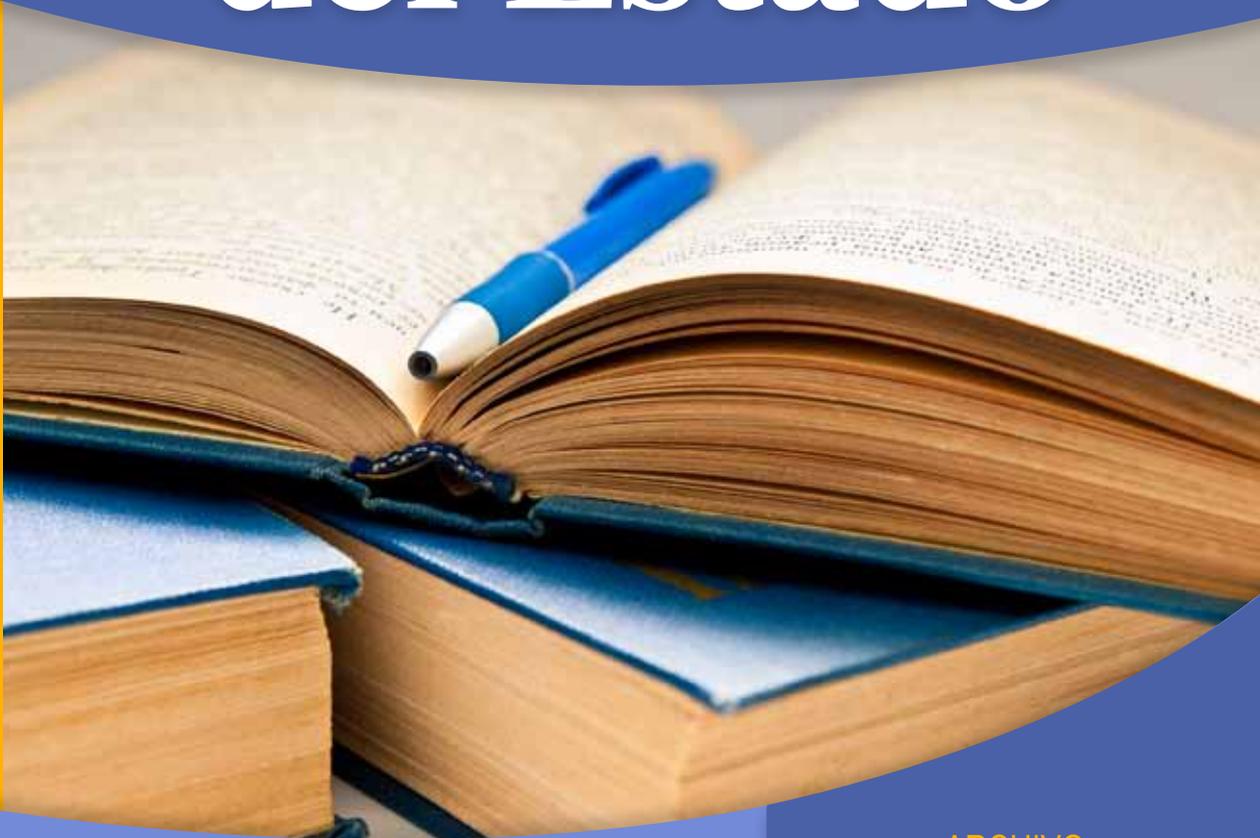


Interventores y Auditores del Estado



PAPELES DE TRABAJO

- Adaptación del nuevo PGCP a entidades sin fines lucrativos.
- La evaluación de programas y políticas públicas como herramienta de control.
- Nuevo marco normativo de la actividad de auditoría de cuentas en el ámbito mercantil (II).

ARCHIVO DE DOCUMENTOS

- La Constitución de Cádiz y el control del gasto público.
- Libros: “Economía: mentiras y trampas”, de Juan Francisco Martín Seco.

Somos especialistas en Seguros de
**Responsabilidad Civil Profesional
Interventores.**

flexibilidad

compromiso

dinamismo

 **WR Berkley**
E S P A Ñ A

Paseo de la Castellana, 149
28046 Madrid
T. +34 91 449 26 46
F. +34 91 449 26 99

Paseo de Gracia, 11 - Esc. A 6ª 4ª
08007 Barcelona
T. +34 93 481 47 29
F. +34 93 281 47 37

www.wrblondon.com/spain

Póliza colectiva adecuada a tus necesidades.
Posibilidad de ampliar el capital individual.

Interventores y Auditores del Estado

Número 6 · Semestral · Julio a Diciembre de 2012

CONSEJO DE REDACCIÓN

Presidente: Juan Carlos Gómez Condado
Vicepresidente: José Miguel González Tallón
Secretaria: Mercedes Lebrancón Cortés
Tesorero: Francisco Almonte Gregorio
Vocales:
M^a José Chica Bermúdez
Marta Ganado López
Eva Gómez-Escalonilla Rodríguez
M^a Ascensión Gómez Magaña
Ignacio Gutiérrez Gilsanz
M^a del Carmen Herrera Velasco
Ana M^a Jiménez García
M^a Isabel Meizoso Mosquera
Pedro Bernabé Portilla López
Irene Torrijos Rodríguez

REALIZACIÓN EDITORIAL

Fénix Factory S.L.
www.fenixfactory.com

IMPRESIÓN

e-impresion.com

www.interventoresauditores.com

Fotografías:
www.shutterstock.com

Depósito Legal: M- 53012-2009

SUMARIO

EDITORIAL.....2

PAPELES DE TRABAJO

Adaptación del nuevo PGCP a entidades
sin fines lucrativos.....4

La evaluación de programas y
políticas públicas como herramienta de
control.....29

Nuevo marco normativo de la actividad
de auditoría de cuentas en el ámbito
mercantil (II).....46

ARCHIVO DE DOCUMENTOS

La Constitución de Cádiz y el control del
gasto público 85

Reseña del libro de Juan Francisco
Martín Seco "Economía: Mentiras y
tampas".....111

Interventores y Auditores del Estado, Revista de la Asociación Interventores y Auditores del Estado es una publicación de distribución privada y gratuita. Esta revista no se hace responsable de las opiniones vertidas por sus colaboradores en las entrevistas y artículos publicados, ni se identifica necesariamente con las mismas. Queda prohibida la reproducción total o parcial de cualquier información gráfica o literaria, sin autorización.

MADRID, DICIEMBRE 2012

EDITORIAL

Creo que conscientemente he ido demorando esta Editorial esperando que, por fin, aparezca alguna buena noticia, para no dar la sensación de que “este País da pena”. Pero la verdad es que, si analizamos los datos globales que vamos conociendo, considerando el drama humano que hay detrás, da bastante pena: el índice de desempleo, los desahuciados, el porcentaje de personas que están en el umbral de la pobreza, , etc. Todo esto, sin referirnos a la consabida prima de riesgo, déficit publico, copago, ajustes, la bajada en el consumo, etc.

No es mi intención analizar la situación general, ya que sobre ésta ya escriben, hablan en foros, debates etc. muchas personas expertas, por lo que voy a centrarme en un ámbito más pequeño, en lo que nos afecta de forma más directa a los funcionarios. Si seguimos las noticias relativas a la gestión y justificación de los fondos públicos, son habituales expresiones que antes eran menos conocidas, nos referimos a prevaricación, cohecho, tráfico de influencias, información privilegiada, blanqueo de capitales, fraude fiscal, etc. Hay que aplaudir lo imaginativo en la denominación de algunos casos conocidos: Ballena blanca, Malaya, Campeón, Brugal, Pokémon, Emperador, Gürtel, etc., aunque en otros lo sean menos (EREs, Basuras, Cooperación, Palau, ...). Pero sí hay una cuestión digna de mencionar, es que esta forma de actuar se ha sociabilizado, ya que intervienen y están imputados personajes de todos los partidos, ámbitos, estratos e instituciones, pero lo que es aún más importante, se ha globalizado e internacionalizado ya que coexisten en simbiosis perfecta individuos de diferentes nacionalidades, todos integrados en un proyecto común.

Que ahora se investigue, se fijen fianzas cuantiosas, se juzgue, aunque sea de forma algo lenta, es una buena noticia, pero no dejo de preguntarme, qué ha fallado para que no hayamos sido capaces de detectarlo antes o, si se ha detectado, capaces de parar este expolio.

En un ámbito más doméstico, como funcionario, tenía cierto recelo de que se cumpliera el dicho de “cambiar todas las cosas para dejarlas como estaban”. Pero no se ha cumplido, se han dictado varias normas, que nos dejan sin turrón, sin Reyes, sin poder ponernos enfermos, sin... lo que venga. Pero seamos positivos, al menos están activos, las cosas ya no están igual que antes.

Cuando hablo con los compañeros destinados en los Gabinetes, o en las Direcciones Generales donde se toman las decisiones, el comentario general es que la etapa actual es de locos, que están sobrecargados, que les puede el día a día, que todo es para ayer, etc., por lo que, manteniendo la actitud positiva, debo pensar que todo esto es fruto de una gran estrategia, de una planificación, que desconocemos, y no fruto de la confusión, del afán de cambiar todo para que al final nada cambie, o quede peor.

Una prueba de ello, es la reciente creación de cuatro Grupos de trabajo, (no son Comisiones para no dar la razón a Napoleón), para auditar el sector público, para racionalizar, para corregir duplicidades, etc. Es una buenísima idea que todos los funcionarios públicos venimos reclamando. Lo que ya entiendo menos, es que los trabajos tienen que estar para el 30 de junio de 2013, por lo que cualquier medida, ajuste, etc. después de su debate y consenso no será efectiva hasta finales de 2014, cuando ya se habrá pasado toda la legislatura.

No quiero despedirme sin recordar la célebre cita, “Normalmente cuando las personas están tristes, no hacen nada. Se limitan a llorar. Pero cuando su tristeza se convierte en indignación, son capaces de cambiar las cosas”. Creo que la mayoría estamos en esta última fase, como lo demuestra que desde diferentes Asociaciones, colectivos, etc., se estén elaborando y presentando propuestas para regenerar, cambiar y dignificar nuestra función de servicio público. No soy pesimista, aunque tenga que aceptar el que me digan que soy un optimista que no está informado.

Juan Carlos Gómez Condado.

Presidente de la Asociación de Interventores y Auditores del Estado

LA NUEVA ADAPTACIÓN DEL PGC A ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS:

PRINCIPALES NOVEDADES Y DIFERENCIAS CON LA NORMATIVA ANTERIOR.

Carlos Marina Díez

Interventor y Auditor del Estado

La Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, establece que las fundaciones del sector público estatal deberán aplicar los principios y normas de contabilidad recogidos en la adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos. Por su parte la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones atribuye a la IGAE la competencia para realizar la auditoría de cuentas de las fundaciones del sector público estatal.

El 24 de noviembre de 2011 se publicó en el BOE el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan

de actuación de las entidades sin fines de lucro (en adelante “nueva Adaptación” o “nueva normativa”), quedando derogado el Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, por el que se aprueban las Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria de estas entidades (en adelante “anterior Adaptación” o “normativa anterior”).

