limitaciones y futuras líneas de investigación. Por último, se enumeran las referencias bibliográficas utilizadas.

2. Control interno en el sector público y marco para el control integrado.

2.1. La Nueva Gestión Pública y el control de riesgos. La Teoría de la Contingencia.

El enfoque de la “Nueva Gestión Pública”, centrado en la aplicación de los principios de gestión empresarial al sector público (Osborne y Gaebler, 1992 ; Pollitt, 1990), con el objetivo de mejorar la eficiencia, la eficacia y la responsabilidad. Este enfoque ha sido inspirado por varias teorías y propuestas que han dado lugar a un cuerpo teórico sólido desarrollado para adaptarse a las diferentes necesidades de los ciudadanos a lo largo del tiempo (Hood, 1991, 1995; Rhodes, 1996,1997). Entre sus principios más inspiradores están la “gobernanza”, caracterizada por la necesidad de mantener la confianza de la sociedad, la capacidad para resolver problemas y fomentar la colaboración y la cooperación entre los diferentes actores en el sector público (Stoker, 2018; Barzelay, 2001; Bevir, 2008). En esta línea de trabajo, algunos autores proponen incorporar nuevas propuestas para la mejora de la gestión (Lapsley y Wright, 2004) o incentivar la asociación público-privada para la prestación de servicios (Klijn y Teisman, 2003).

Sin embargo, la cuestión que ha suscitado mayor interés como parte esencial de la Nueva Gestión Pública es, sin duda, la gestión de riesgos, que se centra en la eficiencia y eficacia en la prestación de servicios públicos para identificar y mitigar los riesgos en la toma de decisiones y en la ejecución de políticas y programas (Van der Kolk, 2019; Campbell et al., 2023). Así, los sistemas de control interno y auditoría son de suma importancia dado su papel clave en la salvaguarda de la eficacia de la gestión de riesgos en la administración pública (Cioban et al., 2015; Dascalu et al., 2016; Hammerschmid et al., 2019).

A lo largo del tiempo, diversos marcos teóricos han abierto el camino a un conjunto de principios, prácticas y normas que contribuyen a la mejora continua de la gestión de riesgos y a la consecución de objetivos (COSO, 2013, 2017; IFAC, 2013, 2016; AICPA, 2016; IIA, 2017, 2020).

El Marco Integrado de Control Interno (COSO, 2013), diseñado por el Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway, se centra en la gestión integrada del riesgo y presenta cinco componentes clave: entorno de control, evaluación del riesgo, actividades de control, información y comunicación, y actividades de supervisión (Mijaja, 2019). La Federación Internacional de Contadores (IFAC, 2013) establece un marco para la gestión de riesgos y el control interno en el sector público basado en la transparencia, la rendición de cuentas, la ética y el

compromiso ciudadano. Mientras tanto, el Marco Internacional de Prácticas Profesionales (MIPP) (IIA, 2017) establece normas internacionales para la práctica, el desempeño y la evaluación del control interno

Además de estos marcos normativos, existe una amplia literatura sobre el control interno y la gestión de riesgos en el ámbito de las instituciones públicas, centrada en la implementación de reformas contables, el desempeño del control interno y la rendición de cuentas y la gestión orientada a resultados (Nasi & Steccolini, 2008; Saliterer & Korac, 2013; Verbeeten & Spekélé, 2015). Otros autores han hecho mayor hincapié en la necesidad de motivación e integridad de los profesionales y empleados del sector público, la rendición de cuentas y el control de la corrupción (Fazekas et al., 2013; Pulay, 2014; Van der Kolk et al., 2019; Wang et al., 2020; Bracci et al., 2022).

La literatura también incluye amplios estudios sobre la gestión de riesgos aplicada a casos concretos del sector público en diferentes entornos geográficos, siendo ejemplos Sobis y Okouma (2017) en la administración sueca, Rana et al. (2019 a y b) en el sector público australiano, Peculea (2015) en el sector público rumano, Sharma y Senan (2019) en Arabia Saudí, Ma'moun (2020) en Jordania, Yilmaz y Karakaya (2020) en Turquía y Yefymenko (2022) en Ucrania.

El hilo conductor de la literatura es que la ejecución de un control interno efectivo permite la detección temprana de riesgos potenciales y la implementación de medidas preventivas oportunas (Antón, 2020). En este sentido, la figura del contralor público ha surgido como una fuerza de contrapeso en la gestión de riesgos, buscando evitar la toma de decisiones unilaterales y desinformadas en el ámbito público (Bogt et al., 2016). En esta línea, el marco de control interno COSO se ha utilizado con éxito en las organizaciones públicas para evaluar la gestión de riesgos y mejorar la eficiencia en la asignación de recursos (ASF, 2015; Uzun, 2017; Baena, 2019; Kominis et al., 2022; Vasileios y Favotto, 2022). Todo ello permite una colaboración y comunicación eficaz entre los diferentes actores implicados en la gestión de riesgos, fomentando una cultura de transparencia y rendición de cuentas, y estableciendo políticas y procedimientos claros (Barrett, 1996; Spira y Page, 2003; Márquez, 2015; Lartey et al., 2020) que ayudan a arrojar luz sobre la complejidad de la gobernanza pública (Schillemans y Van Twist, 2016; Kudilinskiy, 2016; Silva et al., 2014). Mientras tanto, otros estudios se han centrado en la influencia de factores políticos y culturales (Silva et al., 2021).

Por lo tanto, es evidente que la implantación del control interno y el análisis de riesgos en las instituciones públicas implica cambios en las organizaciones públicas, en función de las características de la organización y del entorno en el que operan. Según Kuipers et al. (2014), la gestión del cambio en las organizaciones públicas debe adaptarse a las circunstancias específicas de cada contexto, lo que significa que los enfoques de gestión de riesgos también deben ser contingentes y adaptarse a las particularidades de cada situación. En este sentido, Woods (2009) propone una aproximación a la teoría de la contingencia aplicada al control de riesgos en la gestión pública, subrayando que la eficacia de los sistemas de control de riesgos se ve impactada por factores contextuales específicos, como el entorno legal y normativo, la cultura organizativa y el nivel de complejidad de la organización. De ahí la necesidad de realizar estudios específicos para cada contexto.

Así, la teoría de la contingencia es útil para comprender la complejidad de la gestión de riesgos en el sector público y cómo los factores contextuales pueden influir en la eficacia de los sistemas de gestión de riesgos (Klijn and Koppenjan, 2012; Paton and Johnston, 2017; Carter et al., 2018). En este sentido, a pesar de la existencia de marcos estandarizados que son muy útiles para acometer el control de riesgos, consideramos que los enfoques contingentes también lo son al permitir que

la gestión de riesgos sea adaptativa y orientada al contexto específico de cada entidad pública y situación.

2.2. Control interno y gestión de riesgos en el Ministerio de Defensa español. Principales áreas de riesgo y factores determinantes

El control interno y la gestión de riesgos son esenciales en el ámbito de la defensa militar pública, ya que una gestión deficiente de los recursos y una evaluación inadecuada de los riesgos pueden comprometer la eficacia y el buen uso de los recursos públicos. Estudios recientes han puesto de relieve la necesidad de identificar, priorizar y mitigar los riesgos potenciales derivados de la administración de proyectos gestionados (Minculete y Brindusa, 2013; Da Cunha Barbosa y de Carvalho, 2017; Mjaku, 2019; Loishyn et al.) En este sentido, Barcau (2011) y Lepure (2020) subrayan que la aplicación de un enfoque de control interno a la gestión de riesgos militares es esencial para garantizar la eficacia y la eficiencia de las operaciones militares. Este enfoque implica la integración de una cultura de gestión y control de riesgos en la estructura organizativa de las Fuerzas Armadas, que incluya la identificación, evaluación, gestión y seguimiento constante de los riesgos que puedan afectar a la consecución de los objetivos estratégicos y operativos. Además, este enfoque fomenta la transparencia y la rendición de cuentas en la gestión de los recursos públicos, algo crucial en el ámbito militar debido a los altos niveles de inversión en equipos y material militar.

Varios de los riesgos existentes en el ámbito militar están asociados a la organización y a los recursos. En el ámbito del Ministerio de Defensa español, para identificar y analizar posibles áreas de riesgo en el sistema de control interno español, es crucial diseñar medidas que potencien la transparencia y el buen gobierno de los recursos públicos. En este sentido, la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) (IGAE, 2018), establece como principales objetivos del control interno verificar el cumplimiento de la normativa, comprobar la correcta contabilización de las operaciones, evaluar la aplicación de los principios de buena gestión financiera y verificar el cumplimiento de los objetivos asignados a los órganos responsables del gasto, a través de tres herramientas principales de control, la interventoría (de carácter previo), el control financiero permanente (de carácter concomitante) y la auditoría pública (de carácter posterior).

Según COSO (2013), el control interno es algo que concierne a toda la organización, empezando por su máximo órgano de gobierno. Así, el control interno es un proceso que permite alcanzar un fin, a saber, garantizar la consecución de determinados objetivos. Esto significa que el control y las acciones que implica deben ser siempre coherentes con los objetivos de la organización. De acuerdo con las premisas de este informe, el sistema de control interno debe garantizar, de forma razonable (ya que nunca se puede dar una seguridad absoluta) que la organización cumple con los objetivos operativos, los objetivos informativos y los objetivos de cumplimiento, en forma de acciones conformes con las leyes que rigen la organización.

Centrándonos en las principales áreas de riesgo identificadas en el Ministerio de Defensa español y bajo la teoría de la contingencia, el sistema de gestión de riesgos debe adaptarse al análisis y control de las mismas que, según INTERGENDEF (2017), se centran en el control de las adquisiciones, el uso de procedimientos especiales de pago, la asignación de competencias, la transparencia, la gestión presupuestaria y la ejecución presupuestaria.

Por lo tanto, el control de riesgos en la contratación pública es clave para minimizar los riesgos y mejorar la transparencia y la rendición de cuentas. La bibliografía ha identificado una serie de

prácticas que pueden mejorar el control de riesgos en la contratación pública. Una de estas prácticas es la planificación estratégica, que permite la identificación temprana de los riesgos y la planificación de estrategias de mitigación adecuadas (Neupane et al., 2012; Jayaraman et al., 2014; Benítez, 2018). Además, la implantación de sistemas de control interno, como la segregación de funciones (Bourgault et al., 1993; Bouckaert y Halligan, 2008, Zhang y Chen, 2013) y una supervisión adecuada, también son importantes para garantizar la integridad y la transparencia de los procesos de contratación pública (Nurmandi y Kim, 2015, Bakumenko et al., 2020). Otros autores han examinado cómo puede mejorarse la gestión de riesgos en la contratación pública mediante la aplicación de incentivos adecuados, el fomento de la meritocracia burocrática, la intervención del Gobierno a través de organismos independientes y la aplicación de leyes y reglamentos actualizados (Barbieri y Salvatore, 2010; Bakumenko et al., 2020; Ferwerda y Delean, 2020), 2020; Ferwerda y Deleanu, 2013; Charron et al., 2017; Flinders y Tonkiss, 2016; Bröchner et al., 2016; Galende y Velázquez, 2018, Gascó et al., 2018).

Diversos trabajos se han centrado en el riesgo inherente a la utilización de sistemas especiales de pago. La implantación de un sistema eficaz de control interno en los procedimientos de pago es clave para salvaguardar la integridad y la transparencia en la gestión de los recursos públicos (Correa y Bardales, 2020). Por ejemplo, Bros (2014) sugiere que el control de riesgos en los procedimientos de pagos a justificar debe centrarse en verificar la documentación justificativa y evaluar la adecuación y eficacia de los controles internos establecidos. Llera et al. (2017) subrayan la importancia de establecer controles eficaces para la gestión de los anticipos de caja fija, con el fin de prevenir posibles fraudes y garantizar la transparencia en el uso de los recursos públicos.

Además, la teoría de la contingencia sostiene que la estructura de las organizaciones públicas debe adaptarse a las circunstancias específicas de cada situación. En el caso de la delimitación de competencias, esto significa que la estructura organizativa debe diseñarse de forma que las competencias estén claramente definidas y asignadas a las áreas o unidades correspondientes. De este modo, se puede garantizar una gestión eficiente de los riesgos y una toma de decisiones eficaz (Zhang et al., 2021; Greiling y Halchmi, 2013; Sánchez-García, 2021; Boin y Hart., 2010).

En cuanto a la transparencia, es un elemento fundamental para aumentar la confianza de los ciudadanos en los gobiernos y fomentar la rendición de cuentas. Varios estudios han examinado la asociación entre el control de riesgos y la transparencia en la esfera pública, subrayando la importancia de la transparencia en la gestión de riesgos y el impacto del control de riesgos en la transparencia. Liston y Juillet (2020) sugieren que la transparencia es clave para una gestión eficaz del riesgo en el sector público, ya que permite una comunicación abierta y honesta sobre los riesgos identificados y las medidas adoptadas para hacerles frente. Kuipers et al. (2014), que examinan la gestión del cambio en las organizaciones públicas, destacan la importancia de la transparencia en los procesos de cambio organizativo.

La gestión de riesgos en los procesos de elaboración y gestión de los presupuestos públicos es crucial para salvaguardar la eficiencia y eficacia en el uso de los recursos públicos y prevenir posibles irregularidades y fraudes. La transparencia, la participación ciudadana, la planificación financiera y la gestión de riesgos son factores clave en este proceso (PCAOB, 2013; GAO, 2014, 2018; Rodríguez et al., 2015; OCDE, 2009, 2014, 2016a, 2016b.; Sarmento y Renneboog, 2017; Montesinos, 2020). En síntesis, el control de riesgos en el ámbito público está relacionado con la gestión presupuestaria, ya que permite identificar y evaluar los riesgos financieros, operativos y estratégicos que podrían afectar el logro de las metas institucionales y el apego a los presupuestos asignados.

Por su parte, el riesgo inherente a la contratación pública puede verse afectado por otros factores determinados por las propias organizaciones, por factores externos a las mismas, o por factores relacionados con la naturaleza del contrato o con la forma en que se ha gestionado. En este sentido, diversos autores han estudiado la relación entre el control del riesgo de la contratación y las unidades, y dentro de éstas, las diferentes subunidades que gestionan la contratación, así como el número de personas que integran el equipo de control (GAO, 2014, 2018; Jeppesen, 2019; Prakasa y Sahid, 2022). Otros autores se han centrado en la relación entre el riesgo y factores como la zona geográfica o la comunidad autónoma en la que se realiza el contrato (Cuadrado, 2014; Charron et al., 2017; Hernández y Montes, 2019; Gutiérrez et al., 2019; Rosa, 2020; Vega, 2021). Otros estudios han analizado la asociación entre el riesgo de la contratación pública y la densidad de población o la renta per cápita del territorio en el que se efectúa la contratación (Dasgupta, 2001; Hessami, 2014; Charron et al., 2017; Santamaría et al., 2017; Tóth y Hajdu, 2020). En cuanto al estudio de la relación entre el riesgo y la naturaleza del contrato o la gestión ejercida, diversos autores han abordado factores como la duración del contrato (Erridge y Greer, 2002; Grimsey y Lewis, 2007; Beuve et al., 2019; Sharma et al., 2019; Bauhr et al., 2020); el importe o valor económico del contrato (Schapper et al., 2006; Siemiatycki y Farooqi, 2012; Fazekas et al., 2016; Sharma et al., 2019); el resultado del informe emitido, es decir, si se limita simplemente a observaciones o implica problemas importantes (Broms et al., 2019; Isroilo et al., 2020; Abutabenjeh y Rendon, 2023); y el procedimiento de gestión utilizado en el proceso de contratación (Mantzaris, 2014; Fazekas et al., 2016; Sharma et al., 2019; Rana et al., 2019a; Heydari et al., 2020).

Sobre la base de todo lo anterior, se proponen las siguientes hipótesis:

H1: El nivel de debilidad está relacionado con factores internos de la organización.

H1.1: El nivel de debilidad está relacionado con la unidad responsable de la gestión del gasto.

H1.2: El nivel de debilidad está relacionado con el número de personas dedicadas al control.

H2: El nivel de debilidad está relacionado con factores externos a la organización.

H2.1: El nivel de debilidad está relacionado con la zona geográfica donde se abre el expediente.

H2.2: El nivel de debilidad está relacionado con el número de habitantes de la localidad donde se abre el expediente.

H2.3: El nivel de debilidad está relacionado con la renta per cápita de la localidad en la que se abre el expediente.

H3: El nivel de debilidad está relacionado con la naturaleza del contrato y los factores relacionados con su gestión.

H3.1: El nivel de debilidad está relacionado con la duración del expediente.

H3.2: El nivel de debilidad está relacionado con el importe del gasto/contrato.

H3.3: El nivel de debilidad está relacionado con el procedimiento de gestión utilizado para el gasto/contrato.

H3.4: El nivel de debilidad está relacionado con el objeto o asunto afectado por la debilidad detectada.

3. Metodología.

El análisis de contenido fue el método elegido para construir la base de datos utilizada para probar nuestras hipótesis. Se trata de una técnica de recogida de datos que pretende codificar la información cualitativa y cuantitativa en categorías predefinidas con el fin de obtener patrones de divulgación (Guthrie y Abeysekera, 2006). Mediante este proceso, los datos recogidos en los expedientes se transformaron y agregaron en unidades que para permitir una descripción precisa de las características del contenido (Holsti, 1969 y Milne y Adler, 1999). Esta descripción consistió en realizar un análisis del capítulo "Gastos corrientes en bienes y servicios" e "Inversiones reales", ambos capítulos 2 y 6 (capítulo 6) del presupuesto de gastos, y que fueron tramitados y fiscalizados en el Ministerio de Defensa durante el periodo 2016-2021, en las tres unidades (Tierra, Aire y Armada) y en la Autoridad Central. Los expedientes analizados se han obtenido de la base de datos de la Plataforma de Auditoría del Ministerio de Defensa, a nivel de servicio económico. El número total de expedientes fiscalizados en las cuatro unidades durante el periodo de estudio fue de 33.626. Para determinar la población de estudio, nos hemos centrado únicamente en los expedientes de gastos y contratos que presentaban ejemplos de debilidad de control interno, es decir, que presentaban algún tipo de reparo, que daba lugar a la suspensión del expediente, o con una observación complementaria, que no daba lugar a la paralización del expediente. En este sentido, la población a analizar en el periodo analizado ascendió a 1.487 expedientes con reparo, y 467 expedientes con observación. De esta población se extrajo una muestra aleatoria de 625 expedientes, 396 con reparo y 229 con observación, asumiendo un nivel de error muestral del 9,8%. Los datos elegidos figuran en el cuadro 1.

Tabla 1. Población y muestra.

Año	Número de expedientes fiscalizados	Número de expedientes con Reparos		Número de expedientes con observación		Muestra	
		N	%	N	%	Reparo	Observación
2016	3.390	140	4.12%	54	1.58%	57	35
2017	4.571	166	3.63%	5	0.10%	61	5
2018	4.995	191	3.83%	47	0.95%	64	32
2019	5.039	139	2.75%	67	1.33%	57	40
2020	8.219	529	6,43%	171	2,09%	82	62
2021	7.412	322	4,36%	123	1,67%	75	55
						396	229
						Total 625 expedientes	

Fuente: Elaboración propia

El análisis de contenido realizado sobre esta muestra permitió identificar cinco áreas principales de riesgo o debilidad causadas por la gestión incorrecta de estos expedientes. Estas áreas fueron la transparencia con la que se gestionó el expediente, la definición del órgano competente responsable de la gestión del expediente, la gestión del propio contrato, la utilización de procedimientos especiales de pago y la preparación o gestión del presupuesto involucrado en los expedientes.