De acuerdo con lo establecido por el ICAC en la Consulta 1 del Boicac 73, tras la aprobación del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (en adelante “PGC”), las entidades sin fines lucrativos, entre las que se encuentran las fundaciones del sector público estatal, debían continuar aplicando, mientras que no se aprobase la nueva normativa, las normas de registro y valoración previstas en la anterior Adaptación, excepto en aquellos casos en que la correspondiente norma de valoración del PGC estableciera un criterio distinto. Esta situación transitoria ha generado algunas incertidumbres y dudas interpretativas que han sido resueltas por el ICAC, por ejemplo: Con-

sulta 6 Boicac 75 sobre el tratamiento a otorgar a las subvenciones concedidas por los patronos a las fundaciones tras la entrada en vigor del PGC, Consulta 4 Boicac 76 sobre los modelos de balance y cuenta de resultados de las entidades sin fines lucrativos que apliquen la anterior Adaptación, etc.

Con la nueva normativa se establece un régimen dual en lo relativo a la aplicación de las normas de registro y valoración para entidades sin fines lucrativos, de manera que en la nueva Adaptación únicamente se recogen normas específicas aplicables a determinadas operaciones o hechos económicos propios de las entidades sin fines lucrativos, mientras que seguirán siendo aplicables las normas contenidas en el PGC, excepto en aquello en que se opongan a la mencionada regulación específica contenida en las normas de la nueva normativa. A continuación vamos a analizar las principales novedades de las normas de registro y valoración de la nueva normativa, en comparación con las normas de la anterior Adaptación, así como su relación con las del PGC.

NORMA 2ª DE LA NUEVA ADAPTACIÓN: INMOVILIZADO MATERIAL

Ámbito de aplicación

La nueva Adaptación, a efectos de delimitar las normas de valoración aplicables a los elementos del inmovilizado material de las entidades sin fines lucrativos, distingue entre bienes de inmovilizado generadores y no generadores de flujos de efectivo, siendo los primeros los que se poseen con el fin de obtener un beneficio o generar un rendimiento comercial mediante la entrega de bienes o la prestación de servicios, y los segundos los que se poseen con una finalidad distinta de la de generar un rendimiento comercial, por ejemplo, aquellos que generan flujos económico sociales y benefician a la colectividad, es decir, los que generan un beneficio social o potencial de servicio.

Por otra parte, y puesto que en ocasiones puede ser difícil distinguir entre bienes generadores y no generadores de flujos de efectivo, la nueva Adaptación establece varias presunciones favorables a considerar que un bien es no generador de flujos de efectivo:

- Cuando la generación de rendimientos comerciales tenga ca-

rácter accesorio respecto de su finalidad principal de generar un beneficio social.

– Cuando la parte o componente del inmovilizado destinado a generar un rendimiento comercial no pueda explotarse con independencia del resto del activo.

– Cuando no esté claro si la finalidad del activo es o no la de generar un rendimiento comercial.

La nueva Adaptación establece que se aplicarán normas de valoración específicas a determinadas operaciones cuando estas se refieran a bienes no generadores de flujos de efectivo, por ejemplo: permutas, cálculo del deterioro de valor, etc. Mientras que a los bienes generadores de flujos de efectivo se les aplicarán íntegramente las normas de registro y valoración previstas en el PGC.

Permutas

A diferencia de lo previsto en el PGC, que establece un régimen distinto según se trate de permutas comerciales o no comerciales, la nueva Adaptación únicamente contempla, para las permutas que se realicen entre bienes no generadores de flujos de efectivo, un régimen de valoración análogo al previsto en el

PGC para las permutas no comerciales, es decir, el bien recibido se valorará por el valor en libros del bien entregado a cambio, más las contrapartidas monetarias a pagar en su caso, con el límite del valor razonable del bien recibido si éste fuera menor, mientras que el bien cedido se dará de baja por su valor en libros.

Valoración posterior y cálculo del deterioro de valor

Las normas de valoración posterior y cálculo del deterioro recogidas en la nueva Adaptación, aplicables a aquellos elementos del inmovilizado material que sean considerados bienes no generadores de flujos de efectivo, son similares y tienen su antecedente en la Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo, por la que se aprueban aspectos contables de empresas públicas que operan en determinadas circunstancias (en adelante Orden EHA/733/2010), la cual modificó el PGC estableciendo una regulación específica para la valoración posterior y cálculo de deterioro de los elementos del inmovilizado material de las entidades del sector público empresarial que apliquen el PGC, cuando entreguen bienes o presten servicios a otras entidades o usuarios sin contraprestación, o a cambio de una tasa,

o de un precio político fijado, directa o indirectamente, por la Administración Pública como consecuencia del carácter estratégico o de utilidad pública de la actividad que desarrollan. La definición de deterioro de valor recogida en la nueva Adaptación no se modifica respecto de la prevista en el PGC, así existirá deterioro de valor cuando el valor contable de un bien sea mayor que su importe recuperable, definido éste como el mayor entre el valor en uso y el valor razonable menos los costes de venta.

Sin embargo la nueva normativa si modifica, para los bienes no generadores de flujos de efectivo, el concepto del valor en uso. Así mientras que en el PGC el valor en uso se define como el valor actual de los flujos de efectivo futuros esperados para el bien en cuestión, en la nueva Adaptación el valor en uso se identifica con el coste de reposición, definido, de acuerdo con los criterios de valoración de su marco conceptual, como el importe actual que debería de pagarse si se adquiriese un activo con la misma capacidad o potencial de servicio, menos, en su caso, su amortización acumulada calculada sobre la base total del coste, de manera que se refleje el funcionamiento, uso y disfrute del

activo, sin perjuicio de la obsolescencia técnica que pudiera afectarle.

Es decir, la nueva Adaptación utiliza, para los bienes no generadores de flujos de efectivo, un concepto análogo al coste de reposición depreciado previsto en la Orden EHA/733/2010 para determinados elementos del inmovilizado material de entidades del sector público empresarial que apliquen el PGC y cumplan determinadas condiciones. Mientras que a los bienes generadores de flujos de efectivo se les aplicará la norma prevista en el PGC.

Cesión de inmovilizado sin contraprestación

Se trata de una norma novedosa que regula las entregas o cesiones de bienes del inmovilizado sin contraprestación aplicable a las entidades sin fines lucrativos cuando estas actúan como cedente, independientemente de que se trate de bienes generadores o no de flujos de efectivo. La norma contempla dos posibilidades:

- Si se trata de una cesión a perpetuidad, o por un tiempo igual o superior a la vida útil del activo, se contabilizará un gasto por el valor en libros del activo cedido.

Aunque la norma no lo menciona entendemos que la contrapartida de ese gasto podría ser, o bien el propio activo que se daría de baja por su valor neto contable, o bien una cuenta compensadora del inmovilizado, en ambos casos el valor neto contable del elemento cedido en el balance de situación sería cero.

– Si la cesión es por un período inferior a la vida útil del inmovilizado se reconocerá un gasto por un importe equivalente al valor en libros del derecho cedido, empleando como contrapartida una cuenta compensadora del inmovilizado. En este caso la norma delimita el asiento contable a realizar, pero no especifica el valor que debe atribuirse al mismo, únicamente señala que el gasto se reconocerá por un importe equivalente al valor en libros del derecho cedido. Consideramos que, entre las distintas posibilidades, una opción razonable sería contabilizar el gasto y su contrapartida, en el caso de que se trate de un activo amortizable, por un importe equivalente al de la amortización acumulada al que daría lugar ese activo durante el período de la cesión temporal. Mientras que en el caso de que se trate de activos no amortizables, una posibilidad sería contabilizar el gasto

y su contrapartida por un importe equivalente al valor razonable del arrendamiento de un activo de similares características, con el límite del valor contable del activo cedido.

NORMA 3ª DE LA NUEVA ADAPTACIÓN: NORMAS PARTICULARES SOBRE EL INMOVILIZADO INTANGIBLE

La novedad incorporada por la nueva Adaptación, respecto del PGC, se refiere a los requisitos exigidos para poder activar los gastos de investigación y/o desarrollo, cuando estos cumplan la definición de inmovilizado no generador de flujos de efectivo. Así mientras que el PGC exige tener motivos fundados de la rentabilidad económico-comercial del proyecto de que se trate, la nueva Adaptación modifica esta exigencia, únicamente para los gastos de investigación y desarrollo que cumplan la definición de inmovilizado no generador de flujos de efectivo, por la de tener motivos fundados de la generación de un potencial de servicio en la actividad futura de la entidad del proyecto de que se trate, es decir, se sustituye la exigencia de rentabilidad comercial por la de rentabilidad social. El resto de requisitos exigibles para poder

activar este tipo de gastos son los mismos que se contemplan en el PGC.

Este cambio plantea dificultades a la hora de delimitar en la práctica cuando existen motivos fundados para considerar que unos determinados gastos de investigación y/o desarrollo generarán un potencial de servicio en los términos en que este se entiende de acuerdo con la Orden EHA/733/2010.

NORMA 4ª DE LA NUEVA ADAPTACIÓN: BIENES DEL PATRIMONIO HISTÓRICO

La posesión de bienes del patrimonio histórico es característica de este tipo de entidades sin fines lucrativos, por ello el PGC, pensado para entidades mercantiles, no contiene una norma de registro y valoración específica.

La anterior Adaptación si incluía una norma de valoración de este tipo de bienes que, al tratarse de una cuestión propia de esta clase de entidades, ha sido aplicable hasta la entrada en vigor de la nueva Adaptación. Las principales diferencias de la nueva norma de registro y valoración respecto de la recogida en la anterior Adaptación son las siguientes:

Ámbito de aplicación

El ámbito de aplicación de esta norma viene caracterizado por las siguientes notas:

– La aplicación de la nueva norma de registro y valoración se circunscribe a los bienes recogidos en la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español. La norma de la anterior Adaptación no contenía esta referencia, por lo que algunas entidades aplicaban los criterios incluidos en la misma a bienes que no cumplían las condiciones recogidas en la citada ley.

– La nueva norma únicamente alude a los bienes del patrimonio histórico español, es decir, a los recogidos en la Ley 16/1985, no se refiere expresamente a los bienes del patrimonio histórico de las Comunidades Autónomas, si bien parece lógico que estos reciban el mismo tratamiento, y que por tanto esta norma se aplique también a esta clase de bienes.

Valoración inicial

La norma de la nueva Adaptación comienza señalando que “Los criterios contenidos en las normas relativas al inmovilizado material, se aplicarán a los bienes del Patrimonio Histórico...”, de donde se

deduce que estos bienes se valorarán por su coste, ya sea éste el precio de adquisición o el coste de producción, incluyendo en su caso los gastos de acondicionamiento. En esta misma línea la norma de la anterior Adaptación establecía que los bienes del patrimonio histórico “se valorarán por su precio de adquisición incluidos los gastos de acondicionamiento”.

Por otra parte la nueva norma también establece que “cuando este tipo de bienes no se puedan valorar de forma fiable su precio de adquisición estará constituido por los gastos de acondicionamiento”. Del tenor literal de la misma parece deducirse que, en aquellos casos en que exista un valor fiable, éste es el que debería utilizarse para valorar estos elementos más, en su caso, los gastos de acondicionamiento. Aunque la norma de valoración no lo señala expresamente consideramos que la contrapartida sería un ingreso imputado al patrimonio neto (subvención) si se trata de una adquisición a título gratuito, o la correspondiente partida de pasivo o tesorería si se ha satisfecho un precio que pueda considerarse un valor fiable. Por el contrario si no existe un valor de fiable el bien se valorará exclusivamente por los gastos de acondicionamiento.

En relación con lo anterior surgen varias cuestiones. Así en primer lugar no queda claro cual es el tratamiento que, en el caso de que no exista un valor fiable, habría que dar al precio satisfecho en su caso y que sea distinto del pago de los gastos de acondicionamiento. Entendemos que lo más coherente sería, siguiendo la norma general de los bienes de inmovilizado antes citada, y la línea establecida en la norma de bienes del patrimonio histórico de la anterior Adaptación, que el precio satisfecho formase parte del valor inicial del bien, así por ejemplo esta situación se plantea cuando se satisface un precio simbólico, o un precio que evidentemente no represente un valor fiable del bien.

Una situación similar se produciría incluso en el caso de que exista un valor fiable del bien, y a su vez se haya satisfecho un precio que no represente dicho valor fiable y que sea distinto de los gastos de acondicionamiento. Entendemos que en este caso una posibilidad consistiría en valorar el bien por su valor fiable, registrando un ingreso imputado al patrimonio neto por diferencia entre el valor fiable del bien y el precio satisfecho.

Cuadro 1

	Debe (cuenta)	Debe (importe)	Haber (cuenta)	Haber (Importe)
(1)	(24_) Bienes Patrimonio Histórico	Valor fiable + Gastos acondicionamiento	Ingresos imputados al patrimonio neto (subvención) Tesorería / Acreedores	Valor fiable Gastos acondicionamiento
(2)	(24_) Bienes Patrimonio Histórico	Valor fiable + Gastos acondicionamiento	Ingresos imputados al patrimonio neto (subvención) Tesorería / Acreedores	Valor fiable – Precio satisfecho Gastos acondicionamiento + Precio satisfecho
(3)	(24_) Bienes Patrimonio Histórico	Valor fiable + Gastos acondicionamiento	Tesorería / Acreedores	Valor fiable + Gastos acondicionamiento
(4)	(24_) Bienes Patrimonio Histórico	Gastos acondicionamiento	Tesorería / Acreedores	Gastos acondicionamiento
(5)	(24_) Bienes Patrimonio Histórico	Gastos acondicionamiento + Precio satisfecho	Tesorería / Acreedores	Gastos acondicionamiento + Precio satisfecho

- (1) Existe valor fiable y se han pagado gastos de acondicionamiento, no se ha satisfecho precio alguno.
 (2) Existe valor fiable y se han pagado: gastos de acondicionamiento y precio no representativo del valor fiable.
 (3) Existe valor fiable y se han pagado: gastos de acondicionamiento y precio representativo del valor fiable.
 (4) No existe valor fiable y se han pagado gastos de acondicionamiento, no se ha satisfecho precio alguno.
 (5) No existe valor fiable y se han pagado: gastos de acondicionamiento y precio no representativo del valor fiable.

Registro contable de la valoración inicial

En el cuadro 1 se recoge de manera esquemática el resumen de los posibles asientos contables que, en nuestra opinión, procedería realizar en las diferentes situaciones descritas.

No obstante en la práctica es frecuente que no exista un valor

fiable o valor razonable para este tipo de bienes, también es habitual que estos bienes se adquieran sin satisfacer un precio distinto de los gastos de acondicionamiento, por lo que la situación más habitual viene siendo la recogida en el punto (4) del cuadro 1, coincidente con la valoración que de estos bienes se venía haciendo con la norma de la anterior

Adaptación, por lo que la trascendencia práctica de las cuestiones descritas anteriormente es menor.

Otra cuestión importante es la que se refiere a las condiciones que deben de cumplirse para poder hablar de valor fiable en este tipo de bienes, en este sentido la norma de la nueva Adaptación no señala nada al respecto, y tampoco existe una norma similar, ni en el PGC, ni en las Normas Internacionales de Contabilidad (en adelante NICS) que se pueda tomar como referencia para determinar cuando existe o no un valor fiable para un bien de estas características.

De acuerdo con lo señalado en un documento de AECA relativo a la Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos, en ausencia de una referencia fiable se podría tomar el valor de tasación realizada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación de competencia estatal, o por el organismo equivalente que exista en cada comunidad autónoma.

Amortización

En la nueva norma se menciona expresamente que los bienes del patrimonio histórico no se amortizarán, si bien supeditado a la condición de que se trate de bienes

cuyas vidas útiles estimadas sean indefinidas y no sufran desgaste por su funcionamiento, uso o disfrute, lo que sucederá en la práctica totalidad de los casos, este criterio no se mencionaba expresamente en la norma de a anterior Adaptación, no obstante ya se venía aplicando en los mismos términos.

Por otra parte, las obras de arte y objetos de colección que no tengan la consideración de bienes de patrimonio histórico, es decir, que no estén incluidos en la Ley 16/1985, si deberán ser amortizados, salvo que se acredite que también tienen una vida útil indefinida. La norma no dice nada respecto de la valoración inicial de este tipo de bienes, entendemos que para este tipo de bienes el valor inicial incluirá en todo caso el precio de adquisición satisfecho.

Tratamiento contable de las grandes reparaciones

En sintonía con el PGC la norma de valoración de la nueva Adaptación ha modificado el tratamiento contable de las grandes reparaciones a las que deban someterse este tipo de bienes, de manera que desaparece la provisión para reparaciones y conservación prevista en la normativa anterior.

La nueva norma establece que en la determinación del precio de adquisición se tendrá en cuenta la incidencia de los costes relacionados con grandes reparaciones, amortizándose de manera distinta al resto del inmovilizado durante el período que medie hasta la gran reparación, en el caso de que no estén especificados en la adquisición o construcción, a efectos de su identificación podrá utilizarse el precio actual de mercado de una reparación similar.

Hasta el momento podían existir dudas acerca de la validez del tratamiento contable de la provisión para reparaciones y conservación prevista en la anterior Adaptación, puesto que dicha norma, prevista también en el Plan General de Contabilidad de 1990 para los bienes del inmovilizado que no fueran de patrimonio histórico, era contraria al criterio recogido en el PGC. En nuestro criterio, ya desde la entrada en vigor del PGC, debería considerarse derogado o inaplicable el tratamiento contable de las grandes reparaciones previsto en la anterior Adaptación, aún cuando la citada provisión estuviera recogida en una norma específica aplicable exclusivamente a entidades sin fines lucrativos. En cualquier caso, con la nueva

norma se disipa cualquier duda sobre el tratamiento contable de las grandes reparaciones de este tipo de bienes.

Registro contable de las grandes reparaciones

En el cuadro 2 de la página siguiente se recoge de manera esquemática el resumen del registro contable de las grandes reparaciones de bienes del patrimonio histórico con la nueva normativa y su comparación con la normativa anterior.

NORMA 5ª DE LA NUEVA ADAPTACIÓN: CRÉDITOS Y DÉBITOS.

Ámbito de aplicación

Esta norma se circunscribe a los créditos y débitos por la actividad propia, mientras que a los créditos y débitos que surjan de la actividad mercantil se les aplica la norma 9ª del PGC.

Valoración inicial

En términos generales esta norma recoge criterios de valoración similares a los establecidos en la norma 9ª del PGC, así establece que los derechos de cobro y los pasivos a corto plazo derivados de la actividad propia se contabilizarán por su valor nominal, mientras que si superan el citado

Cuadro 2

	Debe (cuenta)	Debe (importe)	Haber (cuenta)	Haber (Importe)
(1)	Gastos de reparaciones y	Dotación anual desde la adquisición del activo hasta la fecha prevista para la gran reparación de forma que a la fecha de la gran reparación esté constituida íntegramente	Provisión para reparaciones y conservación de bienes del patrimonio histórico	Dotación anual desde la adquisición del activo hasta la fecha prevista para la gran reparación de forma que a la fecha de la gran reparación esté constituida íntegramente
(2)	(24_) Bienes Patrimonio Histórico (resto) (24_) Bienes Patrimonio Histórico (gran reparación)	Valor inicial – Coste identificado o atribuido a la gran reparación Coste identificado o atribuido a la gran reparación	Contrapartida (ver distintas posibilidades en Cuadro 1)	Valor inicial
(2)	Amortización del inmovilizado material	Amortización anual durante el período que medie hasta la gran reparación (correspondiente a la parte de la gran reparación)	Amortización acumulada del inmovilizado material	Amortización anual durante el período que medie hasta la gran reparación (correspondiente a la parte de la gran reparación)

(1) *Tratamiento de las grandes reparaciones en la anterior Adaptación.*

(2) *Tratamiento de las grandes reparaciones en la nueva Adaptación.*

plazo se registrarán a valor actual, de manera que la diferencia entre el valor nominal y el valor actual del crédito o débito correspondiente se irá recuperando mediante el método del tipo de interés efectivo.

Esta forma de valorar los créditos y débitos por actividades propias puede generar dificultades dadas

las características propias de algunas de las operaciones más habituales de este tipo de entidades. Debe tenerse en cuenta que en ocasiones, bastante frecuentes en el caso de fundaciones del sector público, no se conoce con certeza las fechas de vencimiento de los créditos o débitos, o de los correspondientes venci-

mientos o cuotas de los mismos, por lo que, para poder llevar a cabo la actualización financiera de los mismos es necesario hacer estimaciones, en ocasiones bastante artificiosas, sobre las fechas de vencimiento, lo que puede introducir incertidumbre en las valoraciones efectuadas.

Véase por ejemplo el caso, muy habitual en las fundaciones del sector público, de una ayuda plurianual concedida o recibida por una fundación en la que los importes a entregar o recibir dependen de la ejecución y justificación de hitos parciales. En estos casos habitualmente se producen demoras en la justificación de los correspondientes hitos del proyecto con el consiguiente desplazamiento temporal de los importes a pagar o cobrar respecto de los inicialmente previstos, por lo que las estimaciones iniciales de pagos o cobros previstos en base a las cuales se efectúa la actualización del crédito o débito puede dar lugar a una imagen no fiel de la operación.

No obstante cabe señalar que la actualización de los créditos y débitos a largo plazo empleando el método del tipo de interés efectivo ya podía considerarse aplicable a las entidades sin fines

de lucro tras la entrada en vigor del PGC, puesto que el citado criterio, ya establecido en el PGC, era contrario al establecido en la norma 13ª de la anterior Adaptación que establecía que estos créditos y débitos debían valorarse por su valor nominal registrando en el balance las correspondientes cuentas de ingresos o gastos a distribuir por el importe de los intereses incorporados al nominal de los créditos y débitos. Por ello entendemos que el criterio de la anterior Adaptación debía considerarse inaplicable desde la entrada en vigor del PGC al ser contrario a lo establecido en este último. No obstante, y por lo que se refiere a las fundaciones del sector público estatal, lo habitual ha sido no actualizar los créditos y débitos derivados de algunas de las operaciones que realizan más frecuentemente, entre otros, los que surgen de la concesión y percepción de subvenciones plurianuales, de manera que estos suelen aparecer registrados por su valor nominal.

Respecto de la no actualización de los créditos a largo plazo procedentes de subvenciones plurianuales recibidas por este tipo de entidades, en ocasiones se argumenta que en tales casos no procede la actualización por no

estar previsto dicho ajuste en los movimientos de las cuentas de “Hacienda Pública Deudora por subvenciones concedidas” recogido en la quinta parte de Definiciones y relaciones contables del PGC.