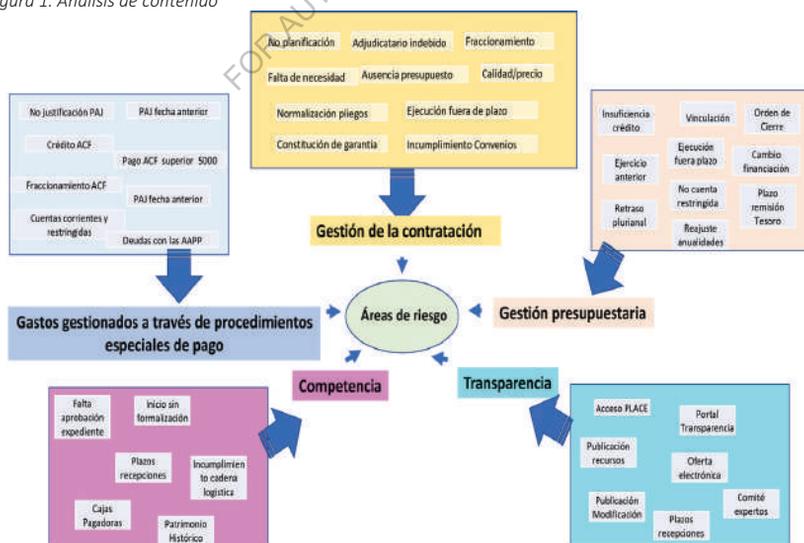
Los elementos evaluados para la identificación o clasificación de los expedientes en estos ámbitos se muestran en la Figura 1 siguiente. Los ítems analizados para clasificar un expediente como débil en "Transparencia" fueron si tenía o no acceso a la "Plataforma de Acceso a la Contratación

del Sector Público (PLACE) "acrónimo", si estaba o no publicado en el portal de transparencia, si estaban o no publicados los recursos, las modificaciones, el comité de expertos y el plazo de recepción, y si existía o no licitación electrónica para contratistas. A la hora de calificar un expediente como débil en el apartado de "Competencia", se comprobó si faltaba la aprobación del expediente por el órgano competente, si se había iniciado sin formalizar por la autoridad competente, si se cumplía la cadena logística, la relación con la caja, el cumplimiento de los pagos a la recepción y la competencia relacionada con el Patrimonio Histórico.

En cuanto a los ítems relacionados con las debilidades en la gestión de la contratación, se analizó si se realizó la planificación necesaria, si el gasto era necesario, si el presupuesto asignado era correcto, si se cumplían las condiciones de calidad/precio, si los pliegos se ajustaban a la normativa vigente, si los contratos se ejecutaron fuera de plazo, si el adjudicatario era el adecuado, si se fraccionó el contrato, si se constituyó garantía o si se incumplieron acuerdos. En cuanto a los puntos relacionados con las deficiencias en la utilización de procedimientos especiales de pago, se analizó si en los "pagos a justificar" se realizaba la justificación exigida, si se realizaban pagos con fecha anterior, si se justificaba la fecha, la existencia de crédito en los "anticipos de caja fija", si se superaba el límite de 5.000 euros en los pagos de los mismos, si se realizaban fraccionamientos, si se utilizaban cuentas corrientes o restringidas y si existían deudas con las administraciones públicas.

Por último, en cuanto a la identificación de riesgos o debilidades en el área relacionada con la "Gestión Presupuestaria", se buscó la existencia de insuficiencia de crédito, la vinculación del gasto, la existencia de la orden de cierre, la ejecución fuera de plazo, si el importe corresponde a gastos del ejercicio anterior, si hubo alguna modificación en la financiación del contrato, si se produjo un retraso plurianual o un reajuste de anualidades, si se utilizaron cuentas restringidas o si se cumplió el plazo de remisión al Tesoro Público.

Figura 1. Análisis de contenido



Fuente: Elaboración propia.

Este análisis de contenido nos permitió catalogar la variable que denominamos "objeto" para referirnos a la debilidad detectada en cada expediente analizado, y que se codifica en función de los siguientes elementos: contratación, procedimientos especiales de pago (PEP), competencia, transparencia y gestión presupuestaria.

Una vez finalizado el análisis, cada debilidad se asoció a las variables de "gravedad" y "frecuencia" para crear un índice de riesgo o debilidad. El índice de riesgo se midió combinando la gravedad del riesgo y la frecuencia con que se producía. La gravedad puede dividirse en tres niveles: leve (observación que no paraliza el expediente), grave (objeción suspensiva) y muy grave (discrepancia no aceptada por el administrador que puede ser validada por el Consejo de Ministros). Cuando la gravedad era baja, se le daba un valor de 1 punto, cuando era media, el valor otorgado era de 2 puntos, y en el caso de riesgo muy grave, el valor era de 3 puntos. La frecuencia, por su parte, pretende mostrar el grado de recurrencia de la debilidad. Para evaluar la debilidad, se tuvo en cuenta la gravedad. Así, si el riesgo era muy grave y poco frecuente, se otorgaba 1 punto; si era poco grave y frecuente, se puntuaba con 2 puntos; si era poco grave y muy frecuente, se otorgaban 3 puntos; y así sucesivamente hasta los 5 puntos otorgados a los riesgos muy graves y muy frecuentes. El producto de la "gravedad" de la debilidad y la "frecuencia" con la que se produce la debilidad, da lugar a la variable de "valoración" del riesgo de cada expediente analizado, siendo el valor máximo 15 puntos. El valor relativo de la variable "valoración" dentro del total de los 15 puntos máximos determina el índice de riesgo, siendo el valor de este índice 1 cuando la valoración de la debilidad es 15. El cuadro 2 que figura a continuación detalla la evaluación de las variables "gravedad", "frecuencia", "evaluación" e "índice de riesgo".

Tabla 2. Niveles de gravedad y frecuencia para la configuración del índice de debilidad

Gravedad	Valor	Frecuencia	Valor	Importancia total
Muy grave	3	Muy frecuente	5	15
Muy grave	3	Frecuente	4	12
Muy grave	3	Poco frecuente	3	9
Grave	2	Muy frecuente	4	8
Grave	2	Frecuente	3	6
Grave	2	Poco frecuente	2	4
Poco grave	1	Muy frecuente	3	3
Poco grave	1	Frecuente	2	2
Poco grave	1	Poco frecuente	1	1

Fuente: Elaboración propia.

La variable "unidad" se refiere a si el expediente pertenece a la Autoridad Central (1), al Ejército (2), a la Armada (3) o al Ejército del Aire (4). La variable "año" representa el año en el que se abrió el expediente, y se codifica según los siguientes ítems: 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 y 2021. La variable "duración" se codificó de forma binaria como 1 ó 2, correspondiendo 1 a los expedientes de un año y 2 a los expedientes de varios años. La variable "procedimiento de gestión" se refiere al procedimiento por el que se tramitó el correspondiente

correspondiente. Se codifica en función de los siguientes conceptos: expedientes sujetos a regulación armonizada (STHR), expedientes de contratación centralizada (CC), expedientes abiertos (OC), contratos menores (MC), anticipos de caja fija (FCA) y pagos a justificar (PTJ). La variable "importe" representa el importe financiero del expediente. Se codificó dividiendo la muestra en cuartiles. El "ámbito geográfico" hace referencia a la localización geográfica de que se trate, quedando reagrupadas las comunidades autónomas españolas de la siguiente manera: 1: la Comunidad Autónoma de Galicia y la del Principado de Asturias, la Comunidad Autónoma del País Vasco, la Comunidad Autónoma de Cantabria y la Comunidad Autónoma de Castilla y León. 2: la Comunidad Autónoma de Cataluña, la Comunidad Autónoma de La Rioja, la Comunidad Autónoma de Aragón y la Comunidad Autónoma de Navarra; 3: la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia y la Comunidad Valenciana; 4: la Comunidad Autónoma de Madrid y la de Castilla-La Mancha; 5: la Comunidad Autónoma de Andalucía y la de Extremadura; 6: las Comunidades Autónomas de Canarias, Baleares y Ceuta y Melilla. La variable "habitantes" trata de englobar las localidades afectadas por debajo de los umbrales y se codificó según los siguientes ítems: Red urbana (1): más de 1.500.000 habitantes (Madrid y Barcelona); metrópolis de primer orden (2): entre 500.000 y 1.500.000 habitantes; metrópolis de segundo orden (3): entre 200.000 y 500.000 habitantes; ciudades medianas (4): entre 50.000 y 200.000 habitantes; ciudades pequeñas (5): menos de 50.000 habitantes. La variable "renta" da cuenta de la renta per cápita anual neta de cada uno de los grupos de población estudiados. Se codificó según los cuartiles obtenidos en la muestra. La variable "opinión" da cuenta de si la valoración de los expedientes incluye un informe con "observación" u "objeción". Por último, la variable "personal" refleja el personal responsable de la gestión de los fondos públicos. Se codificó en función del número de empleados de cada unidad.

La tabla 3 presenta la descripción de las variables y los indicadores utilizados para medirlas, así como su peso, medido en porcentaje de la muestra global.

Para comprobar nuestras tres hipótesis, una vez identificados los factores pertinentes, se propusieron distintos modelos estadísticos utilizando métodos bivariantes y multivariantes para explicar el nivel de riesgo de cada caso. Se utilizaron los estadísticos Chi-cuadrado de Pearson, razón de verosimilitud, V de Cramer y coeficiente de contingencia para comprobar si existían diferencias significativas en el análisis.

Tras un análisis descriptivo de las variables objeto de estudio, se realizó un análisis de conglomerados k-means para agrupar los expedientes en grupos homogéneos con el fin de definir estrategias de actuación comunes para los puntos débiles que generan niveles de riesgo homogéneos. La prueba ANOVA confirmó la existencia o no de diferencias significativas entre estos conglomerados. Además, también se aplicaron modelos de regresión lineal para determinar la relación entre las variables independientes y el nivel de debilidad determinado por el índice de riesgo.

Tabla 3. Variables de estudio.

Variable	Indicador	Descripción	Tipo de variable
Gravedad	Gravedad del expediente	Poco grave (18,2%) Grave (52,6%) Muy grave (29,1%)	Nominal
Frecuencia	Frecuencia con que el riesgo puede producirse	Poco frecuente (20,3 %) Frecuente (40,2 %) Muy frecuente (39,5%)	
Evaluación	Gravedad x frecuencia/	Muy grave y muy frecuente (5,1%) Muy grave y frecuente (8,5%) Muy grave y poco frecuente (7%) Grave y muy frecuente (15,5%) Grave y frecuente (12,8%) Grave y poco frecuente (18,2%) Poco grave y muy frecuente (3,7%) Poco grave y frecuente (17,3%) Poco grave y poco frecuente (11,9%)	Nominal
Índice de debilidad	Índice de riesgo	(Gravedad x frecuencia)/15	Continua
Objeto	Materia afectada	Contratación (43,4%) PEP (21,4%) Competencia (8,3%) Transparencia (10,7%) Gestión presupuestaria (16,2%)	Nominal
Año	Año de celebración del expediente	2016:(14,7%) 2017: (10,6%) 2018:(15,4%) 2019: (15,5%) 2020: (23%) 2021: (20,8%)	Nominal
Duración	Tiempo de ejecución del expediente	≤ 0 = 1 año:(71%) Plurianual: (29%)	Nominal
Procedimiento de gestión	Modalidad de gestión utilizada	SARA (16,5%) CC (5,3%) PA (31,8%) CM (16,5%) ACF (24%) PAJ (5,9%)	Nominal
Personal	Controladores encargados de velar de los fondos públicos	1: (17,6%) 2: (30,2%) 3: (28,5%) 4: (13,9%) 5: (8,5%) Hasta 10 interventores: (1,3%)	Continua
Localización	Lugar de celebración del expediente	1: (16,81%) 2: (7,98%) 3: (7,41%) 4: (46,72%) 5: (14,25%) 6: (6,84%)	Nominal
Número de habitantes	Número de habitantes del lugar de celebración del expediente	1: (27,92%) 2: (12,25%) 3: (14,25%) 4: (34,76%) 5: (10,83%)	Continua
Unidades	Ejército afectado	OC (23,7%) Tierra (45,4%) Armada (12%)	Nominal

		Aire (18,9%)	
Importe	Importe de la debilidad detectada	Primer tramo: 0 -78.963,81(220%)	Continua
		Segundo tramo: 78.963,81- 236.985 (25,2%)	
		Tercer tramo: 236.985- 789.654 (17,9%)	
		Cuarto tramo: + de 789.654 (34,9%)	
Renta	Renta pc del lugar celebración del expediente	1: 0 - 22.313 (25,6%)	Continua
		2: 22.314- 23.312. (22,4%)	
		3: 23.313- 30.096. (18,7%)	
		4: Más de 30.096. (33,3%)	

Fuente: *Elaboración propia*

4. Resultados

En primer lugar, se presentan los resultados obtenidos del análisis bivariante mediante tablas de contingencia entre la variable "Índice de riesgo" y el resto de las variables relacionadas con cada una de las hipótesis planteadas. Para ello, la variable se convirtió en una variable discreta adoptando los valores de ser terciles, siendo estos valores los siguientes: (1) índice de riesgo en 0,4; (2) 0,4 < índice de riesgo < 0,6; (3) índice de riesgo > 0,6. Todas las tablas de contingencia figuran en el anexo.

En la prueba H1, el índice de riesgo está relacionado con la variable de "unidad" (H1.1) y con la de "personal" (H1.2.). Respecto a la "unidad", de los expedientes con mayor nivel de riesgo (nivel 3), más del 40% corresponden al Ejército de Tierra, seguido de la CA (23%). Un número menor corresponde a la Armada (17,70%) y al Ejército del Aire (16,80%), porcentajes que se corresponden directamente con la distribución de los expedientes seleccionados. En la prueba H1, el índice de riesgo está relacionado con la variable de "unidad" (H1.1) y con la de "personal" (H1.2.). Respecto a la "unidad", de los expedientes con mayor nivel de riesgo (nivel 3), más del 40% corresponden al Ejército de Tierra, seguido de la CA (23%). Un número menor corresponde a la Armada (17,70%) y al Ejército del Aire (16,80%), porcentajes que se corresponden directamente con la distribución de los expedientes seleccionados.

Los resultados obtenidos en el análisis bivariante para H1.2. muestran la relación entre el RI y el "Personal" que trabaja en los expedientes en los que se identifican las debilidades. En términos generales, predominan los expedientes en los que trabaja una persona, seguidos de aquellos en los que intervienen dos trabajadores. En términos individuales, se observa que en los expedientes en los que intervienen 1 y 2 personas, a pesar de ser los que presentan más debilidades, predomina el nivel 1. En los que participan 3 personas, el nivel 3 es el predominante, con casi el 50% del total, al igual que en los que participan 5,6,7,8 y 9 personas, oscilando entre el 50% y el 70%. Por último, en las que participan 10 personas, el nivel 1 de riesgo representa el mayor porcentaje (38,90%). Para probar la H2, se relacionó el índice de riesgo con las variables "Localización" (H2.1), "Número de habitantes" (H2.2) y "Renta PC" (H2.3). Los resultados para H2.1. muestran que, en relación con la "Localización", en conjunto, el 45% de las debilidades corresponden al área 4, lo que parece lógico por el alto índice de contratos administrados en Madrid.

En el área 2, el nivel de riesgo más frecuente es el 3, con casi el 40% de todas las debilidades. Este patrón se repite en el área 3, con casi el 50% de sus expedientes en el nivel 3. En el área 4, los expedientes se distribuyen uniformemente, con un ligero predominio del nivel 1 (35,20%). En el área 5, los niveles predominantes son el 2 y el 3 (37,50% en cada uno). Por último, en el área 6, la mayoría de los expedientes se encuentran en el nivel de riesgo 3 (50%). En cuanto al "Número de

habitantes" (H2.2), en términos globales, hay un ligero predominio de las ciudades medianas 26,40%, frente a las redes urbanas 25,60%, seguidas de las localidades de baja población con un 22,20% del total. Los datos revelan que, a nivel individual, en las redes urbanas el nivel de riesgo más frecuente es el 3, con un 38,10%, seguido del nivel 2, con un 34,40%. En las metrópolis de primer orden, el índice más elevado de debilidades corresponde al nivel 3, con un 46,20%, al igual que en las metrópolis de segundo orden (36,10%). Además, en las localidades más pequeñas, los niveles más frecuentes son el nivel 3, con un 36,20%, seguido del nivel 1, con un 32,80%.

Por lo que se refiere a los "ingresos PC" (H2.3), los resultados muestran un predominio global del cuarto cuartil (33,30%), seguido del primer cuartil (25,60%) y de los archivos de nivel 3 (36,20%). La dispersión de los datos sugiere que la variable "ingresos" no es significativa. La comprobación de H3 reveló los siguientes resultados para la variable "Duración" (H3.1): la distribución de los expedientes por duración (1 ó 2 años) muestra un predominio de las debilidades de duración igual o inferior a un año, con un umbral cercano al 70%. Más concretamente, se observa que, tanto en los expedientes con una duración igual o inferior a un año como en los plurianuales, el mayor número de debilidades se encuentra en el nivel 1, aunque no existen diferencias significativas entre ambos periodos de tiempo.

Respecto al "Importe" (H3.2.), en el nivel de riesgo 1, los tramos primero, segundo y cuarto, presentan tasas muy similares de entre el 20% y el 30%. En el nivel 2, los tramos primero, segundo y cuarto suponen entre el 27% y el 32% del total, mientras que en el tercer nivel, destacan los tramos segundo y cuarto con tasas del 26,10% y 43,40% respectivamente.

En términos individuales, en el primer tramo de importe predominan los expedientes de nivel 2 (38,70%), siendo proporcionalmente el nivel 3 el más bajo (26,30%). En el segundo tramo, el nivel de riesgo es el más elevado (nivel 3; 37,60%), seguido del nivel 1 (35,70%). En el tercer tramo, los niveles 1 y 2 son los más destacados (37,50% y 33%, respectivamente). Por último, en el cuarto tramo predominan los ficheros de nivel 3 (45%). A la vista de lo anterior, podemos concluir que cuanto mayor es el importe del expediente en cuestión, mayor es el nivel de riesgo. En lo que respecta a la variable "Procedimiento de gestión" (H3.3.), el nivel de riesgo 1 muestra un claro predominio de los contratos abiertos, que representan casi el 40% de las deficiencias detectadas, seguido del FCA con casi el 20% de las deficiencias. Este patrón se invierte en el nivel 2, con un 33,00% para FCA y un 28,40% para OC. En el nivel 3, el orden se invierte de nuevo, donde dominan los FCA, con un 44,60% frente al 26,80% de los archivos abiertos. Por último, en el nivel 4, se produce un cambio sustancial en las debilidades detectadas, siendo el STHR el que presenta el mayor índice, a la cabeza con un 40% de las debilidades, seguido de los contratos abiertos, con un 29,40% del total.

En términos individuales, dentro de los contratos STHR, el 43,70% de las debilidades se sitúan en el nivel 3, seguido del 30,10% en el nivel 2. Para los CC, el índice más elevado se sitúa en el nivel 2, con un 45,50%, distribuyéndose el resto de los expedientes en los niveles 1 y 3 en idénticos términos (27,25%). Para OC, el 39,20% de las debilidades se encuentran en el nivel 1, mientras que, en MC, el 48,50% se encuentran en el nivel 3. En FCA, el 42,70% de las debilidades se encuentran en el nivel 2, seguidas del 26,70% en el nivel 1, y, por último, en PTJ, el 54,10% se encuentran en el nivel 1. En cuanto a la variable "Objeto" (H3.4.), en términos generales, se observa un claro predominio de las debilidades en la contratación (43,40%), seguida de la de los SPP (21,40%).

En términos individuales, el 40,60% de las debilidades en contratación se sitúan en el nivel de riesgo 3, lo que parece lógico dada la importancia de la contratación pública en la gestión. Del

mismo modo, en competencia, el 61,50% de las debilidades se encuentran en el nivel 3, lo que obedece a la importancia de una competencia adecuada, ya que, de lo contrario, no se puede tramitar el gasto en cuestión.

Un 40% de las debilidades en SPP se encuentran en el nivel 2, siendo como el caso de la transparencia, donde los expedientes de nivel 2 suponen un 41,80% del total. En la gestión presupuestaria, el nivel más frecuente es el 1, que representa, en este caso, el 48,50% del total. Estos resultados demuestran que los expedientes cuyo objeto es la transparencia y el presupuesto, así como la gestión presupuestaria y los procedimientos especiales de pago, presentan un nivel de riesgo más bajo que los relativos a la contratación pública. Sin embargo, no hay diferencias en el nivel de riesgo entre los expedientes cuyo objeto es la competencia. Así pues, estos resultados muestran que el objeto debe determinar el alcance del control, ya que el nivel de riesgo es más elevado en aquellos cuyo objeto es la contratación pública.

Por último, en cuanto a la comprobación de la variable "Dictamen" (H3.5), el 63,4% corresponde a los expedientes con reparo, y de todos ellos, el 45,2% corresponde al nivel de riesgo 3.

En la Tabla 4 se presentan los valores de los estadísticos, destacando las variables para las que se observa una relación significativa con el índice de riesgo, siendo la duración y los ingresos las dos variables que, en el análisis bivariante, no presentaron diferencias significativas con respecto a la variable índice de riesgo.