Por lo que se refiere a la no actualización de los débitos a largo plazo procedentes de subvenciones plurianuales concedidas por este tipo de entidades, debe tenerse en cuenta que, en la medida en que la deuda con el beneficiario de la subvención no sea cierta, por no haberse cumplido aún los requisitos de la actividad efectivamente realizada y justificada, dicha deuda u obligación debería calificarse a efectos contables como una provisión, a la que le sería de aplicación la norma 15ª del PGC que a estos efectos establece que “las provisiones se valorarán en la fecha de cierre del ejercicio, por el valor actual de la mejor estimación posible del importe necesario para cancelar o transferir a un tercero la obligación, registrándose los ajustes que surjan por la actualización de la provisión como un gasto financiero conforme se vayan devengando”. Por consiguiente los pasivos derivados de las subvenciones concedidas a largo plazo y registrados como provisión también deberían actualizarse. No obstante en oca-

siones se justifica la no actualización del pasivo por considerar que no se puede realizar una estimación fiable del importe necesario para cancelar en un futuro la citada obligación.

Sin perjuicio de los argumentos recogidos en los dos párrafos anteriores, y que en ocasiones se emplean para evitar la actualización de créditos y débitos en situaciones como las antes descritas, la norma es bastante clara en cuanto a la necesidad de actualizar los créditos y débitos a largo plazo independientemente del tipo de operación de que se trate. En cualquier caso, es posible que el ICAC tenga que pronunciarse en un futuro sobre cuestiones relacionadas con los temas tratados en los párrafos anteriores y que, como hemos señalado, tienen gran relevancia desde el punto de vista contable, al menos en las fundaciones del sector público estatal.

A lo anterior habría que añadirle las dificultades que, especialmente en operaciones de naturaleza similar a las antes descritas, surgen a la hora de determinar el tipo de descuento aplicable, toda vez que no existe un tipo de referencia al no existir un mercado para este tipo de operaciones.

Ejemplo de registro contable de una operación de concesión de ayuda plurianual

A continuación se recoge de manera esquemática el resumen del registro contable al que, en nuestra opinión, daría lugar la concesión de una subvención por parte de una fundación según la nueva Adaptación, teniendo en cuenta el efecto de la actualización del pasivo (deuda o provisión) al tratarse de un pasivo a largo plazo.

En el cuadro 3 se recoge el calendario estimado de fechas de pago e importes derivado del correspondiente acuerdo de concesión de una subvención, así como la actualización de los pagos a un tipo de interés "i".

En el cuadro 4 se recoge el cuadro financiero de la operación incluyendo los pagos previstos por su importe nominal y su correspondiente desglose,

Cuadro 3

Fechas de pago previstas	Importes nominales concedidos	Valor actual subvención
31/12/X1	X	$X/(1+i)$
31/12/X2	X	$X/(1+i)^2$
Totales	2X	$X*[1-(1+i)^{-2}]/i$

Cuadro 4

Fechas previstas para el pago de los hitos	Pagos previstos (1)	Intereses (2) = $i^*(5)$	Cuota amortización (3) = (1) - (2)	Total amortizado (4) = Suma de (3)	Capital vivo (5)
01/01/X1					$X*[1-(1+i)^{-2}]/i$
31/12/X1	X	$i^* [X*[1-(1+i)^{-2}]/i]$	$X- i^* [X*[1-(1+i)^{-2}]/i]$	$X- i^* [X*[1-(1+i)^{-2}]/i]$	$X*[1-(1+i)^{-2}]/i - \{X- i^* [X*[1-(1+i)^{-2}]/i]\}$
31/12/X2	X	$i^*\{ X*[1-(1+i)^{-2}]/i - \{X- i^* [X*[1-(1+i)^{-2}]/i]\}\}$	$X- i^*\{ X*[1-(1+i)^{-2}]/i - \{X- i^* [X*[1-(1+i)^{-2}]/i]\}\}$	$X- i^* [X*[1-(1+i)^{-2}]/i] + \{X- i^*\{ X*[1-(1+i)^{-2}]/i - \{X- i^* [X*[1-(1+i)^{-2}]/i]\}\}\}$	0,00

Cuadro 5

	Debe (cuenta)	Debe (importe)	Haber (cuenta)	Haber (importe)
01/01/X1	Gasto por ayudas monetarias concedidas	$X*[1-(1+i)^{-2}]/i$	Pasivo (Deuda o Provisión, según que se hayan cumplido o no los requisitos de la actividad realizada, previsiblemente será Provisión)	$X*[1-(1+i)^{-2}]/i$
31/12/X1	Gasto financiero actualización de pasivo	$i* [X*[1-(1+i)^{-2}]/i]$	Pasivo	$i* [X*[1-(1+i)^{-2}]/i]$
31/12/X1	Pasivo	X	Tesorería	X
31/12/X2	Gasto financiero actualización de pasivo	$i\{ X*[1-(1+i)^{-2}]/i - \{X_i* [X*[1-(1+i)^{-2}]/i]\}$	Pasivo	$i\{ X*[1-(1+i)^{-2}]/i - \{X_i* [X*[1-(1+i)^{-2}]/i]\}$
(31/12/X2)	Pasivo	X	Tesorería	X

necesario para imputar los intereses al ejercicio correspondiente aplicando el método del tipo de interés efectivo.

En el cuadro 5 se recogen los asientos contables a los que, en nuestra opinión, daría lugar esta operación.

Como se puede ver en los cuadros anteriores el registro contable de las operaciones es sencillo. Las dificultades, tal y como se ha puesto de manifiesto anteriormente, surgen en el momento de determinar algunas de las variables que intervienen en los cálculos, concretamente al fijar:

– El tipo de interés aplicable (i), puesto que no existe tipo de referencia para este tipo de operaciones.

– Las fechas previstas para el pago de los hitos (en el ejemplo: 31/12/X1 y 31/12/X2), puesto que, si bien en el correspondiente convenio o resolución de concesión figurarán unas fechas previstas, es habitual que en el caso de subvenciones existan desplazamientos importantes entre las fechas de pago previstas y las reales, al depender estas últimas de la ejecución del proyecto, y ser potestativo para el órgano concedente la correspondiente ampliación de plazos.

– Los pagos previstos (en el ejemplo: X), puesto que, aunque en principio estarán determinados en el correspondiente convenio o resolución de concesión, es habitual que finalmente difieran en los casos en que por ejemplo los gastos justificados sean inferiores a los previstos.

Concesión de préstamos a tipo de interés cero.

Por último la norma regula la concesión de préstamos a tipo cero por parte de este tipo de entidades estableciendo un régimen similar al antes descrito. Así el crédito concedido se debe valorar por su valor actual (valor razonable), contabilizando la diferencia entre el importe concedido (valor nominal) y el valor actual como gasto de acuerdo con su naturaleza. En este sentido consideramos que, aunque la nueva Adaptación no lo menciona, esa diferencia debería contabilizarse como un gasto por ayudas concedidas, e ir recuperando el citado importe como ingresos financieros de acuerdo método del tipo de interés efectivo.

Para un análisis más detallado del tratamiento contable de esta operación puede acudir a la NIC 39 “Instrumentos financieros: Reconocimiento y Valoración”, que describe

esta operación y su registro contable en el párrafo 48, y en los párrafos GA64 y GA65 del Apéndice A de la Guía de Aplicación.

En este caso, al igual que en el caso citado anteriormente, surge la dificultad adicional de determinar un tipo de interés efectivo al que registrar esa operación. Si bien las dificultades para estimar las fechas de vencimiento de las cuotas de los préstamos son menores en comparación con las que se derivan de las subvenciones, al no estar condicionados habitualmente a la realización parcial de actividades, y ser más fiable el calendario establecido contractualmente.

NORMA 6ª DE LA NUEVA ADAPTACIÓN: EXISTENCIAS

Ámbito de aplicación

La nueva Adaptación, a diferencia de la anterior, contiene una norma específica para la valoración de las existencias de este tipo de entidades, si bien esta norma se aplica únicamente a las existencias destinadas a ser entregadas a los beneficiarios de la entidad en cumplimiento de los fines propios, sin contraprestación o a cambio de una contraprestación significativamente inferior

a la del mercado. Al resto de existencias que no cumplan las condiciones anteriores se les aplicará la norma 10ª del PGC.

Las especialidades que se establecen en la nueva Adaptación, en comparación con lo establecido en el PGC para el resto de existencias, se recogen en los párrafos siguientes.

Valoración y registro contable de las entregas de existencias

Las entregas de existencias realizadas en cumplimiento de los fines de la entidad se contabilizarán como un gasto por el valor contable de los bienes entregados. La norma se está refiriendo a las entregas de existencias realizadas sin contraprestación, en aquellos casos en que exista una contraprestación inferior a la del mercado consideramos que las existencias se darán de baja por su valor neto contable, registrándose el correspondiente gasto por diferencia entre dicho valor neto contable y el importe percibido.

Cabe señalar que, aunque se trata de una norma expresamente prevista para las existencias de estas entidades cuando cumplan las condiciones antes citadas, entendemos que el tratamiento contable de este tipo de operación

hubiera sido el mismo aunque no se hubiera recogido en la citada norma, de hecho consideramos que, aún en el caso de que se trate de existencias que no estén destinadas a ser entregadas a los beneficiarios de la entidad en cumplimiento de los fines propios, es decir, existencias a las que se les aplica la norma 10ª del PGC, si se trata de existencias que se entregan de forma gratuita, deberán darse de baja por su valor neto contable, registrando como contrapartida el correspondiente gasto.

Asimismo consideramos que, aunque la norma de la nueva Adaptación no lo señala expresamente, el citado gasto tendría la naturaleza de ayuda/subvención concedida a un tercero, es decir, similar a la cuenta 651 de ayudas no monetarias, prevista para la entrega de prestaciones no monetarias concedidas en cumplimiento de fines propios.

Valoración inicial

La norma de la nueva Adaptación establece que las existencias que cumplan las condiciones antes citadas, y que sean recibidas gratuitamente por la entidad, se registrarán por su valor razonable. Al igual que en el caso descrito en el apartado anterior, esta norma regula una operación cuyo re-

gistro contable podía deducirse de lo establecido en la norma 9ª de la nueva Adaptación relativa a la valoración y registro de subvenciones, donaciones y legados recibidos, que establece un régimen similar para el registro de estas operaciones al señalar que, las subvenciones, donaciones y legados de carácter no monetario o en especie se valorarán por el valor razonable del bien o servicio recibido, dentro de las cuales deben entenderse comprendidas las subvenciones recibidas en forma de existencias.

Sin embargo la norma de la nueva Adaptación no señala nada respecto de la valoración inicial de este tipo de existencias cuando estas se adquieran con contraprestación. Consideramos que en este caso serán aplicables las reglas generales previstas en la norma 10ª del PGC para la valoración inicial de las mismas, de manera que deberían valorarse por su coste, ya sea el precio de adquisición o coste de producción, siéndole aplicables las reglas generales previstas en la citada norma en cuanto a la determinación del citado precio de adquisición o coste de producción.

No obstante en el caso de las existencias se puede producir una

situación intermedia, similar a la analizada con anterioridad para los bienes del patrimonio histórico, en aquellos casos en que la entidad satisfaga un precio de adquisición que claramente no represente el valor razonable del bien adquirido, y en el que por tanto existe una subvención implícita, aunque dicha subvención no abarque la totalidad del valor razonable de las existencias adquiridas. En este caso surgen dudas acerca de la valoración inicial que debe otorgarse a dichas existencias, una posibilidad sería dar de alta las existencias por su valor razonable, en el caso de que este se pueda determinar de manera fiable, registrando una subvención (ingreso imputado al patrimonio neto o pasivo, según que se cumplan o no las condiciones de la norma 9ª de la nueva Adaptación) por diferencia entre dicho valor razonable y el precio de adquisición satisfecho o a satisfacer, no obstante se trata de una operación sobre la que no se pronuncia la norma de valoración.

Cálculo del deterioro de valor

La norma de la nueva Adaptación establece algunas diferencias, respecto de lo previsto en la norma 10ª del PGC, en cuanto al criterio para calcular el deterioro de valor de las existencias que

cumplan las condiciones antes citadas, de manera que, según la nueva norma, se comparará el valor contable de las existencias con el importe recuperable (el mayor entre valor neto realizable y coste de reposición). Mientras que la norma 10ª del PGC establece que, para el resto de existencias, se comparará el valor contable de las existencias con el valor neto realizable, es decir, en este caso la norma del PGC no tiene en cuenta el concepto de importe recuperable de las existencias, de hecho sólo tiene en cuenta el coste de reposición como referencia para el cálculo del deterioro cuando se trata de materias primas y otras materias consumibles.

NORMA 8ª DE LA NUEVA ADAPTACIÓN: GASTOS E INGRESOS PROPIOS

La nueva Adaptación incluye una norma específica sobre gastos e ingresos propios de las entidades no lucrativas. El único antecedente de esta norma se encuentra en la norma 18ª de la anterior Adaptación que regula la contabilización de las compras y de la concesión de ayudas por parte de estas entidades. No obstante la nueva norma regula con más detalle algunas de las espe-

cialidades aplicables a la contabilización de los gastos e ingresos de este tipo de entidades.

Criterios de valoración

La norma establece como criterio general para la contabilización de gastos e ingresos el criterio de devengo, para posteriormente recoger algunas especialidades entre las que se encuentran las que se describen a continuación.

Concesión de ayudas y otros gastos comprometidos de carácter plurienal

Las ayudas otorgadas en firme y otros gastos comprometidos de carácter plurienal se contabilizarán en la cuenta de resultados del ejercicio en que se apruebe su concesión con abono a una cuenta de pasivo, por el valor actual del compromiso asumido.

La norma no especifica como se contabiliza esa operación en lo que se refiere a los movimientos contables posteriores al de la concesión. No obstante consideramos que una posibilidad consistiría en reconocer inicialmente el gasto por subvención concedida (ayuda monetaria, cuenta 650) y su contrapartida de pasivo, deuda o provisión (según que la deuda con el beneficiario de la subvención sea o no cierta, por

haberse cumplido o no los requisitos de la actividad efectivamente realizada y justificada), por un importe equivalente al valor actual de los pagos a los que dará lugar en el futuro la citada subvención, para lo cual habría que realizar una estimación sobre el tipo de interés al que se descontarán los pagos futuros y sobre las fechas en las que se efectuarán los desembolsos, con las dificultades que ello plantea tal y como comentamos al analizar la norma 5ª de Créditos y Débitos de la nueva Adaptación.

Posteriormente, a medida que se devenguen los correspondientes intereses, aplicando el método del tipo de interés efectivo, debería registrarse el correspondiente gasto de naturaleza financiera e incrementar el valor del pasivo reconocido. De esta manera el valor del pasivo, registrado inicialmente a valor actual, se incrementará hasta quedar reflejado por su valor nominal (importe nominal concedido) en el momento en que se produzca su cancelación.

El registro contable de esta operación es el que aparece recogido de forma esquemática en los cuadros 3, 4 y 5 de este artículo.

Otros criterios de imputación temporal de gastos de actividades propias

La norma establece que los desembolsos relacionados con la organización de eventos futuros (exposiciones, congresos, etc) se reconocerán en la cuenta de resultados como un gasto en la fecha en la que se incurran, salvo que estén relacionados con la adquisición de inmovilizados u otros elementos que cumplan la definición de activo.

Por otra parte la norma establece el diferimiento del reconocimiento de los gastos en algunos casos en que se tienen que cumplir algunas circunstancias para su devengo, por ejemplo: cuando la corriente financiera se produzca antes que la real, o cuando la corriente real se extienda a períodos superiores al ejercicio económico, sin perjuicio de lo establecido para gastos de carácter plurienal (ayudas concedidas en firme) antes analizados.

NORMA 9ª DE LA NUEVA ADAPTACIÓN: SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS RECIBIDOS

Los criterios recogidos en esta norma mantienen las especialidades que recogía la anterior Adaptación, e incorpora los

nuevos criterios incorporados en el PGC por la Orden 733/2010 en relación con las condiciones que deben cumplirse para que una subvención se considere reintegrable o no reintegrable, así como para la imputación a resultados de las subvenciones no reintegrables.

Los principales criterios de registro y valoración de las subvenciones recibidas por este tipo de entidades se recogen en los siguientes apartados.

Registro contable en función de carácter reintegrable o no reintegrable de la subvención, y de su asignación o no a una finalidad específica

Las subvenciones no reintegrables que se obtengan sin una finalidad específica se contabilizarán directamente como ingresos en el excedente (resultado) del ejercicio en que se reconozcan. Es decir, se mantiene el mismo criterio que en la anterior Adaptación, que sin embargo es contrario al establecido en el PGC para las subvenciones de este tipo recibidas por las empresas públicas, puesto que en este caso las subvenciones se registrarían directamente en los fondos propios de la entidad.

Las subvenciones no reintegrables que se obtengan para una

finalidad específica se contabilizarán en el patrimonio neto, como ingresos imputados al patrimonio neto, imputándose a ingresos del ejercicio sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención. Asimismo la norma recoge criterios de imputación a resultados análogos a los previstos en el PGC tras la modificación efectuada por la Orden 733/2010, distinguiendo según que la subvención se reciba para financiar gastos específicos o para adquirir activos o cancelar pasivos. Por su parte, las subvenciones reintegrables se registrarán como pasivos hasta que adquieran la condición de no reintegrables.

Requisitos exigidos en la norma de la nueva Adaptación para determinar el carácter no reintegrable de una subvención

La norma establece, de manera análoga a lo previsto en el PGC tras la modificación efectuada por la Orden 733/2010, los requisitos que deben cumplirse para que una subvención sea considerada no reintegrable: que exista un acuerdo individualizado de concesión de la subvención, que se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión, y que no existan dudas

razonables de su recepción. Asimismo incorpora criterios interpretativos análogos a los fijados en la Orden 733/2010 respecto de cuando deben entenderse cumplidos los citados criterios.

Subvenciones obtenidas por la entidad a título de dotación fundacional o fondo social

No obstante lo señalado en los apartados anteriores, se establece una matización que no figuraba expresamente en la anterior Adaptación, aún cuando ya se venía aplicando en términos similares, y es que, cuando se trate de subvenciones concedidas por asociados, fundadores, patronos o terceros a título de dotación fundacional o fondo social se registrarán directamente como fondos propios de la entidad.

En este sentido debe tenerse en cuenta el contenido de la Consulta 6 del Boicac 75, anterior a la entrada en vigor de la nueva Adaptación, que establece que los fundadores, en la concesión de subvenciones, donaciones o legados a las fundaciones actúan como terceros y no como propietarios de la fundación, no siéndole aplicable el apartado 2ª de la norma 18ª del PGC, salvo cuando se trate de una aportación en concepto de dotación fundacional, es decir, las subvenciones

concedidas a las fundaciones por sus fundadores no se registrarán directamente como fondos propios, tal y como establece el PGC para las entidades incluidas en su ámbito de aplicación (entidades mercantiles), excepto cuando se trate de aportaciones en concepto de dotación fundacional, y ello es así debido a que la figura del fundador de una fundación no es equiparable a la de los socios o propietarios de una entidad mercantil, ni tienen derecho alguno sobre el valor liquidativo de la fundación en el momento de su disolución.

Entendemos que la citada consulta continúa siendo aplicable tras la entrada en vigor de la nueva Adaptación, puesto que su contenido es acorde con lo establecido en esta última, de manera que las subvenciones, donaciones y legados recibidos por una fundación procedentes de sus fundadores se registrarán bien como ingresos en el excedente (resultado) del ejercicio cuando se reciban sin una finalidad específica se contabilizarán, o bien como ingresos imputados al patrimonio neto cuando se reciban para una finalidad específica, únicamente se contabilizarán como fondos propios cuando se reciban en concepto de dotación fundacional.

Registro contable de las subvenciones percibidas por una entidad sin fines lucrativos

En el cuadro 6 se recoge de manera esquemática el resumen del registro contable e imputación a resultados de la percepción de subvenciones por parte de una fundación, en función del tipo de

subvención recibida, y de su carácter reintegrable o no reintegrable. Por último cabe señalar que, desde nuestro punto de vista, continua vigente el contenido de la Consulta 5 del Boicac 40 relativo al tratamiento contable que debe dar una fundación a la donación de un inmueble que recibe la fundación

Cuadro 6

Concepto/ Tipología	Reintegrable/No reintegrable	Finalidad de la subvención	Registro contable	Imputación a resultados
(1) Reintegrable/ No	No reintegrable	Dotación fundacional	Fondos propios (Dotación fundacional)	No procede
(2)	Reintegrable	Con o sin asignación a una finalidad específica	Pasivo (Deudas transformables en subvenciones)	No procede hasta que se convierta en reintegrable
(2)	No reintegrable	Con asignación a una finalidad específica	Ingresos imputados a patrimonio neto	De forma correlacionada con los gastos de la subvención siguiendo los criterios del apartado 3 de la norma 9ª
(2)	Reintegrable	Sin asignación a una finalidad específica	Ingresos del ejercicio	Directamente se registran como resultados del ejercicio en que se reconocen

(1) Subvenciones recibidas a título de dotación fundacional, independientemente de quien sea el concedente de la subvención: asociados, fundadores, patronos, o terceros.

(2) Subvenciones distintas de las recibidas a título de dotación fundacional: transferencias, subvenciones obtenidas en procedimientos de concurrencia competitiva, subvenciones nominativas, etc. Independientemente de quien sea el concedente de la subvención: asociados, fundadores, patronos, o terceros.

y que posteriormente el Patronato de la misma decide destinar a aumentar la dotación fundacional. Así en casos como el recogido en la citada consulta, la fundación debería reclasificar el saldo contable que figure en su balance como subvenciones, donaciones o legados recibidos (ingresos imputados al patrimonio neto) a la partida de dotación fundacional.

Cesiones gratuitas

En último lugar la norma establece criterios de registro y valoración de las cesiones gratuitas recibidas de activos no monetarios y de servicios sin contraprestación. Los citados criterios son los que, de manera esquemática, se recogen en el cuadro 7 de la página siguiente.

NORMA 10ª DE LA NUEVA ADAPTACIÓN: FUSIONES ENTRE ENTIDADES NO LUCRATIVAS.

Se trata de una norma novedosa, no prevista en la anterior Adaptación, aplicable exclusivamente a las fusiones en las que inter vengan exclusivamente entidades no lucrativas. La citada norma sólo establece dos reglas:

– Se trasladarán a la entidad resultante los elementos patrimoniales de las entidades fusionadas por los

valores contables que tuvieran en estas, y se trasladarán a la entidad resultante los patrimonios netos de las entidades fusionadas.

– Se eliminarán los débitos y créditos recíprocos que existan entre las entidades fusionadas. Previamente a esa eliminación, si una entidad fusionada tuviera reconocido una pérdida por deterioro en un crédito recíproco, es decir, un crédito para ella que es un débito para la otra entidad fusionada, la primera (la poseedora del crédito recíproco) deberá revertirlo y contabilizar un ingreso por el importe del citado deterioro.