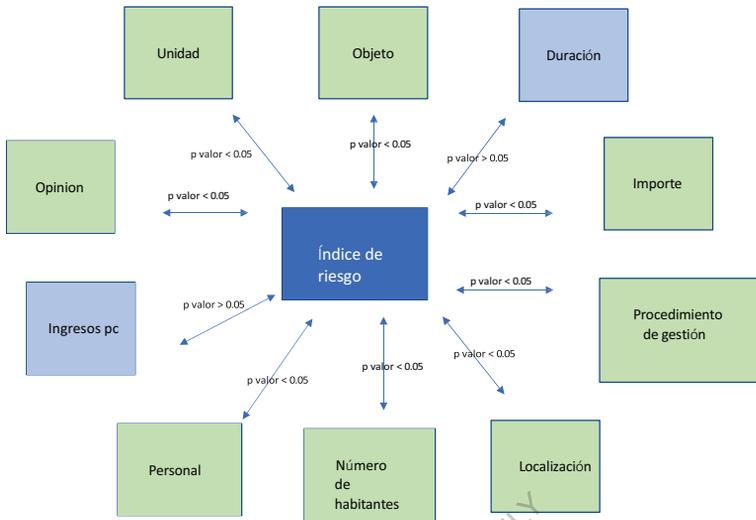
Tabla 4. Tabla de contingencia. Estadísticas de las pruebas de significación para las relaciones bivariadas.

	Unidad		Objeto		Año		Importe	
	Valor	Sig. asing.	Valor	Sig. asing.	Valor	Sig. asing.	Valor	Sig. asing.
Chi-cuadrado de Pearson	16,943	0,009	45,420	0,001	69,288	0,01	17,684	0,007
Razón de verosimilitud	16,627	0,011	45,269	0,001	71,609	0,01	17,806	0,007
V de Cramer	0,116	0,009	0,191	0,001	0,235	0,01	0,119	0,007
Coefficiente de contingencia	0,162	0,009	0,26	0,001	0,316	0,01	0,166	0,007
	Zona geográfica		Número de habitantes		Controlador		PC	
	Valor	Sig. asing.	Valor	Sig. asing.	Valor	Sig. asing.	Valor	Sig. asing.
Chi-cuadrado de Pearson	20,275	0,027	50,535	0,001	34,874	0,001	34,874	0,001
Razón de verosimilitud	20,805	0,022	50,84	0,001	33,566	0,001	33,566	0,001
V de Cramer	0,127	0,027	0,201	0,001	0,167	0,001	0,167	0,001
Coefficiente de contingencia	0,177	0,027	0,186	0,001	0,23	0,001	0,23	0,001

Fuente: Elaboración propia.

La figura 2 detalla las relaciones entre el índice de debilidad y las variables analizadas en cada una de las subhipótesis.

Figura 3. Análisis bivalente



Fuente: Elaboración propia.

Una vez analizadas las relaciones bivariadas entre nuestras variables, la pregunta a la que pretende responder este estudio es si se pueden definir patrones de riesgo similares para los expedientes en función de las variables estudiadas. Para ello, se aplicó un análisis de conglomerados k-means, de forma que los expedientes se agruparon en tres conglomerados diferentes. La tabla 5 muestra los resultados.

Table 5. Clústeres en función del índice de riesgo

	Número de observaciones	IR
Clúster de riesgo bajo	205	0,232
Clúster de riesgo medio	329	0,524
Clúster de riesgo alto	91	0,857

Fuente: Elaboración propia.

El clúster 1 engloba los expedientes con un índice de riesgo medio (0,524 de media), el clúster 2 está formado por los expedientes con el índice de riesgo más bajo (una media de alrededor de 0,232) y el clúster 3 incluye los expedientes con el índice de riesgo más alto (0,857 de media).

Las pruebas F sólo deben utilizarse con fines descriptivos, ya que los clústeres se eligieron para maximizar las diferencias entre los distintos casos. Existen diferencias significativas entre los 3 clústeres, por lo que se concluye que no son iguales, con una significación asintótica $< 0,01$.

El cuadro 6 muestra los valores porcentuales de las variables en el primer conglomerado, en el que todos los expedientes son de riesgo medio.

Por unidades, se observa que el 44,1% de las debilidades corresponden al Ejército del Aire y el 28% a la Autoridad Central. El mayor nivel de riesgo encontrado en la Autoridad Central puede atribuirse, en parte, a ser la sede de los órganos de gestión del Ministerio de Defensa que, a través de la Dirección General de Armamento y Material, son los responsables de la ejecución de los grandes programas de armamento. Esto, a su vez, dadas las cantidades y las mayores dificultades técnicas que conlleva, hace que se detecten mayores irregularidades.

En cuanto al carácter de los expedientes, el 41,3% de las deficiencias se encuentran en el ámbito de las adquisiciones y el 12,5% en el de la transparencia. El área de transparencia es de gran importancia debido a las deficiencias en la publicación de los diferentes portales de contratación y transparencia. El área de contratación pública es la principal justificación de la existencia de órganos de control, siendo el área clave seleccionada para los informes y auditorías permanentes de control financiero.

En cuanto a las deficiencias en los procedimientos contractuales, destacan los contratos abiertos (29,5%) y los de FCAs (28,90%). Los FCAs son provisiones de fondos extrapresupuestarias y permanentes realizadas a las pagadurías, cajas y habilitaciones para la atención inmediata y posterior aplicación a la categoría de gastos corrientes en bienes y servicios del presupuesto del ejercicio en que se instrumentan, y de gastos periódicos o repetitivos. Los anticipos de tesorería están designados por ley para una finalidad específica. Destinarlos a una función distinta es incurrir en desviación de poder; en definitiva, fraccionar posibles pagos que estarían sujetos a la ley. El principal problema es que no existe una fiscalización previa a su imputación a los Presupuestos Generales del Estado. Los procedimientos abiertos en materia de contratos presentan muchos problemas en la fase de adjudicación.

Por áreas geográficas, la Comunidad Autónoma de Madrid y la de Castilla-La Mancha concentran el 44,7% de las debilidades, mientras que el 13,4% corresponde a la Comunidad Autónoma de Galicia y la del Principado de Asturias, la Comunidad Autónoma del País Vasco, la Comunidad Autónoma de Cantabria y la Comunidad Autónoma de Castilla y León. Dentro de la variable de número de habitantes de la localidad donde se incoa el expediente, el 28,9% de las debilidades se encuentran en las redes urbanas y el 19,8% en ciudades de tamaño medio.

Del análisis de los ingresos medios del lugar de apertura del expediente, el 35,3% de las

debilidades observadas corresponden al cuarto cuartil y el 25,8% al primer cuartil. En cuanto al número de auditores que intervienen en el servicio en cuestión, el 49,20% de las debilidades se producen en casos en los que intervienen al menos dos auditores.

En cuanto a la gravedad, el 72,3% se consideran graves y el 27,7% muy graves. En cuanto a la frecuencia, el 62,3% son poco frecuentes y el 24,3% frecuentes. En términos de evaluación, el 34,7% se clasifican como "graves e infrecuentes", el 24,3% como "graves y frecuentes" y el 27,7% como "muy graves e infrecuentes".

Tabla 6. % de las variables en el clúster de índice de riesgo medio.

Unidad	%	Importe	%	Renta	%
Aire	16,7	1	24,3	1	25,8
Armada	11,2	2	22,3	2	19,8
OC	28	3	17,7	3	19,1
Tierra	44,1	4	35,7	4	35,3
Objeto	%	Nº habitantes	%	Personal	%
Contratación	41,3	1	28,9	1	18,2
Procedimientos especiales pago	26,4	2	11,2	2	31
Competencia	8,8	3	15,5	3	26,7
Transparencia	12,5	4	19,8	4	13,1
Gestión Presupuestaria	10,9	5	24,6	5	8,8
Localización	%	Procedimiento Gestión	%	Duración	%
1	13,4	1	17,3	1	72,6
2	9,1	2	5,8	2	27,4
3	8,8	3	29,5	Gravedad	%
4	44,7	4	14,9	2	72,3
5	16,1	5	28,9	3	27,7
6	7,9	6	3,6		
Evaluación	%	Frecuencia	%		
6	34,7	3	62,3		
8	24,3	4	24,3		
9	27,7	5	13,4		
10	13,4				

Fuente. Elaboración propia.

La tabla 7 muestra los valores porcentuales de las variables dentro del segundo grupo, en el que los expedientes presentan un riesgo bajo. Por unidades, cabe destacar que el Ejército representa el 48,8% de las debilidades siendo la unidad en la que se concentran más debilidades. En términos absolutos, hay 100 debilidades de este tipo. Esto es consecuencia de la gran dispersión de los poderes adjudicadores en el Ejército de Tierra (21 organizaciones contratantes). A nivel de fuerzas armadas, los índices de debilidades más notables se encuentran en el Ejército de Tierra (48,8%) y en el Ejército del Aire (22,4%).

En relación con la naturaleza de las debilidades detectadas por objeto, el 40,5% corresponden al área de compras y el 23,9% al área de gestión presupuestaria. En la primera área, la mayoría de

las debilidades están relacionadas con contratos menores que carecen de fiscalización previa, y en la segunda, el principal problema es el retraso en la recepción de créditos por parte de los órganos de contratación, lo que dificulta la ejecución de los contratos.

En cuanto a los procedimientos contractuales, predominan los expedientes de contratos abiertos, que representan el 38% de las deficiencias detectadas.

En cuanto a la gravedad, el 55,6% de las deficiencias se consideran leves y el 44,4% graves. En términos de frecuencia, el 52,2% de las debilidades se consideran poco frecuentes. En la variable evaluación, predominan las calificadas como leves e infrecuentes, que representan el 52,7% del total de debilidades detectadas.

Tabla 7. % de las variables en el clúster de índice de riesgo bajo.

Unidad	%	Importe	%	Renta	%
Aire	22,4	1	23,4	1	22,9
Armada	9,8	2	27,3	2	27,3
OC	19	3	20,5	3	17,6
Tierra	48,8	4	28,8	4	32,2
Objeto	%	Nº habitantes	%	Personal	%
Contratación	40,5	1	21,5	1	17,1
Procedimientos especiales pago	18,5	2	10,7	2	34,6
Competencia	7,3	3	12,2	3	28,3
Transparencia	9,8	4	37,1	4	12,2
Gestión Presupuestaria	23,9	5	18,5	5	7,8
Localización	%	Procedimiento Gestión	%	Duración	%
1	13,7	1	13,2	1	67,8
2	13,2	2	4,4	2	32,2
3	5,9	3	38	Gravedad	%
4	48,3	4	15,1	1	55,6
5	10,7	5	19,5	2	44,4
6	8,3	6	9,8		
Evaluación	%	Frecuencia	%		
1	17,6	1	9,8		
2	18,5	2	52,2		
3	52,7	3	18,5		
4	11,2	4	8,3		
		5	11,2		

Fuente. Elaboración propia.

La tabla 8 muestra los valores porcentuales de las variables del tercer grupo, en el que los expedientes son todos de alto riesgo.

Por unidades, el 42,9% de las debilidades corresponden al Ejército de Tierra y el 18,7% al Ejército del Aire. Esto se debe en parte a que el Ejército del Aire funciona en gran medida mediante la generación de crédito a través de los créditos que se producen a lo largo del ejercicio. En consecuencia, la dotación presupuestaria del Ejército del Aire en enero es insuficiente para cubrir

los gastos que requiere. A su vez, esta recepción tardía del crédito provoca con frecuencia deficiencias en la gestión (reducción de los plazos, necesidad de recurrir a contratos menores, etc.) y aumenta así el riesgo de ineficacia.

En cuanto al carácter de los expedientes, cabe señalar que el 57,1% de las deficiencias corresponden a la contratación pública y el 17,6% a la gestión presupuestaria.

En cuanto a los procedimientos contractuales, podemos destacar que el 20,9% de las debilidades corresponden a expedientes sujetos a regulación armonizada, el 26,4% a expedientes abiertos y el 25,3% a contratos menores. En cuanto al ámbito geográfico, cabe destacar que el 38,5% de las debilidades se detectan en la Comunidad Autónoma de Madrid y la de Castilla-La Mancha y el 14,3% la Comunidad Autónoma de Andalucía y la de Extremadura.

En cuanto al número de habitantes de la localidad donde se incoa el expediente, el 26,4% de las debilidades se producen en ciudades de tamaño medio y el 23,1% en las redes urbanas. El análisis de la renta media de la localidad del expediente revela que el 30,80% de las debilidades corresponden al primer cuartil y el 28,6% al cuarto. En cuanto al número de interventores implicados, el 35,2% de las debilidades se producen en casos en los que intervienen tres interventores y el 20,9% en casos en los que intervienen cuatro.

En cuanto a la gravedad, se observa que el 100% se considera muy grave. En la variable frecuencia, el 56% son calificadas como frecuentes y el 35,2% como muy frecuentes. En la variable evaluación, el 58,2% se consideran muy graves y frecuentes, el 35,2% muy graves y muy frecuentes y el 6,6% muy graves e infrecuentes.

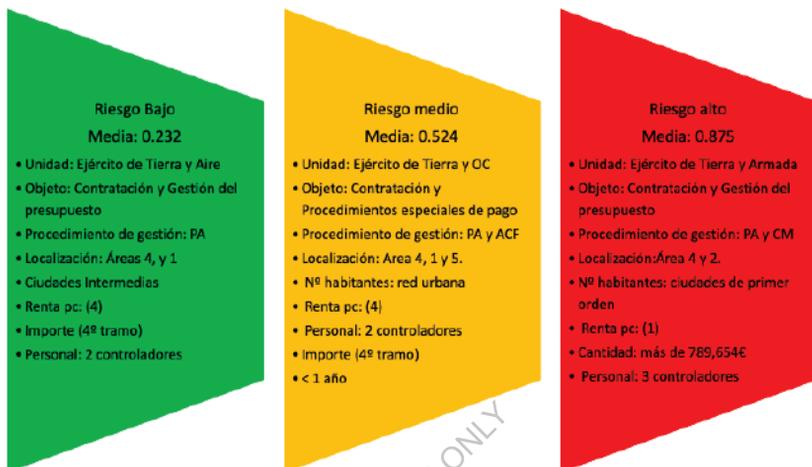
Tabla 8. % de las variables en el clúster de índice de riesgo alto.

Unidad	%	Importe	%	Renta	%
Aire	18,7	1	9,9	1	30,8
Armada	19,8	2	30,8	2	20,9
OC	18,7	3	13,2	3	19,8
Tierra	42,9	4	46,2	4	28,6
Objeto	%	Nº habitantes	%	Personal	%
Contratación	57,1	1	23,1	1	16,5
Procedimientos especiales pago	9,9	2	20,9	2	17,6
Competencia	8,8	3	7,7	3	35,2
Transparencia	6,6	4	26,4	4	20,9
Gestión Presupuestaria	17,6	5	22	5	8,8
Localización	%	Procedimiento Gestión	%	Duración	%
1	7,7	1	20,9	1	72,5
2	15,4	2	5,5	2	27,5
3	12,1	3	26,4	Gravedad	%
4	38,5	4	25,3	3	100
5	14,3	5	16,5		
6	12,1				
Evaluación	%	Frecuencia	%		
9	6,6	3	8,8		
12	58,2	4	56		
15	35,2	5	35,2		

Fuente: Elaboración propia.

La siguiente figura resume las características más importantes de las agrupaciones.

Figura 4. Análisis Clúster



Fuente: Elaboración propia

Por último, tras el análisis bivalente y el análisis de conglomerados, en los que la variable RI se utilizó de forma discreta, presentamos unas regresiones múltiples que pretenden medir el impacto de los factores de control interno y externo sobre los niveles de riesgo, utilizando los valores continuos de dicha variable. Para ello, se desarrollaron una serie de modelos estadísticos en los que la variable dependiente era el nivel de riesgo.

En primer lugar, para probar H1, presentamos un primer modelo que relaciona el índice de debilidad con los factores internos de la organización.

$$IR = \beta_0 + \beta_1 \text{Unidad}_{it} + \beta_2 \text{Lnpers}_{it} + \beta_3 \text{Annual Control Variables} + \varepsilon_{it} \quad (1)$$

Adicionalmente, y en línea con los enfoques que señalan a los factores externos a la organización como relevantes para el control de la gestión pública, postulamos la Hipótesis H2, el modelo 2 queda así planteado de la siguiente manera:

$$IR = \beta_0 + \beta_1 Localización_{it} + \beta_2 \text{número } hab_{it} + \beta_3 \text{ingresos } pc_{it} + \beta_4 V \text{Annual control variables} + \varepsilon_{it} \quad (2)$$

Por último, las características del tipo de contrato y su gestión se consideraron factores clave en el nivel de riesgo del expediente. Así pues, hipótesis H3. En consecuencia, el Modelo 3 es el siguiente:

$$IR = \beta_0 + \beta_1 Obj_{it} + \beta_2 Dur_{it} + \beta_3 MProc_{it} + \beta_4 importe_{it} + \beta_5 Opinion_{it} + \beta_6 \text{Annual control variables} + \varepsilon_{it}. \quad (3)$$

En todas ellas se incluyó "año" como variable de control. La Tabla 9 muestra los resultados obtenidos de la prueba de H1, H2 y H3.

Tabla 9. Modelos de regresión logística.

	Modelo 1	Modelo 2	Modelo 3
β_0	0.408*** (0.033)	0.495*** (0.041)	0.480*** (0.034)
VARIABLES DEPENDIENTES			
Uni β_1			
β_{11} Aire			
β_{12} Armada	-0.023 (0.022)		
β_{13} OC	0.034 (0.031)		
β_{14} Tierra	-0.041 (0.027)		
Ln pers β_2	0.029 (0.017)		
Geo β_1			
¹¹ Comunidad Autónoma de Galicia y la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias, Comunidad Autónoma del País Vasco, la Comunidad Autónoma de Cantabria y la Comunidad Autónoma de Castilla y León.		-	
¹² Comunidad Autónoma de Cataluña, la Comunidad Autónoma de La Rioja, la Comunidad Autónoma de Aragón y la Comunidad Foral de Navarra.		-0.012 (0.037)	
¹³ Comunidad Autónoma de la Región de Murcia y la Comunidad Valenciana		0.020 (0.039)	
¹⁴ Comunidad de Madrid y Comunidad de Castilla La Mancha		-0.019 (0.029)	
¹⁵ Comunidad de Andalucía y Comunidad Autónoma de Extremadura		0.015 (0.034)	
¹⁶ Comunidad Autónoma de Canarias, Islas Baleares, Ceuta y Melilla		0.032 (0.039)	
Hab β_2			
<i>Urbanos (más de 1.500.001)</i>		-	
<i>Metrópolis de primer orden (500.001-1.500.000)</i>		0.001 (0.034)	
<i>Metrópolis de segundo orden (200.001-500.000)</i>		-0.049 (0.033)	
<i>Ciudades intermedias (50.001-200.000)</i>		-0.068**	

			(0.027)
<i>Ciudades de baja Población (menos de 50.000)</i>			-0.061** (0.028)
Renta β_3			
β_{31} 0 - 22.313			-
β_{32} 22.314- 23.312			-0.065** (0.026)
β_{33} 23.313- 30.096			-0.025 (0.027)
β_{34} Más de 30.096			-0.044* (0.025)
Obj β_1			
β_{11} contratación			-
β_{12} PEP			-0.006 (0.023)
β_{13} competencia			0.020 (0.031)
β_{14} transparencia			-0.004 (0.030)
β_{15} presupuesto y gestión presupuestaria			-0.033 (0.124)
Dur β_2			
β_{21} un año			-
β_{22} dos años			0.001 (0.019)
Pc β_3			
β_{31} Expedientes sujetos a regulación armonizada			-
β_{32} Expedientes de contratación centralizada			-0.057 (0.041)
β_{33} Expedientes de contratación abiertos			-0.047** (0.025)
β_{34} Contratos menores			0.072** (0.030)
β_{35} Anticipos de caja fija			-0.069** (0.028)
β_{36} Libramientos de pagos a justificar			-0.112*** (0.041)
Imp β_4			
β_{41} 0 - 78.963,80			-
β_{42} 78.963,81 - 236.985,00			0.038 (0.024)
β_{43} 236.985,00- 789.654,00			0.032 (0.026)
β_{44} Expedientes de más de 789.654 €			0.056** (0.023)
Ro β_5			
β_{51} Reparación			-
β_{52} Observación			-0.147*** (0.018)
Variable dummy anuales	Si	Si	Si
R-squared	0.103	0.115	0.238
Adj R-squared	0.090	0.090	0.214
F	7,85*** [9, 615]	4,62*** [17, 607]	9,96*** [19,605]
Número de observaciones	625	625	625

Fuente: Elaboración propia

En el Modelo 1 (H1), incorporamos las variables que representan las características internas del

expediente. Los coeficientes de las variables categóricas "Unidad" y "Personal" no resultaron significativos para explicar el nivel de debilidad de un expediente. Por lo tanto, no podemos afirmar que las características internas del expediente, en su conjunto y sin tener en cuenta otros factores, afectan a su nivel de riesgo y, por lo tanto, a su debilidad de control. Esto nos lleva a rechazar H1.