Por tanto para la contabilización de esta operación se realiza una agregación de los balances de las entidades fusionadas, sin que se produzcan más eliminaciones por operaciones internas que las derivadas de créditos y débitos recíprocos que puedan existir entre ellas. Por el contrario se aplicará el PGC si se trata de una fusión mediante la cual una fundación adquiere un negocio. Señalar que en el ámbito del sector público, y dado el contexto en el que nos encontramos, es previsible que este tipo de operaciones, en principio excepcionales, puedan tener lugar entre fundaciones cuyo objeto y fines fundacionales son análogos.

Cuadro 7

	(1) Cesión de terreno, tiempo determinado	(2) Cesión de terreno y construcción, tiempo determinado	(3) Cesión de inmueble período anual prorrogable anualmente, o por tiempo indefinido revocable por el cedente al cierre de cada ejercicio
Contabilización activo recibido	Inmovilizado intangible	Inmovilizado intangible / Inmovilizado material (si plazo cesión > vida útil construcción)	No se contabiliza activo. Se reconoce un gasto anual
Valor activo recibido	Valor razonable	Valor razonable	Mejor estimación del derecho cedido
Contrapartida contable del activo	Subvención (Ingresos patrimonio neto)	Subvención (Ingresos patrimonio neto)	No se contabiliza Ingreso de patrimonio neto. Se reconoce un ingreso de subvención anual
Amortización del activo recibido/ Imputación a resultados subvención	Durante el período de la cesión	Durante el período de la cesión / Durante la vida útil de la construcción recibida (si plazo cesión > vida útil construcción)	No procede
Especialidades		Si se trata de la cesión de un terreno por tiempo indeterminado se contabilizará igual que en el caso (2), es decir, como "Inmovilizado material"	Cuando existan indicios de que las prórrogas se acordarán de forma permanente sin imponer condiciones a la fundación, más allá de la simple continuación de las actividades el tratamiento contable será el del punto (2)

LA EVALUACIÓN DE PROGRAMAS Y POLÍTICAS PÚBLICAS COMO HERRAMIENTA DE CONTROL

Pedro Cañas Navarro

Interventor y Auditor del Estado

I INTRODUCCIÓN

La definición de lo que es evaluación de programas y políticas públicas varía con los países y autores, pero en líneas generales se puede decir que la evaluación de programas es un método sistemático para recoger y analizar la información existente sobre actividades y resultados de un determinado programa o política pública y, en general, sobre cualquier actuación social. Este análisis se centra frecuentemente en la eficacia y en la eficiencia de las actuaciones económicas y sociales, tanto en el sector público como en el sector privado. Alkin (1979), House, (1980) Rutman (1980) y Weiss (1977). Más adelante se profundizará en esta definición.

El antedicho análisis puede tener numerosos destinatarios: la entidad financiadora, los beneficiarios, los grupos de interés, la administración...

Así mismo, los resultados del análisis, en función de los destinatarios considerados, pueden tener diferentes objetivos. Justificar el programa, mejorar el programa, modificar el programa, controlarlo... Debe indicarse que en su origen, la evaluación de programas se empleó para justificar la desaparición de programas.

Con relación al momento en que se realiza la evaluación, existen distintos tipos de evaluaciones (Ballart 1992):

- Evaluación previa como la evaluación de la conceptualización y diseño del programa.
- Evaluación concomitante, como la evaluación de la implementación.
- Evaluación posterior como las evaluaciones de eficacia y eficiencia.

Una de las aplicaciones de la evaluación de programas que presenta más interés en el ámbito público es su empleo como herramienta de control de las actuaciones públicas. Tanto para un control concomitante de estas actuaciones como para el control posterior de las políticas públicas.

El objeto de este trabajo es presentar cómo puede emplearse la evaluación de programas para el control, en un próximo trabajo se planteará el empleo de esta técnica de control a la Política Científica.

II ¿QUÉ ES LA EVALUACIÓN DE PROGRAMAS?

Como se ha indicado previamente, existen numerosas definiciones de lo que es, y no es, la evaluación de programas, en este apartado se va a intentar clarificar esta cuestión. A continuación se indican algunas de las definiciones más comúnmente consideradas:

Spaniol, 1975 Se trata de un proceso sistemático y continuo que proporciona información acerca del efecto o impacto de una actuación pública, con el objeto de contribuir a adoptar una decisión política de trascendencia, en esta definición no se considera el control.

Perloff, Perloff y Sussna, 1976. Es la determinación de la medida en que un programa logró uno o más de sus objetivos, las razones por las cuales no los alcanzó y la relación existente entre los efectos del programa

y una amplia diversidad de variables y características del programa, en esta definición sí se considera el control.

Patton, M.Q. 1987. Consiste en la recopilación sistemática de información sobre actividades, características y resultados de un programa para su utilización por un grupo específico, de cara reducir incertidumbres, mejorar la eficacia y tomar decisiones en función de qué se está haciendo con el programa y a quién está afectando. La esencia del control es tomar decisiones.

Alvira Martín, 1991 La evaluación conlleva la aplicación de procedimientos sistemáticos y rigurosos de recogida de información y análisis...a partir de los cuales debe emitirse un juicio de valor y por tanto controlar.

Freeman y Rossi, 1993. Es la aplicación sistemática de procedimientos de investigación social para evaluar la conceptualización, diseño, implementación y utilidad de los programas de intervención social. Estas evaluaciones suponen un control.

Dunn, 1994. Se trata de una rama de las ciencias sociales aplicadas, que emplea diversos métodos,

cuantitativos y cualitativos, en un contexto de argumentación y debate, con el fin de obtener y comunicar información relevante sobre aspectos políticos críticos”. Se trata pues de un proceso de creación de conocimiento, en el que se analizarán las causas, recursos, resultados, a diferentes niveles y consecuencias de las actuaciones públicas. Esta definición es demasiado abstracta para nuestros fines.

Dye, 1995. Es el análisis objetivo y científicos de los efectos a corto y largo plazo de las políticas, tanto sobre los grupos sociales o situaciones para los cuales se diseñó la política como sobre la sociedad en general, y el análisis del ratio de costes actuales y futuros sobre cualquiera de los beneficios identificados” (Dye,1995). Esta definición también supone el control.

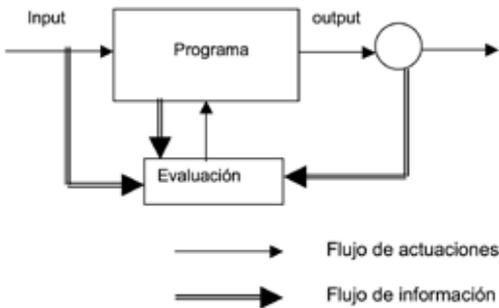
Fernández Ballesteros, 1995 Es la investigación sistemática a través de métodos científicos, de los efectos, resultados y objetivos de un programa, con el fin de tomar decisiones sobre él. Las decisiones suponen control.

OCDE, 2002 Es la valoración sistemática y objetiva de un proyecto programa o política, en curso o

finalizada, incluyendo su diseño, implementación y resultados. Su objetivo es determinar su relevancia, el logro de los objetivos, y su eficiencia, eficacia, impacto y sostenibilidad. Se está describiendo un sistema de control.

En todas estas definiciones se pone de manifiesto el carácter de investigación sistemática, característica precisa para cualquier sistema de control. La evaluación formula juicios sobre las políticas públicas o programas de actuación, si estos juicios se emplean para realizar un control sobre las actuaciones analizadas tenemos definido un sistema de control, tanto más eficiente cuanto más profunda sea la evaluación realizada.

La función más importante de la evaluación es proporcionar información sobre el funcionamiento de los programas y políticas públicas. Lo cual significa detectar las diferencias entre lo que se pretende obtener con la actuación pública y lo que realmente se obtiene. (Dunn 1994). Si el resultado de la evaluación se emplea para modificar, a lo largo del tiempo, el programa estamos ante el empleo de la evaluación como sistema de control.



Esquema básico de la evaluación como sistema de control

Como puede deducirse fácilmente el número variables de salida de un programa o actuación pública que se pueden controlar pueden ser muy numerosos, en última instancia tantos como aspectos relevantes y agrupaciones de los mismos puedan aparecer en las actuaciones públicas.

III CLASES DE EVALUACIÓN

Existe un gran número de tipos de evaluación. Desde el punto de vista del control las vamos a clasificar de acuerdo con una serie de criterios. En primer lugar estructurales y en segundo lugar de acuerdo con el objeto de la evaluación.

Desde el punto de vista estructural, la clasificación más frecuentemente empleada es (Solis et all, 2009):

a) En función de la dependencia del equipo de evaluación:

- Una evaluación es interna cuando es efectuada, por personal del programa o personal encargado de gestionarlo y ejecutarlo.
- Una evaluación es externa, por especialistas externos contratados por la Administración

La anterior referencia a personal está vinculada especialmente a la dependencia de quien realice la evaluación. Lógicamente el control derivado de una evaluación será interno o externo según ésta lo sea.

b) En función del contenido de la evaluación:

Es posible distinguir tres tipos de evaluaciones en función de los elementos del programa que se estén evaluando:

- Evaluación conceptual o de diseño. Su objetivo es analizar el diseño del programa, su racionalidad y coherencia. El análisis trata de verificar la corrección del análisis socioeconómico realizado, la existencia de objetivos nítidamente definidos y medibles, analizar su correspondencia con los problemas y examinar la lógica

del modelo de intervención diseñado, tanto de forma interna al programa como en relación con otras políticas y programas.

- Evaluación del proceso de gestión del programa. Supone examinar la forma en la que se gestiona y ejecuta la política. Considera la capacidad de un organismo en relación con el diseño, ejecución, seguimiento y evaluación de los programas y valora el nivel de implicación de los gestores con las actividades, su implicación, formación, organización y la dotación de recursos para llevarlas a cabo óptimamente.
- Evaluación de resultados e impactos. Trata de conocer hasta qué punto la política o programa aplicado está consiguiendo los objetivos establecidos (cuando es con referencia a los objetivos) o está alcanzando los parámetros o criterios de valor definidos (cuando la evaluación no está centrada en objetivos), y a que costes se consiguen (en términos de tiempo, recursos humanos, materiales y monetarios). Esta evaluación debe considerar los efectos de-

seados y no deseados. Este último aspecto es importante.

Estos tres tipos de evaluación, darán lugar a tres tipos de control:

- Control del diseño del programa. Este control es especialmente importante en el caso de los programas de investigación.
- Control del funcionamiento del programa.
- Control de los resultados (de cualquier tipo) del programa.

c) De acuerdo con el momento de realización.

Este criterio hace referencia al momento en que se va a llevar a cabo la evaluación en relación con la aplicación o puesta en marcha del programa; se puede distinguir tres tipos:

- La evaluación *ex-ante*. Se realiza antes de ejecutar la política o programa, siendo su objetivo principal analizar la adecuación a las necesidades que lo motivan y su probabilidad de éxito.
- La evaluación concomitante. Se realiza durante la ejecución.

Consiste en el análisis del conjunto de datos recogidos sobre el programa y en la medición de la forma en la que los objetivos perseguidos están siendo alcanzados, explicando las diferencias y estimando anticipadamente los resultados finales de la intervención.

- La evaluación *ex-post*. Se realiza una vez finalizado el programa. Permite valorar el éxito del programa, el acierto de la estrategia diseñada en el mismo, su grado de flexibilidad y capacidad de adaptación a una realidad dinámica y la validez de los procedimientos de gestión y seguimiento previstos.

Esta clasificación dará origen a una clasificación análoga de los controles, semejante a la definida en el apartado anterior.

- Control *ex-ante*. No sólo del diseño, sino también de otros factores como oportunidad, posibilidad...Este control es especialmente importante en el caso de los programas de investigación
- Control concomitante, realizado durante la ejecución del programa.

- Control *ex-post*, no coincide, necesariamente con el control de resultados al que se ha hecho mención anteriormente.

d) Según su función

- Evaluación formativa, tiene por objetivo proporcionar información para mejorar el objeto evaluado,
- Evaluación sumativa, es la que suministra la información sobre si se debe continuar o suspender un programa. Este es el resultado de control más importante.

Desde el punto de vista del objeto de la evaluación, aquellos de más interés desde el punto de vista del control son:

- *Evaluación Coste-Beneficio*: ¿Cuál es la relación entre los costes del programa a realizar y los resultados del mismo ('beneficios'), expresados en términos monetarios?
- *Evaluación Coste-Efectividad*: ¿Cuál es la relación entre los costes del programa y los resultados (cuando los resultados no se pueden traducir en términos monetarios)?

- *Evaluación de la Eficacia*
¿Hasta qué punto es efectivo el programa desarrollado en la consecución de sus fines?
- *Evaluación de la Eficiencia:*
¿Cuáles son los recursos (*inputs*) aportados al programa en relación al ratio personal/ usuarios y a otros aspectos relativos a los niveles de actividad del programa puesto en marcha?
- *Evaluación del Impacto:*
¿Cuáles son los efectos directos e indirectos producidos con la aplicación del programa?
- *Evaluación Conclusiva:* ¿Hasta qué punto los resultados que se esperaban obtener han sido cumplidos satisfactoriamente? ¿Cuáles son los efectos producidos por el programa en la conducta de los usuarios?. ¿Debería continuarse el programa en el futuro? Si es así, ¿con qué alcance?

Todas estas evaluaciones pueden emplearse como herramientas de control de las correspondientes variables. Si el sistema actúa de forma continua a lo largo del tiempo, se irá obte-

niendo una serie de valores de la variable considerada (eficiencia, eficacia, ratio coste/beneficio, resultado...), es decir, se irán obteniendo indicadores de las variables consideradas, uno o varios por cada una de las características relevantes. Llamando I a uno de estos indicadores, la evaluación de programas obtendrá una serie cronológica de valores de cada uno de los indicadores considerados: I₁, I₂, ...I_t. El análisis de esta serie cronológica por alguno de los métodos empleados en este tipo de análisis, básicamente modelos que emplean la metodología de Box-Jenkins permite conocer en profundidad la estructura del programa, y por tanto la forma más eficiente de controlarlo.

IV LA EVALUACIÓN DE PROGRAMAS EN ESPAÑA

La introducción de la evaluación de programas en la administración española ha sido lenta sin que, hasta la fecha haya logrado resultados destacables, brevemente se considerarán los siguientes hitos.

a) Orden de 14 de julio de 1992 por la que se dictan las normas para la regulación del sistema de seguimiento de programas. Esta orden, en la que se regula el

control financiero de programas establece en su artículo 5.1:

El referido control <financiero de programas> tendrá por objeto el examen, análisis y evaluación de los sistemas y procedimiento de seguimiento de objetivos aplicados por los órganos gestores de los programas, así como de cuantos documentos y antecedentes resulten necesarios para determinar el grado de fiabilidad de los datos contenidos en los balances e informes rendidos por el Gestor en cumplimiento de la normativa sobre seguimiento de programas.

En el artículo 5.3 de la precitada norma se establece el contenido del precitado control

- Grado de realización de los objetivos y de su adecuación a la realidad de los programas.
- Costes en los que se ha incurrido.
- Desviaciones físicas y financieras que, en su caso, se hubieran producido en la realización de los objetivos e indicadores.
- Causas de las desviaciones físicas y financieras, distinguiendo entre las exógenas

y endógenas a la gestión, así como valorando su efecto económico en el coste del programa y, en su caso, del proyecto de inversión.

Obsérvese en especial el último punto. El precitado control corresponde a la Intervención General de la Administración del Estado.

La circular de la IGAE número 1/1993, de 29 de enero, al establecer, en su regla octava, el contenido del informe de control financiera de programas, considera los siguientes apartados:

II. Evaluación del programa, que comprenderá:

II.1 Evaluación de objetivos e indicadores.

II.2 Evaluación del sistema de seguimiento.

II.3 Evaluación de las áreas de gasto.

Ciertamente el control financiero de programas, no es la evaluación de programas, pero contiene elementos que se le aproximan y a partir de los cuales podría introducirse en nuestro ordenamiento como técnica de control.

b) La Ley 38/2003 General de Subvenciones.

Esta ley establece en su artículo 8.1 que:

Los órganos de las Administraciones públicas o cualesquiera entes que propongan el establecimiento de subvenciones, con carácter previo, deberán concretar en un plan estratégico de subvenciones los objetivos y efectos que se pretenden con su aplicación, el plazo necesario para su consecución, los costes previsibles y sus fuentes de financiación, supeditándose en todo caso al cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria.

En relación con el control de ese plan, el artículo 13 del Real Decreto 887/2006 por el que se aprueba el reglamento general de subvenciones, establece en su artículo 14:

Seguimiento de planes estratégicos de subvenciones.

1. Anualmente se realizará la actualización de los planes de acuerdo con la información relevante disponible.

2. Cada Departamento ministerial emitirá antes del 30 de abril de cada

año un informe sobre el grado de avance de la aplicación del plan, sus efectos y las repercusiones presupuestarias y financieras que se deriven de su aplicación.

3. El informe, junto con el plan actualizado, serán remitidos a la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos y comunicados por cada Departamento ministerial a las Cortes Generales.

4. La Intervención General de la Administración del Estado realizará el control financiero de los planes estratégicos de acuerdo con lo dispuesto en la disposición adicional decimoséptima de la Ley General de Subvenciones. Además, y con carácter anual, el Ministro de Economía y Hacienda, a través de la Orden Ministerial de elaboración de los Presupuestos Generales del Estado, seleccionará los planes estratégicos que deben ser objeto de un seguimiento especial por la Intervención General de la Administración del Estado.

Esta ley establece pues la obligatoriedad de los Planes Estratégicos de Subvenciones, que deben ser evaluados, esta evaluación es pues la herramienta de control con la que cuenta la entidad subvencionadora.

c) Ley 28/2006 de Agencias estatales para la mejora de los servicios públicos.

El artículo 31 de esta Ley 28/2006 de Agencias estatales para la mejora de los servicios públicos, establece que

3. Sin perjuicio del control establecido en el número 2 anterior, las Agencias Estatales estarán sometidas a un control de eficacia que será ejercido, a través del seguimiento del contrato de gestión, por los Ministerios de adscripción. Dicho control tiene por finalidad comprobar el grado de cumplimiento de los objetivos y la adecuada utilización de los recursos asignados.

Se trata de un control basado en la eficacia de la gestión de la agencia, la evaluación es la forma más adecuada de implementar este tipo de controles.

d) Agencia de Evaluación de las Políticas Públicas y la Calidad de los Servicios.

La Agencia Estatal de Evaluación de las Políticas Públicas y la Calidad de los Servicios es un organismo público de los regulados en la Ley 28/2006, de 18 de julio, de Agencias estatales para la mejora de los servicios públicos. La creación de la Agencia de Evaluación ha sido autorizada precisamente por la Disposición Adi-

cional Primera de dicha ley. Aquí se recogen ya algunas competencias de la Agencia, como la evaluación de los programas y políticas que el Consejo de Ministros estipule anualmente y la presentación de un informe al Congreso de los Diputados acerca de la actividad de las demás agencias estatales en sus compromisos para mejorar la calidad de los servicios prestados a los ciudadanos.

El Real Decreto 1418/2006, de 1 de diciembre, por el que se aprueba el Estatuto de la Agencia Estatal de Evaluación de las Políticas Públicas y la Calidad de los Servicios, es el que recoge de manera ordenada los distintos aspectos que regulan su gestión y funcionamiento. El Real Decreto 1083/2009, de 3 de julio, por el que se regula la memoria del análisis de impacto normativo, ha modificado, en su disposición final 1ª, el artículo 6.2 del Estatuto de la Agencia.

La agencia considera los siguientes aspectos de la evaluación de políticas públicas:

- La evaluación es una actividad específica y con identidad propia, claramente diferenciada de otras como el control interno, la auditoría financiera, la auditoría de gestión o el

control presupuestario, pero con las cuales mantiene una estrecha relación de complementariedad.

- La Agencia concibe la evaluación como una actividad institucional, enmarcada dentro de un proyecto político de gobernanza, modernización e innovación administrativa.
- La evaluación incorpora un juicio valorativo basado en evidencias y criterios referenciales, y que no cabría sustituir por una mera descripción o medición.
- La evaluación utiliza herramientas de las ciencias sociales (cuantitativas y cualitativas) y técnicas de la gerencia pública. Aplica de manera sistemática un método riguroso de tratamiento de la información, con el fin de llegar al mayor conocimiento de la realidad que examina.

Como fácilmente puede deducirse de la normativa citada, así como de los referentes considerados la Agencia de Evaluación de las Políticas Públicas y la Calidad de los Servicios no pretende emplear la evaluación como técnica de control, en el sentido empleado en

la IGAE, sino como una extensión de las funciones realizadas por las inspecciones de servicios.

V LA EVALUACIÓN DE PROGRAMAS COMO INSTRUMENTO DE CONTROL

Entre las misiones tradicionalmente consideradas en la evaluación de programas se encuentra:

- La mejora del programa.
- El apoyo a las decisiones.
- Determinación de si el programa va por buen camino.
- La exigencia de responsabilidad (accountability).

Para determinar la eficacia del programa en la satisfacción de las necesidades por las cuales se creó.

Las dos últimas pueden considerarse sin problemas como medidas de control, mientras que la primera es una consecuencia del mismo. La evaluación de programas permite encarar con fundamento la medida de control más drástica: la supresión del programa o política (no debe olvidarse que este fue su empleo inicial).

Como ejemplo de la evaluación de programas empleada como herramienta de control tenemos a Australia. En este país, la evaluación de programas evolucionó a partir del rígido sistema de control que tenía implementado el Ministerio de Hacienda, sustituyéndolo y complementándolo en parte.

El control que realiza la evaluación, como se ha indicado en el apartado anterior, se plantea en dos momentos:

La evaluación como herramienta para controlar la estructura y funcionamiento del programa: Este tipo de control puede ser global de la actuación controlada o de alguno de sus aspectos puntuales. Los aspectos o componentes a ser controlados mediante la evaluación (muchos pocos o todos), relacionados con el funcionamiento y con los servicios prestados, son:

- La cobertura del programa (en que medida alcanza a la población-objeto, si llega a la población destinataria y en qué medida se cubre el área de actuación, si tiene una cobertura efectiva)
- Los aspectos técnicos de la implementación (cómo se

ejecuta el programa, si no está alcanzando los objetivos, resultados o efectos deseados, lo que implicaría deficiencias en la implementación, medios e instrumentos),

- Los aspectos estructurales y funcionales del organismo responsable del programa (si favorece o dificulta la marcha del programa) o de la prestación de los servicios y, por último, el rendimiento del personal responsable de llevar a cabo el programa (capacidad, competencia, habilidad del personal) (Aguilar y Ander-Egg, 1994).