Los resultados del modelo 2 (H2), relacionado con las características externas, muestran que en las zonas con un número no mayor de habitantes, especialmente en las ciudades medianas y pequeñas, el riesgo de debilidad es menor. Sin embargo, también es mayor en las zonas con menor renta per cápita (significativo para los intervalos 1). La variable "Ubicación" no resultó significativa. Por lo tanto, podemos aceptar H2.

Por último, en el Modelo 3 (H3), los resultados más interesantes son los siguientes. En lo que respecta al "Procedimiento de gestión", todos los tipos presentan un menor riesgo de debilidad en comparación con los expedientes sujetos a regulación armonizada, a excepción de los contratos menores. También se muestra una relación significativa y positiva entre el riesgo o debilidad y el importe del contrato (43=0,056, $p < 0,05$). Por último, los expedientes con observaciones presentan un riesgo menor que los expedientes con reparos. Estos resultados nos llevan a rechazar H3. Ni la variable de "Objeto" ni la de "Duración" resultaron significativas.

La tabla 10 presenta un resumen de los resultados obtenidos de la comprobación de las hipótesis en términos de rechazo, aceptación o no concluyentes.

Tabla 10. Resumen de la aceptación y el rechazo de las hipótesis propuestas

Hypotheses	Análisis Bivalente	Análisis Clúster	Regresión Lineal	Aceptación /Rechazo
H1: El nivel de debilidad se encuentra relacionado con factores internos a la organización.				inconclusa
H1.1: El nivel de debilidad se encuentra relacionado con la Unidad que gestiona el gasto	Sí	Inconclusa	No	Inconclusa
H1.2: El nivel de debilidad se encuentra relacionado con el número de personas dedicadas al control.	Sí	Inconclusa	No	inconclusa
H2: El nivel de debilidad se encuentra relacionado con factores externos a la organización.				Aceptación Parcial
H2.1: El nivel de debilidad se encuentra relacionado con el área geográfica donde surge el expediente.	Sí	Inconclusa	No	Inconclusa
H2.2: El nivel de debilidad se encuentra relacionado con el número de habitantes de la localidad donde surge el expediente.	Sí	Sí	Sí	Aceptación
H2.3 El nivel de debilidad se encuentra relacionado con la renta pc de la localidad donde surge el expediente	No	Sí	Sí	Aceptación
H1.h. El nivel de debilidad se encuentra relacionado con la naturaleza del contrato y factores relacionados con su gestión.				Aceptación Parcial
H3.1. El nivel de debilidad se encuentra relacionado con la duración del expediente.	No	No	No	Rechazo
H3.2. El nivel de debilidad se encuentra relacionado con el importe del gasto/contrato.	Sí	Sí	Sí	Aceptación
H3.3. El nivel de debilidad se encuentra relacionado con el procedimiento de gestión del gasto/contrato empleado..	Sí	Sí	Sí	Aceptación
H3.4. El nivel de debilidad se encuentra relacionado con el objeto o materia afectada por la debilidad detectada.	Sí	inconclusa	No	Inconclusa

Fuente: Elaboración propia.

5. Discusión.

Cabe destacar la importancia de analizar los factores que pueden influir en el riesgo de la gestión pública.

En cuanto a los factores internos de la organización, consideramos que respecto a la unidad en la que se realizan los contratos, es en la Armada donde se gestiona el mayor número de contratos, con diferentes grados de riesgo en esta unidad, entre bajo, medio y alto. El análisis de clusters sugiere que el Ejército del Aire tiene un riesgo menor y la Armada un riesgo mayor.

Cabe destacar que, en términos absolutos, el mayor número de debilidades se encuentra en el Ejército de Tierra (45,40%), una de cuyas razones parece ser la gran dispersión de entidades económicas (actualmente 21), lo que, a su vez, redundaría en el gran número de expedientes gestionados, dando lugar a ciertas debilidades en algunas de sus entidades económicas. La Armada, por su parte, presenta un importante inconveniente en cuanto a que gran parte de sus gastos no pueden liquidarse por los procedimientos ordinarios de gestión, ya que se realizan en buques y embarcaciones en todo el mundo, por lo que deben liquidarse a través del procedimiento especial de gestión de pagos a justificar, que carece de fiscalización previa y aumenta sus debilidades de gestión. En cuanto al mayor nivel de riesgo en la CA, puede atribuirse al hecho de que las Direcciones Generales del Ministerio de Defensa forman parte de esta estructura, por lo que la Dirección General de Armamento y Material, la Dirección General de Infraestructura y la Dirección General de Asuntos Económicos supervisan la ejecución de las grandes inversiones realizadas por el Ministerio de Defensa. Así, las dificultades técnicas que conlleva la ejecución de estas inversiones facilitan la detección de mayores irregularidades. En el Ejército del Aire, las principales debilidades se deben a la dependencia de esta unidad de la generación de crédito para sus operaciones.

En cualquier caso, no puede decirse que la "Unidad" sea una variable que determine el riesgo de los contratos públicos. En relación con el número de personas implicadas en la función de control, nuestros resultados no están en consonancia con las conclusiones de la GAO (2018), según las cuales el tamaño del equipo de auditoría no es un factor determinante para la eficacia de la gestión del riesgo. En el Ministerio de Defensa, un equipo formado por tres personas presenta el mayor riesgo: Sin embargo, no encontramos explicación para esta conclusión, lo que nos lleva a rechazar esta subhipótesis. Además, coincidiendo con Jeppesen (2019), consideramos que el tamaño del equipo de auditoría no es tan importante como su capacidad para identificar y evaluar los riesgos, la calidad del seguimiento y el seguimiento de las recomendaciones de auditoría.

En cuanto a los factores externos que determinan el riesgo en la contratación pública, en términos de ámbito geográfico, en nuestro estudio, las Comunidades Autónomas de Madrid y Castilla-La Mancha son las que concentran el mayor número de expedientes, todos ellos con diferente nivel de riesgo. No se puede afirmar que exista relación entre las comunidades autónomas y el riesgo en los expedientes abiertos. Estos resultados coinciden con los de Rosa (2020), Gutiérrez et al. (2019) y Cuadrado (2014).

En cuanto al número de habitantes de los municipios afectados por la contratación pública, nuestros resultados, en línea con los de Dasgupta et al. (2001) y Hessami (2014), sugieren que un mayor riesgo en la gestión de la contratación pública puede estar asociado a zonas más densamente pobladas. Estos autores sugieren que esto se debe a que la transparencia y la rendición de cuentas en dichas zonas tienden a ser menores. Charron et al. (2017) concluyen que solo la formación de los funcionarios públicos afecta al riesgo de contratación pública,

independientemente de la densidad de población.

La renta per cápita de los ciudadanos, por su parte, afecta inversamente al riesgo en la contratación pública, es decir, cuanto menor es la renta per cápita, mayor es el riesgo. Esto apoya la idea de que una menor renta per cápita o la falta de recursos pueden desempeñar un papel en las prácticas de corrupción. En esta línea, Santamaría y Matallana (2017) y Tóth y Haidu (2020) encuentran que cuanto mayor es la renta per cápita, menor es el riesgo de corrupción en la gestión de la contratación pública.

La comprobación de la tercera hipótesis relativa a las características de los contratos y la forma en que se gestionan reveló que la duración de los contratos no es un factor determinante del riesgo. Esta conclusión es contraria a las conclusiones de Erridge y Greer (2002) y Bauhr et al. (2020), que sugieren que la larga duración de los contratos puede aumentar el riesgo de que las partes implicadas incumplan sus obligaciones.

En cuanto al valor económico de los contratos, cuanto mayor es su importe, mayor es el riesgo. Esta conclusión coincide con las de Fazekas et al. (2016), mientras que Schapper et al. (2006) señalan que el valor del contrato también puede afectar a la selección y evaluación de los proveedores. En los contratos de mayor valor, es más probable que se lleven a cabo licitaciones abiertas y evaluaciones detalladas para mitigar los riesgos asociados a la selección de proveedores. Sin embargo, un mayor número de licitadores y un proceso de evaluación más estricto pueden aumentar los costes y el tiempo de gestión del contrato, lo que también debe tenerse en cuenta a la hora de evaluar el riesgo.

En cuanto a los procedimientos de gestión utilizados, el mayor riesgo se asocia a los contratos que utilizan procedimientos de regulación armonizada y a los contratos menores. En este sentido, Sengupta y Panja (2019) también constatan que los mayores niveles de riesgo se encuentran en los contratos menores. Por el contrario, Mantzaris (2014) y Fazekas et al. (2016) sostienen que los contratos gestionados mediante regulación armonizada deberían presentar un riesgo menor que los demás.

En cuanto al objeto o naturaleza del riesgo, cabe señalar que esta variable se utilizó para determinar el análisis de contenido y que, en línea con Neupane et al. (2012), Benítez (2018) y Barkumenko et al. (2020), se considera que la propia gestión del contrato es el principal factor generador de riesgo.

Por último, la opinión expresada en los informes es, evidentemente, un claro reflejo del riesgo gestionado. En este sentido, siguiendo a Abutabenjeh & Rendon (2023) e Isroilov et al. (2020), un análisis de los informes de auditoría en el sector público puede revelar importantes deficiencias en la gestión de las adquisiciones y los contratos y, por tanto, estos informes son documentos clave en la función interventora.

En conclusión, aunque la relación entre los niveles de riesgo y las variables analizadas es clara en muchos de los casos, la literatura sugiere que otros factores, como el buen gobierno, la tecnología de contratación electrónica y el control interno, son también esenciales para reducir el riesgo de corrupción en la gestión de los contratos públicos (Gascó et al., 2018; Chan et al., 2021; Prakasa y Sahid, 2022). En línea con la Teoría de la Contingencia (Woods, 2009), las organizaciones individuales necesitan adaptarse a las circunstancias específicas de su contexto, como se ha demostrado en esta investigación aplicada a la situación del Ministerio de Defensa español.

6. Conclusiones.

Los análisis realizados nos llevan a extraer las siguientes conclusiones:

Es crucial alinear el control interno para la gestión de riesgos en las instituciones públicas con la detección de riesgos y la adaptación a las realidades específicas de estas instituciones. Para ello, es necesario identificar las áreas en las que pueden surgir dichos riesgos; en el caso del Ministerio de Defensa español, estas áreas son las de gestión de contratos públicos, determinación de competencias, transparencia, utilización de procedimientos especiales de pago, procedimientos de gestión de contratos y gestión presupuestaria.

El análisis de nuestra base de datos nos permitió evaluar el nivel de debilidad del sistema de gestión y del control previo realizado por la función interventora. Los datos recogidos sobre las variables nos permitieron contextualizar y caracterizar las debilidades para comprender mejor los factores relacionados con el riesgo de fallos del control interno, según los distintos niveles de debilidad.

La determinación de un índice de riesgo basado en la gravedad y la frecuencia puede considerarse una medida clara para el seguimiento de los expedientes gestionados. Muchos factores pueden influir en un índice de este tipo. En la presente investigación se ha evaluado el posible impacto de factores internos, como la unidad o el número de personas del equipo de fiscalización; factores externos al Ministerio, como la ubicación geográfica, la densidad de población o la renta per cápita; y factores relacionados con las características del expediente y la forma en que se gestiona, como la duración del expediente, el procedimiento de gestión emprendido, el valor económico del contrato, la naturaleza del riesgo detectado y la opinión expresada en el informe de fiscalización.

Creemos que esta investigación constituye una importante contribución a la literatura existente. Presenta una visión detallada del riesgo inherente a los procesos de gestión llevados a cabo en el Ministerio de Defensa español entre 2016 y 2021, respondiendo, a su vez, a las preguntas e hipótesis de investigación planteadas

Los resultados muestran que el alcance y la capacidad actuales de la función de interventor previo para salvaguardar el cumplimiento de la legalidad y el control de los criterios de buena gestión financiera, economía, eficacia y eficiencia son insuficientes, ante la evidencia de un amplio número de expedientes de riesgo medio y alto.

Este estudio forma parte de una investigación más amplia y en futuras investigaciones se sugerirán medidas de mejora y recomendaciones para mitigar dichos riesgos en función de su naturaleza.

FOR AUTHOR USE ONLY

Sesión de presentación de comunicaciones

Conductor:

Rosario Pérez Morote
Profesora Titular de la Universidad de Castilla-La Mancha.

FOR AUTHOR USE ONLY

Mabel Mirta Cabrera

Profesora Titular de la Universidad Nacional de Rosario (Argentina).

Título:

“HABLEMOS DE CONTROL PÚBLICO”

La buena Administración Pública es, pues, una obligación inherente a los Poderes Públicos en cuya virtud el quehacer público debe promover los derechos fundamentales de las personas fomentando la dignidad humana de forma que las actuaciones administrativas armonicen criterios de objetividad, imparcialidad, justicia y equidad, y sean prestadas en plazo razonable.

(Carta Iberoamericana de los Derechos y Deberes del Ciudadano en Relación con la Administración Pública-C.L.A.D.)

Agradezco vuestra generosa invitación, hermanándonos a través de nuestra actividad académica, en esta prestigiosa Universidad.

Desde un lugar de Argentina, de cuyo nombre quiero acordarme, la ciudad de Rosario, envío mi aporte al tratamiento de los temas que nos convocan.

Nuestra Asociación Argentina de Profesores Universitarios de Contabilidad Pública, definió como objeto de la contabilidad pública: el estudio de la hacienda pública desde los puntos de vista de su organización, gestión y control. Para ello se basó en la doctrina nacional e internacional de la materia.

Como rasgo distintivo de la Contabilidad Pública tradicional encontramos entre sus objetivos que siempre se encamina hacia el control de legalidad.

Es por ello que se ha orientado a la rendición de cuentas, la que se relaciona con el concepto de responsabilidad de los funcionarios. Así nos lo dice el tratadista argentino, Adolfo Atchabahían: “la responsabilidad contable se traduce en la obligación de rendir cuenta que imponen las leyes financieras a los funcionarios que por su cargo deben administrar los bienes del Estado”.

Los cuerpos legislativos necesitan información financiera para aprobar los presupuestos y juzgar las cuentas que constituyen la rendición del poder administrador. La materia sujeta a control es esencialmente política. El control es ejercido por las Cámaras en su conjunto o en forma separada.

Recordemos que el presupuesto, se originó con la idea del límite al poder absoluto, en su momento de los monarcas y fue convirtiéndose en un instrumento de control del Legislativo sobre el Ejecutivo, tal lo que encontramos en las modernas democracias presidencialistas o parlamentarias. Luego aparecen los organismos de fiscalización en la órbita de estos legislativos, reafirmando esa idea de límite.

En algunas legislaciones el Parlamento delega facultades al Ejecutivo para que pueda modificar el presupuesto, una vez entrado en vigencia. Este es el caso de la Ley de Administración Financiera Argentina.

Luego de diez años de vigencia de esta disposición normativa se impulsó la tesis de la necesidad de limitar esas facultades atribuidas al Jefe de Gabinete, que por imperio de la Constitución Nacional, tiene a su cargo “ejercer la administración general del país y ejecutar la ley de presupuesto nacional”.

De esta manera, se trata de retornar al principio de considerar al Presupuesto como un instrumento de disciplina del Sector Público para encauzar, dirigir y controlar el gasto público y no en un documento meramente formal.

En el caso en que se abuse de la facultad de modificar el presupuesto, cuando el legislativo deba ejercer la atribución constitucional de aprobar o desechar, la Cuenta de Inversión, se encontraría con que ésta no es la contracara del presupuesto oportunamente sancionado.

Si analizamos la misma situación para el caso de la Unión Europea encontramos en el Tratado, su artículo 78 quater, que lo regula: "La Comisión, bajo su propia responsabilidad y dentro del límite de los créditos autorizados, ejecutará el presupuesto administrativo de conformidad con lo dispuesto en el reglamento adoptado en virtud del artículo 78 nono, con arreglo al principio de buena gestión financiera. El reglamento determinará las formas específicas de participación de cada institución en la ejecución de sus propios gastos. Dentro del presupuesto administrativo, la Comisión podrá transferir créditos de capítulo a capítulo o de subdivisión a subdivisión, con los límites y en las condiciones que establezca el reglamento adoptado en virtud del artículo 78 nono." Como vemos, permite modificaciones presupuestarias pero con limitaciones, lo que luego será fiscalizado por el Tribunal de Cuentas, a la sazón, el único de nivel supranacional.

Los ciudadanos en el momento de votar pueden tener en cuenta atributos entre los que no esté la información financiera, como el partido político al que pertenece el candidato y sus condiciones personales. No obstante la información financiera puede ser útil para evaluar la gestión, determinar si los tributos son excesivos en comparación con los servicios que reciben y conocer si se han alcanzado los objetivos planeados en los programas. Todo ello determinará, naturalmente a qué grupo según sus resultados deben dar su voto, lo que configura la forma tradicional de control popular.

El Profesor argentino Gustavo Wierna, señala que la actividad de control del Poder Legislativo está presente en los actos de conducción política y en los hacendales. Para ello fija el presupuesto, autoriza empréstitos, establece contribuciones, etc. En ese control, además de los mecanismos propios, utiliza los que le brinda la administración, como resultado del control ejercido por los órganos y organismos dependientes del Poder Ejecutivo, o del Poder Legislativo.

Debemos ser conscientes de la importancia de la información con que cuenta la administración, que los órganos de control en sus informes, o dictámenes presentan elaboradamente. Estos documentos deberían servir para la gestión de esa misma administración, a través de la retroalimentación.

Tampoco olvidemos que los Órganos Externos de Fiscalización no fiscalizan a los gobiernos sino a la administración y que su campo de actuación es la hacienda pública. Es por ello que deben ofrecer información útil tanto al Poder Legislativo, al Poder Ejecutivo, como al ciudadano.

Lo expuesto conduce al cumplimiento de los principios de eficacia, eficiencia, economicidad, equidad.

La fiscalización no es un fin en sí misma sino una parte de los mecanismos reguladores de la actividad de la Administración Pública.

Así lo dice la Declaración de Lima del año 1977, del INTOSAI, llamada la Carta Magna de la Fiscalización. En efecto, deja en claro que los objetivos del control no podían ser otros que los de "garantizar la racionalidad y eficacia en el manejo de las finanzas públicas, dar respuesta a la mayor intervención del Sector Público en la vida económica y en los Estados y garantizar la estabilidad y desarrollo de las Naciones.

Las cuentas, a través de las cuales se lleva a cabo la labor fiscalizadora, son una manifestación humana, que se ajusta a valores humanos, y que persiguen ayuda al progreso social y económico.

Este aspecto puede expresarse en palabras de Ramón Muñoz Álvarez, experto en fiscalización⁹ de reconocido prestigio internacional, que sostenía que si se profundiza en el estudio de la disciplina contable, se descubre que es una ciencia profundamente impregnada de espíritu humanista. Se ha ido configurando como un instrumento al servicio del hombre, como una disciplina en la que la concepción humanista del mundo ha influido notablemente.

Por ello, todo el que intervenga en actividades de control, sean funcionarios de los Tribunales de Cuentas, Contralorías u otras entidades fiscalizadoras, legisladores, ciudadanos, periodistas, etc. deben hacerlo con una visión amplia de los problemas y aplicar soluciones inspiradas en lo que podríamos llamar de “sana crítica”, es decir sentido común. Todo ello por cierto dentro del marco de la legalidad en la que debe desenvolverse la actividad administrativa pública.

El derecho de controlar la obtención y el empleo de los recursos públicos por parte de la ciudadanía, tiene origen, en la forma que hoy conocemos, en el artículo XIV de la “Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano”, de 1789:

“Todos los ciudadanos tienen el derecho de comprobar, por sí mismos o a través de sus representantes, la necesidad de la contribución pública, de aceptarla libremente, de vigilar su empleo y de determinar su prorrata, su base, su recaudación y su duración.”

Esta es la esencia del control público. Su razón de ser es la garantía que debe brindarse al ciudadano respecto del destino de la riqueza que se le detrae coercitivamente; el objetivo es el cumplimiento de los fines del Estado. En esa misma línea, el actuar de la administración pública debe tender a la protección de la Hacienda Pública en general.

Aquí puede citarse a Salvatore Buscema, en su Tratado de Contabilidad Pública, dice: “...el deber del Estado de destinar y hacer destinar solamente a los fines públicos, cuanto es detraído coactivamente de las economías privadas de los contribuyentes. Los términos de este problema, dan lugar a relaciones complejas que se estudian y profundizan en diversas ramas de la ciencia jurídica, principalmente el derecho constitucional y, contemporáneamente, otras ramas del derecho como el administrativo, el tributario y el contable.” Sostiene, además que “la sociedad tiene el derecho a ser garantizada y asistida por el Estado, dentro de límites razonables, por lo tanto tiene el deber de proveerle los medios necesarios y el Estado tiene el deber de procurar, dentro de límites razonables, el bien de la sociedad y por lo tanto el derecho a ser provisto de los medios correspondientes”.

Las garantías deben ser objetivas, porque tienen por causa el cumplimiento de la función controladora respecto de la esencia que es el derecho de controlar que tienen los ciudadanos.

Puede distinguirse entre la razón - la causa- y la actividad para controlar. La actividad es lo subjetivo, lo objetivo es la materia de aplicación de la actividad, al decir del tratadista argentino Cayetano Licciardo, el objetivo, tratándose de Hacienda Pública, es una materia administrable de naturaleza política, respecto de la cual deben entenderse la eficacia, la eficiencia y la economicidad.

9 Control: del francés como *contrerôle*, luego *contrôle*, de ahí salió la voz control, que evolucionó hacia su actual acepción de 'comprobación', 'inspección' o 'vigilancia'. Fiscalización: Acción y efecto de fiscalizar. Se utilizaron indistintamente en el presente trabajo

Para que se hagan efectivas estas garantías interviene el Parlamento determinando los fines públicos, estableciendo un sistema orgánico de control en una dualidad de funciones: la autorización para gastar que está en el Presupuesto y la aprobación de su rendición de cuentas.

El control debe servir a todas las entidades del sector público. En esta línea se manifiestan las Normas de Auditoría de la General Accounting Office de Estados Unidos, que exigen que en los informes se mencionen, los aspectos positivos de la gestión controlada de utilidad para otras entidades del Sector Público.

Una interpretación inexacta del principio de división de poderes o una concepción rígida del sistema institucional de nuestras modernas democracias, llevaría a creer que su objetivo último es distinto que el de la Entidad Pública controlada. Fiscalizador y fiscalizado, cumplen actividades distintas con diferentes competencias, pero esto no implica que su fin último no coincida ya que no es otro que el de conseguir que la actividad financiera del Sector Público se ajuste a los valores consagrados en las normas constitucionales y ordenamientos jurídicos respectivos.

Por ello la actividad de los órganos de control no puede alterar la de los fiscalizados, por el contrario, debe ser normal. En este sentido, el control debe manifestarse como una actividad natural y ordinaria para un estado de derecho y no como algo excepcional que se desarrolla desde una posición dominante.

Al hablar de estas entidades fiscalizadoras no solo me refiero a las llamadas superiores, en efecto también merecen ser consideradas las de las provincias y municipios como es el caso de la estructura de control de Argentina, debido a la forma federal de gobierno.

Los que como yo hayan ejercido funciones decisorias en un órgano externo de fiscalización, podrán coincidir en que, independientemente de las facultades previstas en las normas legales que las regulan, pueden ver obstaculizada su tarea. En efecto, cuando la norma contempla que pueden dirigirse directamente a diversos organismos y entidades del sector público para solicitar la información que requieran, las respuestas pueden ser tardías y atentar contra la eficacia y eficiencia. Esto se produce en ocasiones por cuestiones propias de los procedimientos administrativos o decisiones políticas. La actividad fiscalizadora entra en contacto con la gestión del ente, donde deben considerar la responsabilidad de los funcionarios que tienen a su cargo los elementos requeridos. En síntesis, la norma puede otorgarles amplias atribuciones, pero la administración es llevada a cabo por funcionarios que deben tomar decisiones, solicitar autorizaciones, etc.

La sociedad es informada con claridad, a través de los Parlamentos, como mediante la difusión directa, acerca de cómo se gestionan los fondos públicos y de qué manera puede mejorarse esa gestión. Esto debe considerarse digno de una Entidad Fiscalizadora que esté a la altura de un estado de derecho en un correcto funcionamiento institucional y en el marco de una democracia representativa que demanda además de legalidad, ética, eficacia y legitimidad pública.

Preguntémosnos entonces si los organismos de fiscalización contribuyen a informar a la ciudadanía y si los informes son entendibles. Existe actualmente la tendencia generalizada de dar a la publicidad los resultados de la actuación, aprovechando los medios que nos brinda la tecnología, como son las páginas web que poseen las entidades fiscalizadoras.

En este sentido puedo citar lo expresado por el ex-Presidente de la Auditoría General de la Nación de Argentina, Dr. Leandro Despouy: “ que la difusión de los informes integra el proceso de fiscalización”.

La gestión en la hacienda pública y su control, son líneas paralelas. Solo un control con criterio realista puede inducir a una gestión adecuada y eficaz, y ésta se producirá solo si se renueva permanentemente en dicho sentido.

En tal sentido, los informes y actuaciones de los organismos fiscalizadores deben estar en concordancia con los valores que a las mismas corresponde representar, aportar y difundir. Esto nos llevaría a recordar el lema de la INTOSAI, **“Experientia mutua omnibus prodest”**: el intercambio de experiencias entre las instituciones homólogas.

También nosotros, los profesores y estudiosos, desde los claustros Universitarios estamos llamados a contribuir para que la fiscalización pública avance continuamente hacia nuevas metas.

En cuanto a control, hay un extenso camino por recorrer, y allí tenemos mucho por hacer y enriquecer nuestros conocimientos como con este tipo de encuentros.

Expreso mi anhelo en cuanto a que con nuestra labor académica, contribuyamos a que la fiscalización pública logre sus objetivos.

Creo que sería aplicable lo expresado por Lord Alfred Tennyson:

“Nunca será tarde para buscar un mundo mejor y más nuevo, si en el empeño ponemos coraje y esperanza”

1. BIBLIOGRAFÍA

ATCHABAHIAN, Adolfo: Régimen Jurídico de la Gestión y el Control en la Hacienda Pública, Editorial La Ley 2008.

BUSCEMA, Salvatore: Contabilidad del Estado y los organismos públicos, Milán, editor Giuffrè, 2005. ISBN 978-88-14-11469-4 .

GENERAL ACCOUNTING OFFICE : www.gao.gov

INTOSAI: Declaración de Lima, 1977 , www.intosai.org/

LICCIARDO, Cayetano: Pensador Preclaro – Ediciones Macchi, 2000.

MUÑOZ ÁLVAREZ, Ramón: Austeridad, Gasto Público y Control, Tribunal de Cuentas de España, 1996

WIERNA, Gustavo: El Control por la Cuentas Públicas y el Control de las Cuentas Públicas, Universidad Nacional de Salta, 1995.

FOR AUTHOR USE ONLY

M.^a del Rocío Arteaga Arteaga

Interventora/Tesorera. Categoría Superior. Interventora Adjunta Diputación Provincial de Málaga (España).

Título:

“UN NUEVO MODELO DE CONTROL INTERNO EN LAS CORPORACIONES LOCALES”

Resumen

La aprobación del RD 424/2017, de 28 de abril, por el que se aprueba el Reglamento de Control Interno en las entidades del Sector Público local, ha supuesto un cambio en el modelo de control interno en las Corporaciones Locales. Este nuevo modelo tiende a dar una importancia relevante a los controles financieros y auditoría pública, como actividad principal, desplazando la intervención/fiscalización previa que tradicionalmente ha tenido un papel predominante en el control interno de las Corporaciones Locales. El presente trabajo analiza la normativa existente al respecto, se hace el diagnóstico de la situación actual de las entidades locales y en particular de la Diputación de Málaga, a partir del cual, se elabora una propuesta de cuáles serían las líneas de actuación para la implantación de un modelo de control interno en dicha corporación, y su extensión a cualquier entidad local que presente una situación similar.

Abstract

The approval of Royal Decree 424/2017, of 28 April, approving the Regulation on internal control of the local public sector, has led to a change in the internal control model in Local Corporations. This new model tends to give a relevant importance to financial controls and public audit as the main activity, displacing the intervention/prior audit that has traditionally played a predominant role in the internal control of Local Corporations. This paper analyses in detail the existing regulations in this respect, the diagnosis of the current situation of local bodies and, in particular, the Malaga Provincial Council, from which a proposal is made as to the phases of implementation of an internal control model in this corporation, and its extension to any local entity in a similar situation.

FOR AUTHOR USE ONLY

1. Introducción.

El RD 424/2017 de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Locales (RCI), ha supuesto un cambio en el modelo de control interno en las Corporaciones Locales que, aunque ha sido ampliamente demandado y esperado por los Interventores/as locales no está exentos de dificultades su implantación.

Este nuevo modelo tiende a dar mayor protagonismo al control financiero, que se encontraba escasamente implantado en las Corporaciones Locales, quizá favorecido por la escueta regulación existente de esta modalidad de control. El reglamento aclara conceptos y pone especial énfasis en el valor añadido que puede suponer el control financiero para una mejor gestión de los fondos públicos.

El art. 4.3 del RCI señala dispone que “El órgano interventor dispondrá de un modelo de control eficaz y para ello se le deberán habilitar los medios necesarios y suficientes”.

De este artículo destacan dos aspectos fundamentales que es la base de cualquier sistema de control: “Modelo de control eficaz” y “Medios necesarios y suficientes”.

El primero de ellos supone que el Interventor/a local debe de verificar si el modelo de control es realmente eficaz y plantearse cómo se puede mejorar. Tarea que requiere un análisis en profundidad de la entidad.

El segundo de ellos, la falta de medios, sobre todo personales, es algo que se produce en todas las administraciones locales y ha sido puesto de manifiesto reiteradamente por los Interventores/as locales con independencia del tamaño de la Entidad¹⁰.

Es una realidad que las Intervenciones locales soportan una gran carga de trabajo, unas veces porque realizan tareas que no les corresponde pero que, o bien tradicionalmente las ha realizado, o bien son los únicos que tienen los conocimientos suficientes para poder realizarlo, y otras veces porque la propia normativa les ha atribuido una serie de responsabilidades adicionales que consumen una parte importante del tiempo¹¹.

Otro aspecto a tener en consideración, es el tema de la responsabilidad. Hasta ahora, el modelo de control en las Corporaciones Locales se basaba fundamentalmente en la fiscalización previa de todos los actos, lo que supone que recae en la Intervención la responsabilidad casi en exclusiva del

10 Ejemplo de ello es lo que señalaba el “Informe de Fiscalización de los Gastos de Personal e Indemnizaciones por razón del Servicio de las Diputaciones Provinciales y sus Organismos Autónomos de Comunidades Autónomas sin Órganos de Control Externo Propio. Ejercicio 2017, al decir que “En el ejercicio fiscalizado, ninguna de las diputaciones fiscalizadas realizó actuaciones de control financiero, previstas en el artículo 220 del TRLRHL, aduciendo principalmente la ausencia de medios adecuados”.

11 Resolución del 18 de mayo de 2021, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización sobre los acuerdos y resoluciones contrarios a reparos formalizados por los interventores locales de las entidades locales de la Comunidad Autónoma de Castilla-la Mancha y las anomalías detectadas en materia de ingresos, así como los acuerdos adoptados con omisión del trámite de fiscalización previa, ejercicio 2016 (BOE 20 de agosto 2021), insta a que se “evite el desempeño de funciones adicionales a las de control interno que incrementen significativamente la carga de trabajo o que resulten incompatibles con las funciones ordinariamente asignadas a los órganos de intervención”

cumplimiento normativo. Esto ha propiciado que los gestores se desvinculen totalmente de la idea del control (Muñoz, 2017)¹².

Por todas estas razones, se hace indispensable, que se haga uso de los medios que han puesto al alcance de los Interventores/as Locales el RD 424/2017 de 28 de abril, aunque ello suponga realizar un esfuerzo inicial, con el fin de que el control en sus respectivas entidades sea más eficaz y eficiente, ya que ello revertirá en beneficio de la gestión de los fondos Públicos. Pero para ello, es preciso que se abandone la idea de que el control es únicamente misión de la Intervención, es necesario transmitir a todos los gestores de las Corporaciones Locales, como señala Miaja (2019, pag.89), que el control es “*tarea de todos*”. Hay que hacer entender a los gestores que son responsables de la tramitación adecuada de los expedientes, que son la primera línea de defensa. En definitiva, hay que plantear un cambio en la “cultura de control”.

El objetivo de este trabajo es precisamente proponer unas líneas de actuación para la implantación de un nuevo modelo de control interno, más moderno, que pueda ser aplicado a cualquier Corporación Local, fruto de la experiencia profesional en un caso particular como es la Diputación de Málaga, como ejemplo a poner en práctica.

Para alcanzar dicho objetivo, es preciso analizar en primer lugar la normativa aplicable. A partir de ahí se realiza un diagnóstico de la situación en la que se encuentran la mayoría de estas Entidades, utilizando para ello tanto la experiencia profesional como el análisis de los diferentes informes emitidos por los órganos de control externos (OCEX). Finalmente se plantea un nuevo modelo de control cuya implantación requiere una serie de acciones basadas en las opiniones de los distintos autores y en la aplicación del Marco Integrado de Control Interno (COSO).

2. El marco general de control interno establecido en el RD 424/2017, de 28 de abril.

De cara a implementar el modelo de control, es imprescindible tener conocimiento de la normativa aplicable a las Corporaciones Locales en este tema. Para ello, partimos de un breve análisis de la evolución normativa para, posteriormente, centrarnos de lleno en el contenido del RD 424/2017, de 28 de abril.

La primera regulación post-constitucional de control interno local, se produce con la aprobación de la Ley 39/1988 de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales que, en su Título VI, Capítulo IV bajo la denominación de “Control y fiscalización”, dedicaba 11 de sus artículos a este contenido (art. 194 a 204).

Este texto legal, configura el control interno local como el conjunto de tres tipos de control (función interventora, control financiero y control de eficacia), siendo la regulación bastante escasa, centrándose y poniendo mayor énfasis en la Función Interventora.

La Función Interventora, se configura como un control previo de legalidad “*sobre la gestión económico-financiera y presupuestaria*”, con la amplitud que dicha materia puede conllevar, por lo que existía cierta discrecionalidad del Interventor/a a la hora de realizar esta función.

Posteriormente se promulga el Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora las Haciendas Locales (en adelante TRLHL), que viene a

12 Este autor señala que “el sistema de responsabilidad administrativa, no ayuda a que los servidores públicos sientan el control como algo que afecta a la organización en su conjunto, puesto que ya existe unos responsables especiales que son los que pueden afrontar una responsabilidad contable y ya se cuidarán de poner los medios para eludirlos.”

derogar la Ley 39/1988, donde se introduce algunas modificaciones a la Función Interventora pero esencialmente mantiene la misma regulación que la normativa anterior. Nuevamente se pone mayor énfasis a la Función Interventora en el modelo de control interno de las Corporaciones Locales.

El TRLHL fue objeto de varias modificaciones, siendo la más significativa, la efectuada con ocasión de la aprobación de la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local.

Esta norma (la Ley 27/2013) señala en su exposición de motivo la necesidad de hacer *“una revisión profunda del conjunto de disposiciones relativas al completo estatuto jurídico de la Administración local”* con el objetivo, entre otros, *“de racionalizar la estructura organizativa de la Administración local de acuerdo con los principios de eficiencia, estabilidad y sostenibilidad financiera, garantizar un control financiero y presupuestario más riguroso”*. Continúa diciendo: *“Para lograr un control económico-presupuestario más riguroso, se refuerza el papel de la función interventora en las Entidades Locales. De este modo, a partir de ahora el Gobierno fijará las normas sobre los procedimientos de control, metodología de aplicación, criterios de actuación, así como derechos y deberes en el desarrollo de las funciones públicas necesarias en todas las Corporaciones locales. Con ello, se viene a cubrir un vacío legal y se hace posible la aplicación generalizada de técnicas, como la auditoría en sus diversas vertientes, a las Entidades Locales en términos homogéneos a los desarrollados en otros ámbitos del sector público. Para ello, se contará con la participación de la Intervención General de la Administración del Estado”*.

La ley 27/ 2013 de 27 de diciembre, viene a modificar fundamentalmente dos artículos del TRLHL, el art. 213 y 218, siendo la más significativa en relación al modelo de control la modificación del art. 213. El art. 213, recoge la regulación del control interno al que deberá someterse la gestión económica de las entidades locales y de los organismos autónomos y sociedades mercantiles que dependan de ellas, manteniéndose la triple acepción de función interventora, función de control financiero y control de eficacia, y donde se incluye, como aspecto novedoso dentro del control financiero *“la auditoría de cuentas de las entidades que se determine reglamentariamente”*. Así mismo se establece la obligación de remitir, por parte de los/as Interventores/ras locales, a la Intervención General de la Administración del Estado de *“un informe anual en el que se resuman los resultados de los controles desarrollados en cada ejercicio.”*

Este precepto encarga al Gobierno, a propuesta del Ministerio de Hacienda y Función pública la tarea de elaborar y aprobar *“las normas sobre procedimientos de control, metodología de aplicación y criterios de actuación, derechos y deberes del personal controlador y destinatarios de los informes de control”*. En cumplimiento de dicho mandato se aprueba el Real Decreto 424/2017, de 28 de abril de 2017, que entró en vigor el 1 de julio de 2018, por el que se regula el Régimen Jurídico del Control Interno en las entidades del Sector Público Local (en adelante RCI).

Como aspecto a destacar dentro de este Reglamento, encontramos el artículo 3, el cual dispone que *“el control interno de la actividad económico-financiera se ejercerá por el órgano interventor a través de la función interventora y del control financiero.”* Dentro de este último distinguimos, a su vez, dos tipos de control: el control financiero permanente y auditoría pública, incluyéndose en ambos el control de eficacia.

La Función Interventora controla los actos de la entidad local, de los organismos autónomos, así como de los consorcios cuando el régimen de control de las administraciones públicas a los que estén adscritos así lo establezca, que den lugar al reconocimiento de derechos o a la realización de gastos, así como los ingresos y pagos que de ellos se deriven, y la inversión o aplicación en general de sus fondos públicos.

El control financiero, tiene por objeto verificar el funcionamiento de los servicios del sector público local en el aspecto económico financiero para comprobar el cumplimiento de la normativa y directrices que los rigen y, en general, que su gestión se ajusta a los principios de buena gestión financiera, comprobando que la gestión de los recursos públicos se encuentra orientada por la eficacia, la eficiencia, la economía, la calidad y la transparencia, y por los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera en el uso de los recursos públicos locales.

El control financiero comprende las modalidades de Control Permanente y Auditoría Pública, incluyéndose en ambas el control de eficacia referido en el artículo 213 del TRLRHL.

El control financiero permanente se ejerce sobre la Entidad Local y los organismos públicos en los que se realiza la Función Interventora para comprobar de forma continuada que el funcionamiento de la actividad económico-financiera del Sector Público Local se ajustan al ordenamiento jurídico y a los principios generales de buena gestión financiera.

La auditoría pública consiste en una verificación realizada, a posteriori, la actividad económica-financiera a través de tres modalidades: auditoría de cuentas, auditoría de cumplimiento y auditoría operativa.

Este nuevo marco normativo ha supuesto un cambio en el modelo de control interno con muchos aspectos positivos, si bien hay ciertas cuestiones que no han quedado suficientemente definidas y reguladas. Siguiendo a Enríquez (2019, pág.70), entre los aspectos positivos nos encontramos la de *“dotar mayor visibilidad del control interno”*, al incluir entre su articulado la obligación de elaboración de un Plan de acción, para subsanar las deficiencias detectadas o incumplimientos normativos que se pongan de manifiesto por el Interventor/a en su informe resumen. Igualmente se da cobertura al vacío normativo que muchas entidades completaban con sus propios Reglamentos, lo cual suponía que el control interno local adolecía de una severa *“falta de homogeneidad”*¹³ y *“uniformidad”* en su ejercicio. Por otro lado, hay una clara intención por apostar por el control financiero que, tal y como ponen de manifiesto los diversos informes de los órganos de control externo, su utilización es bastante escasa.

Pero también hay aspectos que no han quedado suficientemente asentados con este Reglamento. Por un lado, el reglamento se ha hecho trasladando la normativa estatal a la local, sin tener en cuenta que la realidad local es distinta. Como aspecto igualmente negativo que no ha terminado de definir este reglamento, es el reforzamiento del control interno. Aunque la exposición de motivos del reglamento señala este aspecto como una de las finalidades, lo cierto es, que sigue sin existir independencia del Interventor/a de los órganos que tiene que controlar, por lo que ese objetivo de reforzamiento del control interno encuentra su debilidad en ese aspecto. No existe independencia orgánica, son los órganos de gobierno de los entes que se fiscalizan los que fijan tanto las retribuciones de los/as Interventores/as como la dotación de personal y medios

13 Este aspecto lo recoge también Sánchez, F.J. (2017): “Aspectos más importantes en la aplicación del real decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del sector público local.” Revista digital CEMCI, Nº 36: octubre a diciembre 2017. pp. 2-15.

materiales, por lo que realmente no hay un reforzamiento efectivo de las funciones del Interventor/a Local.

3. Diagnóstico del sistema de control interno.

Analizando la realidad presente en la mayoría de las entidades locales se ponen de manifiesto que tradicionalmente, los órganos de control interno de las entidades locales han puesto mayor interés en la Función interventora, dejando de manera residual las actuaciones de control financiero. Esto se desprende de las conclusiones a las que llegan los Órganos de control externo en varios de sus informes¹⁴ considerando la existencia de una “*debilidad en los sistemas de control interno*”, por lo que se hace necesario realizar un proceso de transformación del modelo de control interno que permita realizar las dos modalidades de control.

Aprovechando mi puesto de Interventora Adjunta en la Diputación de Málaga y de mi experiencia profesional, he considerado oportuno hacer un diagnóstico particular de la situación de partida en esta Entidad, que pueden ser extensible a otras administraciones públicas que presenten similares características, utilizando como método de análisis el modelo DAFO (Debilidades, Amenazas, Fortalezas y Oportunidades).

El DAFO es una herramienta de estudio de la situación de una empresa, institución, proyecto o persona, para conocer la situación real en que se encuentra y a partir de ahí planificar una estrategia de futuro, analizando sus características internas. Si bien en el sector privado, las debilidades y fortalezas son internas a la organización y las oportunidades y las amenazas se ven afectadas por aspectos externos, en el sector público todos los elementos (debilidades, amenazas, fortalezas y oportunidades) pueden verse afectadas tanto por factores internos como externos (Surdez y Aguilar, 2011).

Partimos de un análisis de la situación en la que se pueden encontrar la mayoría de los servicios de Intervención, del modelo de control interno, identificando sus Debilidades y Amenazas, sus Fortalezas y Oportunidades, a partir del cual podamos plantear un nuevo modelo de control, así como planificar su implantación.

Del análisis DAFO se pueden sintetizar en los siguientes aspectos:

DEBILIDADES

- ✓ Concepto de control interno enfocado en la Función Interventora (control previo de legalidad).
- ✓ Dentro de la Función Interventora, hay un predominio de la modalidad de Fiscalización Plena. Generalmente solo se suele utilizar la modalidad de Fiscalización limitada previa en los Gastos de Personal. Su regulación, en la mayoría de los casos, se encuentra en las Bases de Ejecución del Presupuesto.
- ✓ Desconocimiento del concepto de control financiero por parte del personal de Intervención.

14 Informes de fiscalización del sector público local, ejercicios 2018, 2019 y 2020. Tribunal de Cuentas.

- Control financiero inmaduro, realizándose únicamente en aquellas materias que exige la legislación.
- No se realiza un análisis de riesgos utilizando una metodología, sino que se efectúa por la intuición de quien ejecuten los controles previos.
- Retraso considerable en la ejecución del Plan anual de Control Financiero.
- Inexistencia de un Manual de Procesos de fiscalización.
- Dificultad de extracción de datos no contables (subvenciones, contratos, etc.) de las distintas herramientas informáticas.
- Insuficiencia de recursos humanos para abordar la totalidad de los trabajos encomendados.

AMENAZAS

- ✓ Desconocimiento sobre cómo poner en marcha y la forma de ejecutar el Control financiero en la gran mayoría de las administraciones públicas locales. La Función Interventora se encuentra regulada, no ocurriendo lo mismo en el control financiero.
- ✓ Previsible actitud reacia a los nuevos cambios por parte de los trabajadores, al hacerles responsables del control de los expedientes que tramitan.
- ✓ Aunque existe la posibilidad de la colaboración con auditores externos, la mayoría desconoce las peculiaridades que presenta la Administración Local.
- ✓ Riesgo a que las nuevas técnicas se conviertan en un instrumento para cubrir expedientes y por tanto sean eficaces únicamente desde un punto de vista formal, sin generar impactos reales en el control de la actividad.
- ✓ Los/as Interventores/as locales, aunque tienen una amplia formación debido a la variedad de materias a la que se enfrentan día a día, carecen de formación en técnicas de auditorías, especialmente en auditorías de cuentas.

FORTALEZAS

- ✓ Apoyo político. La implantación de este nuevo modelo puede suponer una agilización en la tramitación diaria de los expedientes.
- ✓ Liderazgo por parte del superior jerárquico (Interventor/a).
- ✓ Gran conocimiento en la Intervención de la organización de las entidades que conforman el Sector público local.
- ✓ El ejercicio de la Función interventora en la modalidad de fiscalización e intervención plena dentro del control interno muy madura.

- ✓ Conocimientos de la normativa aplicable en cada expediente por parte del personal adscrito al servicio de intervención.
- ✓ Convencimiento y predisposición por parte de los superiores de la necesidad de realizar actividades formativas relacionadas con el control interno.

OPORTUNIDADES

- ✓ Posibilidad de adscribir personal específico para la realización de Control Financiero (aunque no sea suficiente), creando puestos en la Relación de Puestos de Trabajo y plazas en las Plantillas de personal.
- ✓ Cambios normativos. La promulgación del RD 424/2017 de 28 abril (RCI) fortalece un cambio en el modelo de control, permitiendo la utilización de procedimientos que favorezcan una mayor agilidad en la tramitación diaria de los expedientes.
- ✓ La experiencia en el control financiero ejercido por la IGAE.
- ✓ Designación a la Intervención por parte del servicio de informática de un analista que ayude al desarrollo de una aplicación informática que permita la extracción de datos necesarios para poder llevar a cabo un control financiero. Los municipios de gran tamaño posiblemente pueden contar con este recurso, en el caso de los municipios medianos y pequeños pueden acudir a la asistencia de las Diputaciones.

Tras el análisis DAFO, a la vista de las debilidades que se han puesto de manifiesto se proponen unas líneas de acción que sean aplicables en mayor o menor medida a cualquier entidad local. Paliando estas debilidades y utilizando las fortalezas de las que dispone la propia Intervención, aprovechando las oportunidades que ofrece el entorno y minimizando las amenazas, se puede conseguir un desarrollo satisfactorio de las funciones control interno.

4. Propuesta de actuaciones para la implementación de un modelo de control.

Las distintas etapas de implementación de un nuevo modelo conllevan la realización de las siguientes líneas de actuación y objetivos representadas en la figura 1:

Figura 1. Actuaciones para la implementación de un modelo de control



Fuente: elaboración propia

A continuación, se describen de forma más detallada las citadas actuaciones y objetivos.

4.1. Adaptación de la organización administrativa del Personal de Intervención.

Es preciso adoptar medidas que afectan a la estructura organizativa del personal de Intervención, necesarias para iniciar el proceso de transformación que nos lleve a una mejora en el modelo de control. Entre ellas se incluyen:

- a) Crear una Unidad de Control Financiero dentro del Servicio de Intervención.
- b) Elaborar un organigrama claro y suficientemente flexible que vaya ajustándose según las necesidades.
- c) Modificar la Relación de Puestos de Trabajo (RPT), creando la figura de Jefatura de la Unidad de Control Financiero.
- d) Formación del personal del servicio de Intervención, diseñando un plan de formación interna, en colaboración con los servicios de formación de las Diputación.

4.2. Adaptaciones normativas.

Se deben acometer tres actuaciones de carácter reglamentario que den soporte al modelo de control interno y que implican la elaboración de un Reglamento de Control Interno, un Acuerdo de fiscalización/intervención limitada previa y un manual de fiscalización plena posterior.

Pasamos a desarrollar los aspectos más importantes de cada uno de ellos.

✓ **Elaboración de un Reglamento de Control Interno específico para la Entidad.**

Tal y como hemos señalado, la existencia de RD 424/2017 de 28 de abril supone la aprobación de un reglamento de control interno, donde se desarrolla la Función interventora y el Control financiero. Ahora bien, dicho reglamento sigue dejando la posibilidad de distintas interpretaciones en determinados aspectos, lo que hace necesario la elaboración de un Reglamento de Control Interno específico para cada Entidad Local utilizando para ello las distintas recomendaciones, resoluciones y reglamentación que existen en materia de control en la Intervención General del Estado.

La elaboración de este Reglamento permite regular la forma de ejercer el control, adaptándolo a las características de cada organización y dotándola de mayor agilidad.

Este Reglamento se estructura en tres títulos: El Título I, dedicado a las disposiciones Generales y las modalidades de control que emanan del Real Decreto 424/2017, de 28 de abril. El Título II dedicado a la Función interventora, regulando aspectos tales como la tramitación de los reparos, los reconocimientos extrajudiciales de créditos y la omisión de la Función Interventora, adaptado a la estructura organizativa de la Entidad Local. Por último, el Título III donde se define y regula el Control financiero permanente y Auditoría. En este título se puede incluir una regulación diferenciada para un determinado tipo de actuación que sea predominante en la Entidad que se trate. Por ejemplo, si se trata de una Diputación, debemos incluir una regulación diferenciada del Control financiero de Subvenciones ya que estas Entidades dedican un porcentaje importante de su presupuesto a la concesión de subvenciones.

El reglamento elaborado se debe hacer extensible a las entidades dependientes, con el objetivo de que haya una homogeneidad entre todas las entidades que conforman el sector público local o provincial.

✓ **Elaboración de un Acuerdo de Fiscalización Limitada Previa en régimen de requisitos básicos**

En línea con lo anterior, para el ejercicio de la Función Interventora, se hace necesaria la aprobación de un acuerdo de Fiscalización e Intervención previa limitada. Para ello, la Intervención debe proceder a analizar y estudiar los acuerdos del Consejo de Ministros, relativos a los requisitos mínimos a comprobar en el ejercicio de dicha función, con el objetivo de adaptarlos a las particularidades que puedan tener los distintos expedientes y a la estructura organizativa de la Entidad.

Se debe proceder a hacer una recopilación de los expedientes que se tramitan por los distintos servicios y se clasificarían por materias. A continuación, se examinan realizando las siguientes comprobaciones por cada tipo de expediente:

1. Se verifica si contienen toda la documentación que establecen los acuerdos del Consejo de Ministros. Hay que tener en cuenta que dichos acuerdos son de requisitos básicos, es decir, recogen los aspectos y el contenido que como mínimo deben de contener los expedientes de gastos e ingresos que se tramitan.
2. Se analiza si se van a incluir otros aspectos adicionales a comprobar, haciéndose una descripción detallada de la documentación o informes que se deben incluir en los expedientes. Incluso, se plantean los aspectos que deben contener los informes, señalando en algunos casos pronunciamientos expresos. Esto evita que se hagan interpretaciones y que exista cierta "normalización", aspecto importante ya que los expedientes vienen de distintos servicios.
3. Una vez realizado este análisis, se procede a redactar la Propuesta de Acuerdo de Fiscalización e Intervención limitada previa, detallando para cada tipo de expediente las comprobaciones que se van a realizar. En este análisis se debe tener muy presente la "madurez de la organización", es decir, la conciencia que tiene la organización en cuanto al cumplimiento normativo, por lo que es tarea de la Intervención el hacer una propuesta que en la que exista un equilibrio entre la fiscalización e intervención previa con la que se va a realizar en un momento posterior a través de los controles financieros.

✓ ***Elaboración de un manual de fiscalización plena posterior, dentro del marco de Control Financiero.***

En el manual que se propone se especificarán los tipos de control financiero que recoge la normativa, esto es, el control financiero permanente (no planificable y planificable) y la auditoría pública. Este manual deberá, por un lado, recoger las actuaciones de control obligatorias previstas en la normativa y, por otro, las actuaciones seleccionadas sobre la base de un análisis de riesgos, coherente con los objetivos a cumplir, las prioridades fijadas para cada ejercicio y los medios disponibles.

El manual debería contener los siguientes aspectos:

- a) Principios Generales: donde se recojan, los fines y objetivos de control financiero permanente, su ámbito de aplicación y el órgano competente (la Intervención).
- b) Normas sobre planificación y ejecución del control incluyendo los criterios a utilizar para la elaboración del Plan Anual de Control financiero, en función de un análisis de riesgos que será elaborado por la Intervención.
- c) Un apartado donde se recoja cómo se van a desarrollar las actuaciones de control financiero. Cuál es la estructura del Programa de Trabajo, la memoria de planificación, papeles de trabajo, los sistemas de referencias, el archivo permanente, y la modelización de la comunicación del inicio de control financiero permanente.

- d) Las actuaciones que determinen cómo se va a recopilar la información y recogida de evidencias, documentación de los hallazgos y la supervisión de los trabajos.
- e) Forma de estructurar las conclusiones.
- f) Estructura del Informe provisional de control financiero permanente, trámite de alegaciones y el informe definitivo.
- g) Seguimiento de resultados del control financiero permanente
- h) Preparación del Plan de Medidas correctoras y de Mejora.
- i) Seguimiento de las medidas acordadas
- j) Normas para la evaluación de la calidad de las actuaciones.

4.3. Adaptaciones al nuevo procedimiento del ejercicio de control.

Es igualmente necesario proceder a hacer un nuevo planteamiento en la forma de trabajar en el servicio de Intervención. Para ello se plantearían realizar las siguientes actuaciones en la Función Interventora y en el Control Financiero.

4.4. Actuaciones para el ejercicio de la Función Interventora.

Elaboración de fichas normalizadas, con los aspectos que deben de ser verificados por el personal del servicio de Intervención, en fiscalización e intervención limitada previa. Esto reduciría sustancialmente el tiempo dedicado a esta actividad, además de suponer que todas las fiscalizaciones se realizan con el mismo criterio ya que en este proceso pueden intervenir distintas personas.

Del mismo modo se puede plantear hacer unos modelos de observaciones haciendo una clasificación por tipos (en función de la gravedad del incumplimiento detectado), para que puedan servir de fuente de información en el análisis de riesgos necesario en la planificación del control financiero.

Igualmente se puede plantear para los reparos¹⁵ de legalidad. Se podría modelizar por tipo de incumplimiento de tal forma los Interventores/as delegados (en el caso de que existan varios) tengan una estructura común, homogénea y normalizada.

4.4.1. Actuaciones para el ejercicio del Control Financiero.

Será preciso desarrollar una metodología para el análisis de riesgos. Para ello se deberá tener en cuenta tanto las discrepancias como las observaciones formuladas con objeto de que sirva de base para la selección de las actuaciones de control financiero.

En primer lugar y al objeto de garantizar que se incluye la integridad de la gestión económica, se deberían identificar las correspondientes áreas generales. A modo de propuesta, dichas áreas podrían ser las que se reflejan en la figura 2.

15 Cuando el Interventor esté en desacuerdo con la forma o el fondo de los expedientes examinados, deberá formular su desacuerdo de forma escrita mediante la formulación del informe de reparo.

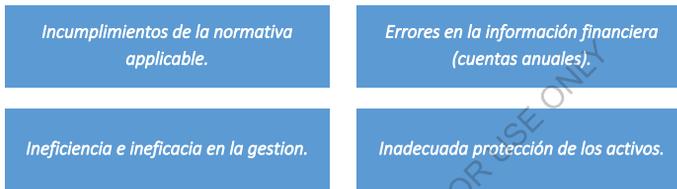
Figura 2: Áreas generales



Fuente: elaboración propia.

En segundo lugar, siguiendo a Martínez (2018), se podría plantear identificar los siguientes riesgos (posibilidades relevantes de que existan o de que puedan ocurrir) para cada una de las áreas generales de la Entidad y sus entidades dependientes y así como en las áreas o actividades sujetas a posible control financiero (figura 3):

Figura 3. Tipos de Riesgos



Fuente: Martínez, A.L. (2018)

Para identificar los riesgos anteriores, se tendrá en cuenta:

- ✓ El conocimiento que se tiene de Entidad y su entorno.
- ✓ El análisis del ejercicio de la Función Interventora: gastos exentos de fiscalización previa; extremos en el proceso de la gestión del gasto que no se comprueban en la fiscalización e intervención previa limitada; incumplimientos de la normativa aplicable y otras deficiencias en la gestión del gasto que han sido observados en el procedimiento de fiscalización previa y no se referían a requisitos básicos y extremos adicionales aprobados por el Pleno; y, por último, las omisiones de fiscalización y de procedimiento. Para realizar este análisis se utilizará los datos introducidos en la aplicación informática relativos a discrepancias, observaciones y omisión de la Función Interventora.
- ✓ La información acumulada a lo largo de los años recogidos en los informes al presupuesto, informes de estabilidad y sostenibilidad, morosidad, etc. En definitiva, cualquier informe elaborado que nos pueda suministrar información sobre algún aspecto de la entidad, bien por haberse hecho un control financiero o porque se haya puesto de manifiesto algún aspecto que la intervención haya querido destacar.
- ✓ Los Planes de auditoría anteriores y sus resultados.

- ✓ Los informes del Tribunal de Cuentas, Cámara de Cuentas, así como informes de otras instituciones que puedan ser significativos a la hora de evidenciar potenciales áreas de riesgo.
- ✓ Puesta en común y discusión entre los Interventores delegados, en que caso de que estos existan o del equipo que conforma el servicio de control financiero.

Por último, una vez identificados los riesgos se procederá a su valoración. En esta valoración, se ha de tener en consideración la probabilidad de ocurrencia del riesgo y el impacto, además del coste de oportunidad. El *impacto* viene determinado por la gravedad de las consecuencias asociadas a la materialización del riesgo, en términos de incumplimiento legal y de perjuicio para la hacienda local o provincial. La *probabilidad* se determina en función de la posibilidad de ocurrencia del riesgo. El *coste de oportunidad*, considera el coste de los medios aplicables para la responder al riesgo.

Para delimitar tanto el impacto como su probabilidad no se atenderá solamente a criterios cuantitativos sino también a criterios cualitativos, valorándose los posibles riesgos existentes en un área que, si bien en cómputos globales su repercusión económica pueda ser poco significativa, su impacto en el servicio pueda tener transcendencia tanto en éste como en el conjunto de servicios.

Para ello, desde la intervención se determinará la forma de asignar la puntuación, de manera que cada Interventor/a delegado o el equipo que conforma el servicio de control financiero haga su análisis en cada una de las áreas antes señaladas de forma homogénea. A modo de ejemplo, en la tabla se muestra la puntuación utilizada en el Plan Anual de Control Financiero de la Diputación Provincial de Málaga para el ejercicio 2021.

Tabla 1. Ejemplo de puntuación de riesgos

Probabilidad	Puntuación 1	Impacto	Puntuación 2	Coste de oportunidad	Puntuación 3
Casi seguro- CS	5	Muy alto- MA	10	Muy bajo-MB	2,5
Muy probable- MP	4	Alto-A	8	Bajo-B	2
Posible-P	3	Medio-M	6	Medio-M	1,5
Poco probable-PP	2	Bajo-B	4	Alto-A	1
Improbable-I	1	Muy bajo-MB	2	Muy alto-MA	0,5

Fuente: Plan Anual de Control Financiero de la Diputación Provincial de Málaga 2021.

Una vez realizado dicho análisis, con las puntuaciones obtenidas, se elaborará el mapa de riesgos y en función de los recursos disponibles, se confeccionará el Plan Anual de Control financiero. Llegado a este momento, se asignará a cada Interventor/a delegado o al personal adscrito la intervención una o varias actuaciones de control financiero, todo ello bajo la dirección del Interventor/a General.

Antes de realizar estas dos cuestiones, o de manera simultánea, es necesario hacer una reflexión profunda sobre cómo se están haciendo las cosas, es decir, hay que plantearse una reingeniería de procesos, de tal manera que se distribuyan las tareas entre el personal de la Intervención para que abarquen tanto la fiscalización previa como el control financiero.

4.5. Adaptaciones tecnológicas.

Será necesario introducir adaptaciones en la tecnología que den soporte a la administración electrónica, tanto en los procesos de gestión interna de la Intervención, como en la relación con el resto de los servicios de la Entidad.

Si analizamos el acuerdo de fiscalización limitada previa se observa que, en la mayoría de los expedientes, lo que se está realizando son comprobaciones sobre si las propuestas de resolución o decisión se adoptan por el órgano competente, la existencia de crédito y si el expediente contiene los informes y la documentación necesaria para la adopción del acuerdo, sin entrar en la mayoría de los casos en el fondo o en el contenido del documento. Por tanto, si se dispusiera de una herramienta informática adecuada, al tratarse realmente de actuaciones automatizadas, podría hacerse directamente a través de una aplicación con el consiguiente ahorro de tiempo Miaja (2019). De esta manera, quedaría reducido el número de expedientes cuya fiscalización requiera conocimientos técnicos que excedan de lo meramente formal, (por ejemplo, analizar los pliegos de cláusulas administrativas en los expedientes de contratación).

En el año 2017, la Diputación de Málaga aprobó un Plan Estratégico para la Implantación de la Administración Electrónica en la entidad, en sus entes dependientes y en los Municipios de población inferior a 20.000 habitantes. En dicho Plan se identificaron varios objetivos estratégicos y operativos, entre los que hay que descartar *“el relativo a la reutilización de las herramientas y aplicaciones puesta a disposiciones por otras administraciones públicas, así como la creación de un marco adecuado para la puesta en marcha de la Administración Electrónica en los municipios de la provincia con población inferior a los 20.000 habitantes”¹⁶*.

En relación a lo anterior, el personal que presta sus funciones en el Centro Gestor de Presupuesto y Administración Electrónica ha ido incorporando un conjunto de soluciones informáticas dando un especial protagonismo a lo que se ha denominado Plataforma de Tramitación HELP (Hacienda Electrónica Local y Provincial). Esta plataforma se ha puesto a disposición de todas las entidades dependientes de la Diputación (organismo autónomo, consorcio etc.) y a los municipios de la provincia que se adhieran a la Ordenanza reguladora del uso de medios electrónicos que fue aprobada por la propia Diputación.

Este tramitador HELP se ha ido construyendo a partir de las necesidades que se han planteado desde las entidades locales (menores de 20.000 habitantes) adheridas a la ordenanza, o que mantienen convenios con la Diputación (caso de Marbella y Córdoba), y desde las peticiones formuladas por

16 Decreto 62/2017, ordenado por la Presidencia de la Diputación Provincial de Málaga de fecha 25 de enero de 2017.

Unidades Administrativas de la propia Diputación o desde sus entidades dependientes, teniendo como *“premisa fundamental los desarrollos tecnológicos las integraciones con la Sede Electrónica, las soluciones de la Administración General del Estado (SIA, DIR3, CL@VE, GEISE, INSIDE, FACE...), las integraciones con las herramientas que utilizan las entidades locales en el ejercicio de su actividad interna o de sus servicios públicos (RRHH, contabilidad, Padrón, etc.) y los retos que se plantearán con la disponibilidad del Catálogo electrónico de procedimientos de la Administración local (CEP@L), dependiente de la Junta de Andalucía y en el que participan toda las Diputaciones Provinciales Andaluzas”*

La existencia de un equipo de personas en la Entidad al desarrollo de la plataforma para la tramitación de expedientes, supone una gran ventaja desde el punto de vista de la Intervención, ya que se puede trabajar conjuntamente para introducir, dentro del propio tramitador, un módulo específico de Control Interno. Así, se puede plantear suministrar las fichas antes reseñadas donde se recogen, por tipo de expedientes, los aspectos que van a ser objeto de fiscalización de acuerdo con el Acuerdo de Fiscalización Limitada previa, poniendo como reto que dichas comprobaciones se realicen de forma automatizada.

Del mismo modo, se debe tender a introducir en el módulo de control interno, campos específicos para reflejar las observaciones, de tal manera que estas puedan servir para un posterior control financiero, en la línea antes comentada¹⁷.

4.6. Formación del personal.

Todos estos aspectos no servirían de nada, si no se hace una labor de comunicación de este modelo, dado que, como se ha indicado al inicio de este trabajo, tanto el personal, como los órganos de gobierno tienen la idea de que el control es labor de la intervención y que, por tanto, la responsabilidad recae exclusivamente sobre el/la Interventor/a. Por ello, se hace necesario que se realice un cambio de cultura del control, aspecto nada fácil y que únicamente se consigue si existen acciones formativas.

Por otro lado, es necesario igualmente que el personal adscrito a la Intervención tenga la formación necesaria para realizar las nuevas actuaciones que se les va a asignar.

La mayoría de las diputaciones Provinciales cuentan con un servicio de formación, que cada año realiza un conjunto de acciones formativas dirigidas a sus empleados/as de la Diputaciones y a los empleados/as los municipios que se encuentran suscritos a los Planes de formación.

Para hacer la labor didáctica antes reseñada, se puede plantear a este servicio de formación la realización de dos tipos de acciones formativas: acciones que van dirigidas al personal de Intervención y acciones formativas dirigidas a los gestores y jefes de servicio.

17 Esto en todas las corporaciones locales no es posible, debido a la limitación de medios personales y materiales, pero se podrían acudir a las Diputaciones provinciales a través de su servicio de asistencia a municipios.

✓ ***Acciones formativas que van dirigidas al personal de Intervención.***

Dicha actividad formativa constaría de dos bloques: uno relativo a la Función Interventora y otra acción formativa relativa al Control financiero.

En la Función interventora debe quedar clara la diferencia entre la fiscalización e Intervención plena y Fiscalización e Intervención limitada previa. Ambas solo se van a referir a expedientes que tengan implicaciones presupuestarias, y dentro de la fiscalización limitada previa solo se van a comprobar aquellos aspectos que se recogen en el Acuerdo, siendo objeto de reparo los supuestos de incumplimiento de algún requisito básico. Si se aprecia algún otro incumplimiento será objeto de observaciones, pero no suspenden la tramitación del expediente. Todos estos aspectos son importantes destacarlos, ya que supone un cambio con respecto a la forma de actuar anterior.

Y, por último, se plantearían acciones formativas para la utilización de la herramienta informática.

En el control financiero se haría hincapié en su definición, momento y metodología, así como la forma en que se van a seleccionar los expedientes. Se les debe transmitir que los resultados de dicho control van a ser objeto de un informe donde se podrán de manifiesto las deficiencias detectadas, estando sujeto a un procedimiento contradictorio. Igual que en el caso anterior, se les dará formación sobre la utilización de aplicación informática habilitada para hacer los trabajos.

✓ ***Acciones formativas dirigidas a los gestores.***

Se deben realizar acciones formativas encaminadas a la explicación del nuevo modelo de control. Entre su contenido deberá explicarse aspectos tales como; cuándo un expediente tiene que ser objeto de fiscalización previa y cuando no y, en el supuesto que sea objeto de fiscalización previa limitada, cuáles van a ser los aspectos que se van a comprobar. En definitiva, se debe explicar tanto el Reglamento de Control, como el Acuerdo de fiscalización/intervención limitada previa.

Como en toda labor formativa, es importante la motivación al personal, ya que de ello depende el éxito del modelo a implantar. Para ello se debe de explicar qué **se está haciendo, por qué y para qué.**

Finalmente, es preciso añadir que, acometidas todas las actuaciones que se han planteado en este capítulo, sería conveniente hacer un cronograma de implantación.

5. Conclusiones.

Podemos concluir que las novedades introducidas en el modelo de control interno en las Corporaciones Locales a raíz de la aprobación del RD 424/2017 han proporcionado ventajas sustanciales que llevan a una clara necesidad de implantación de un nuevo modelo de control.

El reglamento aclara, define e incluso introduce conceptos que no existían o se encontraban escasamente regulados en la esfera local, utilizando para ello la normativa y la experiencia estatal.

Este nuevo modelo no abandona la idea de control previo, pero sí la simplifica con el objeto de conferirle mayor agilidad. Pero sin duda el aspecto más destacable de este nuevo modelo, es el impulso que se da al control financiero configurándolo como un control que puede aportar mayor valor añadido a la gestión de los fondos públicos.

A partir del análisis de los informes emitidos por los órganos de Control Externo se ha podido hacer un diagnóstico más o menos aproximado de las debilidades de control en las Corporaciones Locales, constatándose que los controles financieros están escasamente implantados. Igualmente se ha podido hacer un análisis DAFO confeccionado desde el conocimiento y de la experiencia profesional.

Los resultados han permitido detectar ciertas debilidades y fortalezas que nos ayuda a elaborar una hoja de ruta para la implantación de un nuevo modelo de control interno que pueda ser implantado en cualquier corporación local, con las adaptaciones que sean precisas en función del tamaño y de los recursos de los que dispongan.

Para su implantación es fundamental contar con la experiencia y formación de los/as Interventores/as locales, ya que son estos los que pueden hacer una labor de análisis de la organización con el objeto de aprovechar al máximo los recursos de los que dispongan.

Por último, la implantación de este nuevo modelo no está exenta de dificultades que pueden depender tanto de factores internos y externos, particulares o específicos de cada entidad local. Lo importante, es saber adaptar estas actuaciones teniendo en cuenta dichas particularidades logrando así una clara mejoría del control interno de las Corporaciones Locales respecto a su situación actual.

6. Bibliografía.

Álvarez-Villazón, J.C. Rev. (2021) "El control interno en el sector público local. Limitaciones actuales. Una propuesta de implantaciones de un modelo efectivo de control interno", El Consultor de los Ayuntamientos, N.º 2, Sección Presupuestos, contabilidad y control interno, febrero 2021, pág. 53, Wolters Kluwer.

Comité De Expertos Independientes. "Primer informe sobre los presuntos casos de fraude, mala gestión y nepotismo en la Comisión Europea." (15 de marzo de 1999). Parlamento Europeo https://www.europarl.europa.eu/experts/report1_es.htm?textMode=on (consultado septiembre 2021)

Comité De Expertos Independientes. "Segundo informe sobre la reforma de la Comisión, Análisis de las prácticas actuales y propuestas para hacer frente a la mala administración, las irregularidades y el fraude" VOLUMEN I. 10 de septiembre de 1999 <https://www.europarl.europa.eu/experts/pdf/rep2-1es.pdf> (consultado septiembre 2021).

Enríquez Mosquera, J.J. (2019), "Análisis crítico del reglamento de control interno de las entidades locales: aspectos positivos y negativos" Rev. D Auditoría Pública n 73 pp 69-76.

Tribunal de Cuentas, "Informe de fiscalización del Sector Público Local, ejercicio 2018" núm. 1376 (fecha de aprobación pleno 25/06/2020).

Tribunal de Cuentas, "Informe de fiscalización del sector público local, ejercicio 2019 ", núm. 1444 (fecha de aprobación pleno 27/07/2021).

Tribunal de Cuentas "Informe de fiscalización del sector público local, ejercicio 2020", núm. 1.486 (fecha de aprobación pleno 28/07/2022).

Tribunal de Cuentas, "Informe de fiscalización sobre los acuerdos y resoluciones contrarios a reparos formalizados por los Interventores locales de las entidades locales de la Comunidad Autónoma de Canarias y las anomalías detectadas en materia de ingresos, así como sobre los acuerdos adoptados con omisión del trámite de fiscalización previa, ejercicio 2016." (B.O.E. 28/08/2021).

Tribunal de Cuentas, "Informe de fiscalización sobre los acuerdos y resoluciones contrarios a reparos formalizados por los interventores locales de las entidades locales de la Comunidad Autónoma de La Rioja y las anomalías detectadas en materia de ingresos, así como sobre los acuerdos adoptados con omisión del trámite de fiscalización previa, ejercicio 2016" Núm. 1.327 (BOE 25/08/21).

Tribunal de Cuentas, "Informe de fiscalización sobre los acuerdos y resoluciones contrarios a reparos

formalizados por los Interventores locales de las entidades locales de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha y las anomalías detectadas en materia de ingresos, así como sobre los acuerdos adoptados con omisión del trámite de fiscalización previa, ejercicio 2016” Núm. 1321.

Tribunal de Cuentas, “Informe de fiscalización sobre los acuerdos y resoluciones contrarios a reparos formalizados por los Interventores locales de las entidades locales de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia y las anomalías detectadas en materia de ingresos, así como sobre los acuerdos adoptados con omisión del trámite de fiscalización previa, ejercicio 2016” Núm. 1315 (fecha de aprobación del Pleno 28/02/2019).

Tribunal de Cuentas, “Informe de fiscalización sobre los acuerdos y resoluciones contrarios a reparos formalizados por los Interventores locales de las entidades locales de la Comunidad Autónoma de Cantabria y las anomalías detectadas en materia de ingresos, así como sobre los acuerdos adoptados con omisión del trámite de fiscalización previa, ejercicio 2016”, Núm.1294. BOE 30/04/2019.

Tribunal de Cuentas, “Informe anual de la Ciudad Autónoma de Melilla, ejercicio 2018”, Núm.1399 (Fecha de aprobación del pleno 29/10/2020).

Tribunal de Cuentas, “Informe de fiscalización sobre los acuerdos y resoluciones contrarios a reparos formalizados por los Interventores locales de las entidades locales de la Comunidad Autónoma de Canarias y las anomalías detectadas en materia de ingresos, así como sobre los acuerdos adoptados con omisión del trámite de fiscalización previa, ejercicio 2016.” Núm. 1362 (Fecha de aprobación del pleno 19/10/19).

Instituto De Auditores Internos De España 2016, “Aplicación del Marco Integrado de Control interno (COSO) en el Sector Público español”, Observatorio sectorial. La fábrica del pensamiento.

Miaja Fol, M. (2010) “Las tendencias actuales en los sistemas de control interno de las organizaciones. implicaciones para las administraciones públicas”. Revista documentación administrativa, nº286-287, enero-agosto 2010.

Miaja Fol, M. (2019) “Presente y futuro del control interno en las administraciones públicas”, Rev. Auditoría Pública nº 74, pp 85-98.

Muñoz Juncosa A. (2017) “El interventor en la Administración Local: control interno y responsabilidad Contable”. Tesis Doctoral Universidad de Barcelona, Facultad de derecho. Departamento de Derecho Financiero y Tributario.

Martínez Fuentes, A.L. (2018) “Análisis de Riesgos al elaborar el Plan Anual de Control Financiero de acuerdo con el Real Decreto 424/2017 de 28 de abril.” Revista Auditoría Pública nº 71, pp 65-74.

Plan Anual de Control Financiero de la Diputación Provincial de Málaga 2021. https://www.malaga.es/gobiernoabierto/4834/com1_md1_cd-360670/plan-anual-de-control-financiero-2021

(consultado septiembre 2021)

Reglamento De Control Interno De La Diputación Provincial de Málaga y Funcionamiento de la Intervención (BOP Málaga 3/12/2020).

Sánchez Rubio, F.J. (2017) “Aspectos más importantes en la aplicación del real decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del sector público local.” Revista digital CEMCI, Nº 36: octubre a diciembre 2017. pp2-15.

Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana.” Informe de fiscalización sobre el Entorno de Control de la Diputación de Valencia, Ejercicios 2019-2021.

Surdez E.G. Y Aguilar N. (2011): “Gestión estratégica en el sector público y en el sector privado: diferencias y similitudes”, Hitos de Ciencias Económico Administrativas, Vol. 17 Núm. 47, p.39-44.

Referencias legislativas

RD 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula El Régimen Jurídico Del Control Interno En Las Entidades Del Sector Público Local.

Ley 39/1988 de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales.

RDL 2/2004 de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora las Haciendas Locales.

FOR AUTHOR USE ONLY

FOR AUTHOR USE ONLY

Javier Calleja Lozano

Interventor Delegado del Ministerio de Defensa español. Estudiante de Doctorado en Economía y Empresa de la Universidad de Castilla La Mancha (España).

*Coautores: Montserrat Manzaneque Lizano, Rosario Pérez Morote,
Carolina Pontones Rosa y Jesús F. Santos Peñalver.*

Título:

“EL CONTROL INTERNO ESPAÑOL. RIESGOS DERIVADOS DE LA GESTIÓN DEL PRESUPUESTO Y PROCEDIMIENTOS CONTABLES UTILIZADOS”

1. Introducción.

¿Qué es el control interno (CI) del Gasto Público?

Es el control de la gestión económico-financiera del sector público estatal.

¿Quién lo ejerce?

La Intervención General de la Administración del Estado (IGAE).

¿Cómo se ejerce?

- ✓ Función Interventora (carácter previo).
- ✓ Control Financiero Permanente (concomitante).
- ✓ Auditoría pública (operativa, cumplimiento y regularidad contable) (carácter posterior).

Punto de partida:

- ✓ ¿Es el control interno EEE (Economía, Eficacia y Eficiencia)?
- ✓ ¿Precisa el control interno de una reestructuración?
- ✓ ¿Es la función interventora capaz de detectar el fraude y paralizar la irregularidad?
- ✓ ¿Se encuentran obsoletas nuestras técnicas de control?
- ✓ ¿Resulta necesaria la rendición de cuentas por parte de los gestores?
- ✓ ¿Control interno previo o control interno posterior?
- ✓ Fortalecimiento del CI: ¿Cómo efectuar ese cambio?

2. Control interno español y europeo: el CI español en la actualidad

El CI español se encuentra fuertemente influenciado por la existencia de dos factores negativos como son; tanto la existencia de un elevado déficit como la presencia de una deuda pública insostenible, a lo que no ayuda un contexto internacional de naturaleza adversa.

La comprometida situación de las finanzas públicas y los férreos objetivos de déficit público marcados por la UE, auguran un periodo de fuertes restricciones presupuestarias, que se han visto agravados, con los efectos devastadores e inesperados del COVID-19.

Por todo lo anterior, el presente escenario es el idóneo para la aparición de nuevas fórmulas de gestión pública, siendo el CI el llamado a ser el garante en la obtención de la anhelada EEE de los fondos públicos, constituyendo la base de una reforzada supervisión económica y fiscal del gasto público.

¿Cuáles son las grandes debilidades del CI en la actualidad?

- ✓ Existencia de numerosas debilidades en la gestión.
- ✓ Malas praxis en las políticas públicas implantadas.
- ✓ Descrédito social por los casos de corrupción política.
- ✓ Inexistencia de una ley anticorrupción que proteja a denunciantes e incrementar las responsabilidades de los posibles infractores (proyecto ley 13/09/2022).
- ✓ Falta de implicación de los gestores en la realización del CI.
- ✓ Competencias muy limitadas del Tribunal de Cuentas y la IGAE.
- ✓ El fin último de la gestión es la liquidación del presupuesto. No forman parte los criterios de EEE.

¿De qué medios dispone el controlador para el desempeño de sus cometidos?

- ✓ Inexistencia de suficientes mecanismos de control.
- ✓ El legislador apuesta por técnicas de control limitadas, que se encuentran totalmente delimitada por los extremos de general comprobación.
- ✓ Este límite que, si bien permite al fiscalizador público establecer unas pautas en su ejercicio y limitar su responsabilidad, presenta el hándicap de no ser quizá suficiente para un correcto ejercicio en el control de EEE.
- ✓ La independencia del controlador en su ejercicio queda así condicionada en la medida en que deben observarse unos límites predeterminados.

3. ¿Cuáles son las debilidades de la función interventora?

Se pueden agrupar en las siguientes áreas:

- Contratos mayores:
 - ✓ Precio como criterio único de adjudicación.
 - ✓ Aprobación y propuesta de pago fuera de plazo.
 - ✓ Inadecuación de ciertas cláusulas de los pliegos (clasificación requerida, importe y plazo del contrato, obligaciones del adjudicatario, cambio o variación del objeto del contrato., concursos opacos donde solo hay un proveedor).
 - ✓ Incumplimiento de contratistas. Deudas con la Hacienda Pública y la Seguridad Social, falta de constitución de garantías.
 - ✓ Corrupción. Sobornos, las comisiones ilegales o el tráfico de información privilegiada.
 - ✓ Concentración de ciertos gastos a cierre de ejercicio.

- Tesorería:
 - ✓ Inadecuada utilización de los Pagos a Justificar (PAJ). Las debilidades observadas están relacionadas con el empleo de los fondos, el incumplimiento del procedimiento legal, la indebida presentación de la cuenta justificativa, la inadecuada imputación al presupuesto, su sobreutilización y el abono de reintegros al Tesoro Público.
 - ✓ Plazos extemporáneos a las condiciones establecidas en los pliegos. El retraso en la ejecución de los contratos es una de las debilidades que dificulta la entrega de bienes y servicios en el tiempo y forma debidos, además de provocar un problema en la financiación dada la naturaleza temporal que presentan los créditos públicos.
 - ✓ Inadecuada utilización de los Anticipos de Caja Fija (ACF). Dicha modalidad tiene una finalidad determinada en la ley, por lo que utilizarlos para una función diferente supone incurrir en desviación de poder.

- Ingresos:
 - ✓ En este apartado se observan la existencia de incumplimientos legales y debilidades de CI en la gestión de los ingresos, que dificultan la correcta trazabilidad y control de éstos.
 - ✓ En este sentido, es destacable el uso indebido en algunas ocasiones de las cuentas corrientes autorizadas como cuentas de provisión de fondos (que sólo pueden recibir ingresos del Tesoro Público) en la medida en que también se reciben los ingresos procedentes de la venta de bienes o prestación de servicios, para lo que tendría que abrirse y autorizarse, exclusivamente, una cuenta restringida de recaudación.
 - ✓ De igual forma, se observa la existencia de cuentas corrientes, abiertas por habilitaciones, de las que son titulares los habilitados, que no cuentan con ninguna autorización y que funcionan como cuentas privadas, y aún a pesar de ello, reciben fondos públicos.

- Otros:

- ✓ Falta de presentación de resolución de adjudicación en expedientes en abierto.
- ✓ Falta de declaración de estar al corriente en el Impuesto sobre Actividades Económicas de las empresas adjudicatarias.
- ✓ Falta de constitución de la comisión de seguimiento.
- ✓ Falta de cumplimiento del Plan anual de Contratación del Ministerio de Defensa.
- ✓ Falta de presentación de documentos contables o de gestión electrónicos.
- ✓ Inadecuada imputación presupuestaria.

4. El control combinado.

Presenta las siguientes ventajas:

- ✓ Función preventiva.
- ✓ Paralización o suspensión en la tramitación del procedimiento.
- ✓ Control y seguimiento continuado de las debilidades.

Y desventajas:

- ✓ Duplicidades en el ejercicio del control.
- ✓ Posible dilación en la tramitación de los actos administrativos.
- ✓ Preponderancia del control de legalidad sobre el de gestión.

En cuanto al control *a posteriori*, presenta las siguientes ventajas:

- ✓ Mayor implicación del órgano gestor.
- ✓ Control sobre la gestión concomitante y permanente, no de manera aislada.
- ✓ Gestión activa de riesgos y medidas de control
- ✓ Control sobre la gestión pública basado en la EEE.

Y desventajas:

- ✓ Pérdida de información y que el control único pase a depender no del Ministerio de Hacienda, si no tal y como ocurre en el caso del control externo, del Parlamento, lo que podría traducirse en la probable pérdida de la independencia real del controlador.

Cabe preguntarse: ¿qué se espera de control interno en el futuro?

- ✓ El avance hacia una gestión pública de calidad exige la introducción de cambios en áreas tales como la planificación, la gestión y la armonización en el ejercicio del CI.
- ✓ En concreto, las medidas apuntadas van orientadas a incrementar la coordinación interna, incorporar medios digitalizados, implantar sistemas de gestión de la calidad, reforzar la cooperación con el sector privado o avanzar en la rendición de cuentas.
- ✓ Se busca incrementar la transparencia, planteándose en algunos ámbitos la conveniencia de desregularizar una parte de los procedimientos administrativos para favorecer una mayor interacción administración-ciudadano.
- ✓ Necesidad de disponer de información veraz sobre la consecución de objetivos en la gestión.

5. Propuestas de mejora: del control interno actual al control interno futuro.

En el modelo de CI actual:

- ✓ El presupuesto es el que determina el límite de gasto.
- ✓ Gestión basada en el gasto, sin tener en cuenta los costes.
- ✓ Programas como asignación de gastos.

En el modelo de CI futuro:

- ✓ Cumplimiento de objetivos previamente fijados.
- ✓ Establecimiento de políticas de gasto.
- ✓ Planes de actuación, confeccionados por el gestor.
- ✓ Evaluación del sistema: el fin último ha de ser obtener información sobre la gestión y emitir opinión.

En este escenario, planteamos una propuesta de modelo de control:

- ✓ Para prevenir el uso ineficaz de los fondos públicos, ha de diseñarse un sistema de control de gestión interno.
- ✓ Se pretende así obtener una gestión integral y eficiente del control de los entes, así como una visión global del cumplimiento normativo.
- ✓ Impulso del CI a desempeñar por los órganos gestores, encargándose los controladores de verificar su gestión.

- ✓ Los sistemas de CI y gestión de riesgos implantados por los gestores generarían un incremento en su credibilidad al venir refrendados los mismos por un informe de control interno.
- ✓ Mayor implicación del órgano gestor, como consecuencia de ser garante en última instancia de su propia gestión, y no encontrarse sus actuaciones refrendadas por el controlador.

6. Conclusiones y propuestas de mejora.

- ✓ Buscar la operatividad de los procedimientos y la rendición de cuentas por parte del gestor.
- ✓ Resulta necesario reforzar el CFP, actuando de este modo simultáneamente sobre la gestión mediante planes correctores que permitan detectar las debilidades existentes evitando incurrir en el indebido uso de los fondos públicos.
- ✓ El interventor ha de ser parte activa en el proceso de gestión, para lo cual su rol debe ser reforzado. Así bajo su condición de órgano de control en la gestión económico-financiera, debe poder emitir opinión acerca de la gestión.
- ✓ El cambio de mentalidad debe venir dado por una mejor planificación de las necesidades, estableciéndose al respecto un procedimiento de cómo conseguirlo de la mejor manera posible acorde a los recursos que se disponen, comparando y buscando la alternativa más eficiente.

Como medidas concretas, se apunta hacia:

- ✓ Evaluación de la gestión.
- ✓ Mayor claridad y oportunidad de los informes de control.
- ✓ Horizontalidad de las actuaciones de control.
- ✓ Ampliación del ámbito de las actuaciones a fiscalizar.
- ✓ Cambio en el perfil del controlado.
- ✓ Control concomitante.
- ✓ Agilización de procedimientos.
- ✓ Colaboración público-privada.
- ✓ Modernización de las técnicas de Control Interno.
- ✓ Mayores competencias de los Órganos de Control.

Alberto Muñoz Arenas

Profesor de la Universidad de Castilla-La Mancha (España).

Título:

“LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA Y SU PRESENTACIÓN EN LOS PORTALES DE TRANSPARENCIA”

1. El modelo de portales de transparencia.

La *Ley de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno* (Ley 19/2013) consagra como ejes fundamentales de toda acción política el acceso a la información pública y las normas de buen gobierno. En base a estos principios se articulan obligaciones de *publicidad activa* y de *acceso a la información pública* que permitan a la ciudadanía controlar la gestión y utilización de los recursos públicos.

La *publicidad activa* reconoce una actitud proactiva por parte de la Administración a la hora de ofrecer información, sin necesidad de que sea solicitada por los ciudadanos. La publicidad activa obliga a la entidad local a hacer pública a través de portales de transparencia información sobre la organización municipal; las relaciones con entidades externas vía subvenciones, convenios o externalización de servicios; la calidad y evaluación de los servicios públicos; los presupuestos e información económico-financiera; así como información relacionada con el personal, altos cargos y titularidad sobre bienes patrimoniales.

Dentro de la creciente información pública disponible existe un especial interés por difundir la información presupuestaria (datos de presupuesto abierto, open Budget data) en la medida que el presupuesto representa el compromiso político de utilización del dinero de los ciudadanos. Von Lucke et al (2011, p.6) han definido el presupuesto abierto como el «conjunto de datos de la gestión presupuestaria, documentos e informes presupuestarios del sector público que se ofrecen para ser utilizados, redistribuidos y reutilizados sin restricciones.» Y, por su parte, Gray (2015) ha revisado diferentes marcos institucionales sobre datos abiertos, gobierno abierto y presupuesto abierto, y ha realizado una síntesis de los requisitos y cualidades del presupuesto abierto recogidos en ellos. Concluye que la información del presupuesto abierto se caracteriza por estar disponible de manera gratuita y ser editable para poder usarla, modificarla y compartirla.

Sobre la manera en la que este tipo de información pública se hace disponible, Sieber y Johnson (2015), identifican cuatro modelos principales:

- *Datos colgados en el muro.* Es una publicación unidireccional de los datos oficiales a través de los tradicionales portales públicos.
- *Intercambio de código.* El gobierno actúa como activista de datos, al fomentar la reutilización de datos para incrementar su valor mediante el desarrollo de aplicaciones.
- *Rastreador de problemas ciudadanos.* El gobierno detecta problemas a través de los datos proporcionados por los ciudadanos a los que se pueden sumar datos oficiales.
- *Datos abiertos participativos.* Los datos abiertos se convierten en un canal de comunicación

entre el ciudadano y el gobierno, y se pueden donde las contribuciones de los ciudadanos son dinámicas y el gobierno responde a las solicitudes de datos del lado de la demanda.

Actualmente, las herramientas más generalizadas en el ámbito público (portales de transparencia, plataformas on line, etc.) responden al primero de los modelos expuestos (Datos colgados en el muro). Sin embargo, aun siendo el más generalizado, resulta también el más básico, conservador y económico para los organismos públicos. Ruijter et al (2017) argumentan que este modelo generalizado de datos abiertos resulta excesivamente simplista y rígido en un marco caracterizado por la complejidad de los procesos democráticos. Y por esta razón entienden que estas herramientas (portales de transparencia, plataformas on line, etc.) no están dando los resultados esperados. Para Kim et al. (2016), el modelo de acceso on line a la información presupuestaria municipal, tiene dos problemas fundamentales: 1) no logra reducir la complejidad del presupuesto en la manera en la que se pone a disposición del público; y 2) el formato estático en el que se ofrece la información no responde adecuadamente a los intereses del público, que evolucionan de manera constante.

Estas apreciaciones son consistentes con los resultados del estudio llevado a cabo por el International Budget Project (2004). Mediante un cuestionario evaluó la política de acceso a la información sobre el presupuesto de 36 países. Del análisis de los resultados se derivó que sólo el 34% de los países suministraban materiales y explicaciones adicionales al presupuesto. Este porcentaje pone de manifiesto, según Gómez et al (2005), que más allá de favorecer el acceso a la información, los gobiernos no están suministrando herramientas que ayuden a los ciudadanos a comprender mejor el presupuesto y el proceso presupuestario. Así lo pone de manifiesto el estudio realizado por el Banco Mundial en 2013 sobre el contenido de las plataformas virtuales de los gobiernos de 198 países, según el cual el 75,5% de estas plataformas recoge información difícil de comprender en formatos que no son adecuados para los ciudadanos (Dener y Min, 2013).

En definitiva, el actual modelo institucional de portales de transparencia y de acceso a la información no garantiza necesariamente una comunicación efectiva y útil para los ciudadanos. Por tal razón, el interés por mejorar estas herramientas está llevando a la proliferación de herramientas que faciliten de manera más sencilla y amigable la comprensión de este tipo de información. En este sentido la visualización de información tiene mucho que ver con el interés político por abrir los datos y explicar la utilización de los recursos públicos.

2. La visualización de información como herramienta para facilitar la transparencia.

Dentro de la creciente preocupación institucional por mejorar la transparencia, la gestión eficiente del presupuesto municipal y la construcción de indicadores útiles (Gutiérrez Ponce et al, 2018), la visualización se está introduciendo como una herramienta complementaria para mejorar la comprensibilidad de la información pública. El Banco Mundial (2013) ha propuesto un conjunto de principios rectores para mejorar la información publicada en los portales y las plataformas institucionales on line. Entre ellos, se propone la utilización de interfaces gráficas y de visualizaciones interactivas como medidas para mejorar la calidad de la presentación de la información. En esta línea de mejorar las limitaciones del modelo institucional de acceso a la información pública, Ruijter et al (2017) sugieren igualmente que estas plataformas incorporen dispositivos que hagan comprensible los datos para que los ciudadanos puedan controlar la acción del gobierno e interactuar con él mediante modelos más participativos. De esta misma opinión son Sieber y Johnson (2015), al considerar justificado que estas plataformas vayan acompañadas de herramientas de visualización que facilitan la comprensión de la información a los ciudadanos. En

definitiva, la visualización de la información ha venido a ser una de las aplicaciones más comunes derivadas de la apertura pública del presupuesto de las administraciones (Gray, 2015). En este sentido, la visualización de objetivos y estrategias que implícitamente recoge el presupuesto público puede ayudar a entender mejor los problemas sociales (Bryson et al, 2016) además de favorecer la inclusión social, al facilitar el acceso y la participación de los ciudadanos (Schalkwyk y Cañares, 2019).

En sintonía con este interés creciente, han surgido iniciativas relacionadas con el uso de visualizaciones dentro de los portales de transparencia con información de entidades públicas. El ya mencionado estudio del Banco Mundial (2013) y el informe “Making budgets attractive” de OpenBudget (2016) destacan un conjunto de buenas prácticas extraídas de diferentes plataformas virtuales gubernamentales que facilitan la obtención de visualizaciones a partir de los datos presupuestarios públicos (Tabla 1). Algunas de estas plataformas estatales permiten obtener visualizaciones del nivel municipal. Otras visualizaciones son proporcionadas por iniciativas de carácter privado.

Tabla 1. Buenas prácticas que facilitan la visualización a partir de presupuestos públicos.

País	Iniciativa	Dirección web
Alemania	<i>Ministerio de Finanzas</i>	www.bundesfinanzministerium.de
Austria	<i>Offener Haushalt</i>	www.offenerhaushalt.at
Brasil	<i>Projeto Cuidando do meu bairro 2.0</i>	www.cuidando.vc
España	<i>Gobierno presupuestos municipales</i>	www.presupuestos.gobierno.es
	<i>Proyecto Vibida</i>	http://vibida.unizar.es
	<i>Gobierno de Aragón</i>	http://presupuesto.aragon.es
	<i>Ayuntamiento de Bilbao</i>	www.bilbao.eus/epresupuestos
EE.UU.	<i>Usaspending.gov</i>	www.usaspending.gov
Nueva Zelanda	<i>Tesorería de Nueva Zelanda</i>	www.treasury.govt.nz
Reino Unido	<i>Where does my money go?</i>	http://app.wheredoesmymoneygo.org
República de Corea	<i>Plataforma del Ministerio de Estrategia y Finanzas</i>	www.moef.go.kr
	<i>Sistema Digital de Presupuesto y Contabilidad</i>	www.digitalbrain.go.kr
	<i>Instituto Coreano de Finanzas Públicas (Plataforma InfoGraphic)</i>	www.info.kipf.re.kr
Rusia	<i>Tesorería Federal (Plataforma Datamarts)</i>	www.datamarts.roskazna.ru
Otras iniciativa	<i>Open Knowledge</i>	https://okfn.org/
	<i>Socrata</i>	www.socrata.org
	<i>OpenGov</i>	www.opengov.com

Elaboración propia a partir del Banco Mundial (2013) y OpenBudget (2016)

En general, estas iniciativas siguen un patrón de diseño y usabilidad que presenta algunas características comunes y que, por lo general, son habituales en el amplio espectro de iniciativas, herramientas y propuestas de visualización que se pueden consultar. El atractivo de estas herramientas queda manifestado en su estética, formato y versatilidad, sin embargo no están exentas de algunas limitaciones.

3. Principales limitaciones de los formatos visuales.

Del análisis de las diferentes experiencias expuestas vinculadas a la visualización de información contable pública podemos extraer algunas conclusiones:

- *Disparidad.* No existe un estándar generalmente aceptado a la hora de generar visualizaciones. Cada iniciativa sigue su propio esquema y modelo, lo que impide la comparabilidad y la fiabilidad.
- *Arbitrariedad.* En consecuencia, cada modelo de visualización responde a criterios arbitrarios, no siempre expuestos, sobre el propósito, contexto o metodología empleados.
- *Incertidumbre.* Por tanto, más allá del atractivo visual del producto final, no existen suficientes garantías que vengan a avalar la integridad y congruencia de cada práctica.
- *Externalización.* Proliferan las iniciativas encargadas a empresas, sin una supervisión o control por parte de profesionales contables o de organismos reguladores. En este encargo priman los criterios técnicos y de diseño visual.

La ausencia de regulación que articule un procedimiento sistemático, estructurado e integrador generalmente aceptado para diseñar visualizaciones es causa de estos rasgos generales que caracterizan los procesos habituales empleados. Las consecuencias son igualmente relevantes y perniciosas para la calidad de este recursos informativo:

- *Cadena de suministro.* Las visualizaciones quedan fuera de la Cadena de suministro de la información contable. Es decir, las visualizaciones son un recurso que conecta información contable y usuarios de información contable, sin que el proceso de diseño quede dentro de las competencias y responsabilidad de la disciplina y normativa contable.
- *Manipulación.* La arbitrariedad con la que se realizan las visualizaciones provoca el uso interesado de formatos visuales para generar una impresión favorable en los destinatarios. El Enfoque de la gestión de la impresión avala esta instrumentalización mediante el uso de diferentes estrategias: selectividad, distorsión y mejora de la información con fines espurios.
- *Profesionales contables.* Las visualizaciones son productos elaborados principalmente por informáticos, diseñadores, ingenieros de datos, etc., sin que los profesionales de la Contabilidad estén habitualmente presentes. Una práctica que contrasta con el hecho de emplear en muchos casos información contable normalizada como punto de partida.

Estas limitaciones y sus consecuencias conllevan la urgente necesidad de tomar en consideración los procesos de visualización de información contable pública como espacio de especial y necesaria responsabilidad de reguladores y profesionales de la Contabilidad. No sólo para reflexionar sobre la necesidad de articular procedimientos estructurados, sin para supervisar y verificar los dispositivos visuales basados en información contable existentes actualmente. En el fondo de esta problemática subyace un problema de mayor calado que responde a un *modelo informacional* de portales de transparencia y de herramientas de visualización que están orientadas a satisfacer un concepto

limitado de *transparencia material* (acceso a la información). En su lugar es cada vez más necesario ampliar esta estrategia informacional hacia un *modelo comunicacional* que extienda el simple acceso a la información hacia una *transparencia cognitiva* (comprender la información) que facilite y garantice la adecuada comprensión de la información contable pública por parte de los ciudadanos. Hasta ese momento el actual modelo de portales de transparencia seguirá siendo ineficaz e incompleto.

4. Referencias.

- Bryson, J., Ackermann, F., y Eden, C. (2016). Discovering collaborative advantage: The contributions of goal categories and visual strategy mapping. *Public Administration Review*, 76(6), 912-925. <https://doi.org/10.1111/puar.12608>
- Dener, C., y Min, S. (2013). Sistemas de Información de Administración Financiera y Datos Presupuestarios Abiertos. ¿Informan los Gobiernos dónde va el dinero? Washington, D.C.: Banco Mundial. <http://documents1.worldbank.org/curated/ar/592111509949277189/pdf/Financial-management-information-systems-and-open-budget-data-do-governments-report-on-where-the-money-goes.pdf>
- España. (2013). *Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno* <https://www.boe.es/eli/es/l/2013/12/09/19/con>
- Gómez, P., Friedman, J., y Shapiro, I. (2005). Opening budgets to public understanding and debate: resultados from 36 countries. *OECD Journal on budgeting*, 5(1), 7-36. <http://www.oecd.org/governance/budgeting/44526335.pdf>
- Gray, J. (2015). *Open budget data: Mapping the Landscape*. <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2654878>
- Gutiérrez Ponce, H., Chamizo González, J. y Cano Montero, E.I. (2018). Transparencia y gestión presupuestaria en los ayuntamiento españoles *Revista del CLAD Reforma y Democracia*, 72, 195-232. <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=3575/357559243007>
- International Budget Project. (2004). *Opening Budgets to Public Understanding and Debate: Results of 36 Countries*. Washington: Center on Budget and Policy Priorities. <http://www.oecd.org/governance/budgeting/44526335.pdf>
- Kim, N. W., Jung, J., Ko, E.-Y., Han, S., Lee, C. W., Kim, J., & Kim, J. (2016). BudgetMap: engaging taxpayers in the issue-driven classification of a government budget. CSCW '16: Proceedings of the 19th ACM Conference on Computer-Supported Cooperative Work & Social Computing (págs. 1028-1039). New York: ACM. <https://doi.org/10.1145/2818048.2820004>
- Lämmerhirt, D. (2016). *Making budgets attractive. Best practices from government's financial transparency portals*. Horizon 2020. Obtenido de <http://openbudgets.eu/assets/resources/Report-Laemmerhirt-Making-Budgets-Attractive.pdf>
- Ruijter, E., Grimmelikhuisen, S., y Meijer, A. (2017). Open data for democracy: Developing a theoretical framework for open data use. *Government Information Quarterly* (34), 45-52. <https://doi.org/10.1016/j.giq.2017.01.001>
- Schalkwyk, F. v., y Cañares, F. (2019). Open government data for inclusive development. En M. S. Smith, *Making Open Development Inclusive*. Cambridge: MIT Press.
- Sieber, R., y Johnson, P. (2015). Civic open data at a crossroads: Dominant models and current challenges. *Government Information Quarterly*(32), 308-315. <https://doi.org/10.1016/j.giq.2015.05.003>
- Von Lucke, J., Geiger, C., y Hoose, A. S. (2011). *Open Budget 2.0 & Open Budget Data*. Deutsche Telekom Institute for Connected Cities. Friedrichshafen (Alemania): Zeppelin Universität. <https://www.zu.de/institute/togi/assets/pdf/TICC-111024-OpenBudget-V1.pdf>

FOR AUTHOR USE ONLY

FOR AUTHOR USE ONLY

FOR AUTHOR USE ONLY

**More
Books!**



yes
I want morebooks!

Buy your books fast and straightforward online - at one of world's fastest growing online book stores! Environmentally sound due to Print-on-Demand technologies.

Buy your books online at
www.morebooks.shop

¡Compre sus libros rápido y directo en internet, en una de las librerías en línea con mayor crecimiento en el mundo! Producción que protege el medio ambiente a través de las tecnologías de impresión bajo demanda.

Compre sus libros online en
www.morebooks.shop



info@omniscryptum.com
www.omniscryptum.com

OMNIScriptum



FOR AUTHOR USE ONLY

FOR AUTHOR USE ONLY

FOR AUTHOR USE ONLY