La evaluación como herramienta para controlar la eficacia (resultados) y la eficiencia (rentabilidad).

- La evaluación como control de resultados. La evaluación de eficacia también llamada de efectividad, tiene como propósito analizar en qué medida se están alcanzando los resultados previstos en el programa, aunque se considera que en algunos casos sería oportuno evaluar resultados o efectos no previstos.
- La evaluación como control de impacto. Señalan que la

evaluación de resultados "... se establece en relación a los usuarios/beneficiarios del programa..." y que "... cuando se tiene en cuenta al conjunto de la población (de la que forma parte los destinatarios del programa) se realiza lo que se denomina evaluación de impacto" (Aguilar y Ander-Egg, 1994). Es importante señalar que los autores consideran que este tipo de evaluación (de resultados) tiene una importancia y centralidad indiscutible en relación con los otros aspectos de la evaluación que han venido analizando. Tanto es así, que consideran que todos los otros aspectos pueden ser interesantes y útiles para una investigación evaluativa, pero siempre en función última de los resultados. Por lo que plantean que "¿De qué vale o sirve que funcione la institución responsable del programas, si no se logran resultados esperados?" (Aguilar y Ander-Egg, 1994).

- La evaluación como control de eficiencia. Analiza la rentabilidad económica de un programa: En algunos casos es conveniente considerar

también en la evaluación, la rentabilidad política y social, sin embargo, la evaluación de eficiencia es básicamente una evaluación de rentabilidad económica. Este tipo de evaluación se basa en el tipo de análisis del costo del programa en relación a los resultados que se han obtenido. Los autores señalan que hay tres tipos de análisis: Costo-efectividad o costo-eficacia, costo-utilidad y costo-beneficio.

A continuación se relacionan las cuestiones más importantes desde un punto de vista de control (*Program Evaluation Methods, 1991*)

a) Control sobre la relevancia del programa o política pública

- ¿Siguen siendo relevantes los objetivos del programa?
- ¿Los recursos e inputs empleados son consistentes con los objetivos que el programa pretende conseguir?

La evaluación de programas es la única herramienta que contesta a estas cuestiones, todos los tipos de auditoría verifican y valoran una actuación pública considerada,

pero no cuestionan su relevancia.

b) Control sobre los resultados del programa o política pública

- ¿En qué medida se están consiguiendo los objetivos del programa?
- ¿Qué resultados, a diferentes niveles, deseados y no deseados está generando el programa?
- ¿En qué medida el programa considerado duplica, solapa o interfiere con otros programas existentes?

c) Control sobre el coste efectividad

- ¿Existen formas más eficaces y eficientes de obtener los resultados que pretende obtener el programa?
- ¿Se podría mejorar, en algún aspecto relevante, el programa considerado?

Los diferentes controles a que hemos hecho referencia, actúan a lo largo de todo el ciclo de gestión.

Un esquema de las diferentes fases sobre las que se ejerce el control mediante la evaluación

de programas sería el siguiente:



Etapas de una evaluación de programas, centradas en el control, son las que aparecen a continuación. Cada una de las etapas de una evaluación orientada al control debe tener una serie de características especiales, que permitan obtener información relevante sobre los aspectos del programa que van a ser objeto del control.

Debe indicarse que la evaluación de programas permite realizar el control de aspectos que no han sido contemplados por los métodos tradicionales de control, tales como la fiscalización, el control financiero permanente o la auditoría. Como se ha visto anteriormente, entre estos aspectos deben indicarse los siguientes:

- Control sobre la relevancia del programa o política pública.

- Control sobre la idoneidad de la estructura que ejecuta el programa.
- Control sobre los resultados no deseados de la política pública.
- Control sobre en qué medida el programa considerado duplica, solapa o interfiere con otros programas existentes.
- Control sobre si existen formas más eficaces y eficientes de obtener los resultados que pretende obtener el programa.

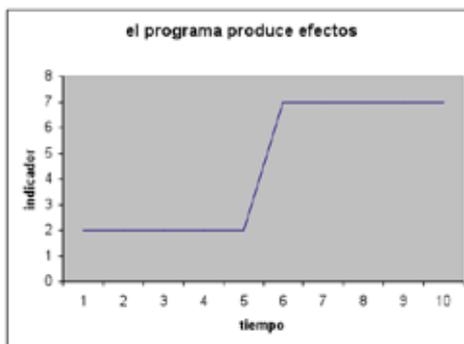
VI DISEÑO DE EVALUACIÓN

Un diseño de evaluación describe el modelo lógico que se va a emplear para obtener la evidencia de que los resultados medidos deben atribuirse al programa.

A continuación se describen brevemente los distintos diseños de evaluación que se pueden aplicar en el control. Sin considerar aquellos diseños en los que intervenga grupo de control, bien en un diseño ideal o aleatorizado, ante la imposibilidad de emplear estas técnicas en el control de la gestión pública, podrán emplearse los siguientes diseños.

- Diseño con un grupo pre - programa, post – programa: Se comparan los valores de los indicadores representativos antes y después de aplicar el programa
- Diseño básico con serie cronológica. Se amplía la comparación anterior a una serie cronológica de resultados.
- Diseños avanzados con series cronológica, en especial series interrumpidas.
- Diseño post-programa con diferentes tratamientos. Se compararían unidades que han recibido distintas dosis del programa, quizá se pudiera aplicar en algunos casos entre comunidades, pero no es un buen sistema de control.
- Post programa con medida retrospectiva. Se miden los indicadores representativos obtenidos después de la aplicación del programa y posteriormente se busca información sobre los valores de estos indicadores antes del programa.
- Post programa con con estimación de diferencias. En este caso no se conocen los

valores de los indicadores ante de la aplicación del programa y hay que estimarlos.



VII CONCLUSIONES

1º La evaluación de programas puede emplearse como herramienta de control de los programas y políticas públicas.

2º La evaluación de programas permite profundizar en aspectos de control que los métodos tradicionales de control no contemplan.

3º la IGAE debería ser el órgano público que tuviera a su cargo la evaluación de programas como actuación de control complementaria a las demás que le corresponden por ley.

Bibliografía.

ALKIN, M.C., DAILLAK, R. & WHITE, P. (1979), *Using Evaluations: Does Evaluation Make a Difference?*. Beverly Hills, CA: Sage.

HOUSE, E.R. (1972), "The Conscience of Educational Innovation". *Teachers College Record*, 73 (3), pp. 405-414.

--(1974), *The Politics of Educational Innovation*. Berkeley, CA: McCutchan.

--(1980), *Evaluating with Validity*. Beverly Hills, CA: Sage.

RUTMAN, L. (1980), *Planning Useful Evaluations: Evaluability Assessments*. Beverly Hills, CA: Sage.

--(ed) (1984), *Evaluation Research Methods: A Basic Guide*. 2ª ed. Beverly Hills, CA: Sage

WEISS, C (ed) (1977), *Using Social Research in Policy Making*. Lexington, MA: D.C. Heath.

WEISS, C.H & BUCUVALAS, M.J (1980a), "Truth Tests and Utility Tests: Decision-Makers' Frames of Reference for Social

Science Research" en American Sociological Review, Vol 45 (Abril), pp. 302-313.

--(1980b), *Social Science Research and Decision-Making*. Nueva York: Columbia University Press.

BALLART, X, (1992) *¿Cómo evaluar programas y servicios públicos?*, Ministerio para las Administraciones Publicas, Madrid.

DUNN, W.N. (1994) *Public Policy Analysis. An Introduction*. New Jersey, Prentice

DYE, T. (1995). *Understanding public policy*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.

PABLOS SOLÍS, ORTIZ ROJAS Y PONS DUARTES (2009) *Investigación monográfica. La evaluación de políticas públicas, en Contribuciones a las Ciencias Sociales, junio 2009*, www.eumed.net/rev/cccss/04/srd.htm

AGUILAR, M. J. & ANDER-EGG E.

Avaliação de serviços e programas sociais. Petrópolis: Ed. Vozes, 1994.

Program Evaluation Methods

Published by Communication Division. Treasury Board of Canada. January 1991

NUEVO MARCO NORMATIVO DE LA ACTIVIDAD DE AUDITORÍA DE CUENTAS EN EL ÁMBITO MERCANTIL (Y II)

Enrique Rubio Herrera
Subdirector General de Normas Técnicas de auditoría

El presente artículo constituye la continuación de la primera entrega que se publicó en la última edición de la revista y que en su conjunto pretende exponer las principales líneas del nuevo marco normativo que viene a regular la actividad de auditoría de cuentas en el ámbito mercantil en España, una vez incorporada la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo.

En la primera entrega se anticiparon las novedades más significativas en relación con la normativa anterior, las normas

que delimitan su ámbito de aplicación, las normas de acceso que habilitan para el ejercicio de la actividad de auditoría, y se trataron algunos de los cambios introducidos que afectan a su efectivo ejercicio, como los referidos a sus normas reguladoras (normas de auditoría, de ética, de control de calidad interno y de formación), al nuevo contenido mínimo del informe de auditoría de cuentas, a la responsabilidad plena que asume el auditor del grupo con las correlativas obligaciones que se le imponen y a la obligación de realizar cursos o actividades de formación continuada.

Se dejó para esta segunda entrega el resto de cuestiones novedosas que afectan al día a día del ejercicio de la actividad auditora, como el deber de independencia (al que se dedicará atención especial), a los deberes de colaboración que se imponen al auditor y las cuestiones relativas al deber de prestar fianza, para pasar por último a tratar las actuaciones de control atribuidas al ICAC, el régimen de responsabilidades a que está sujeto el auditor y las normas especiales a que se sujetan quiénes auditan entidades de interés público.

5. IMPLICACIONES EN EL EJERCICIO DE LA ACTIVIDAD DE AUDITORÍA (CONT.)

La independencia como requisito esencial

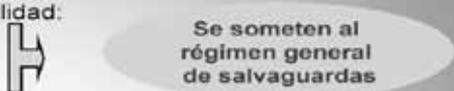
No cabe duda que el deber de independencia constituye el pilar fundamental de demostración de la objetividad, por cuanto, no debe olvidarse, los usuarios de la información económica financiera auditada aceptan con plena confianza esta información precisamente por haber sido verificada de manera objetiva por un tercero independiente.

Ha de resaltarse que el régimen que lo disciplina fue sustancialmente modificado por la Ley

44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiera, con el objetivo, principalmente, de hacer frente a la crisis de confianza que se había proyectado en los auditores por una serie de escándalos financieros que, en el entorno internacional, tuvo su máximo exponente en el caso Enron y la subsiguiente desaparición de Arthur-Andersen, y que en nuestro contexto local tuvo como principal protagonista al caso Gescartera.

Posteriormente se aprobó la Ley 12/2010 que no ha supuesto una alteración significativa en un régimen de independencia, por cuanto que el entonces existente se encuadraba en la regu-

NOVEDADES DEL RÉGIMEN DE INDEPENDENCIA

- Se responsabiliza al auditor del análisis de las amenazas y de la adopción de las salvaguardas que las reduzcan o eliminen.
 - Se revisan ciertas causas de incompatibilidad:
 - Relaciones empresariales
 - Selección de directivos
 - Servicios distintos de la auditoría
 - Se clarifica la aplicación de otras:
 - Participación financiera → sólo si es significativa
 - Valoración → sólo si tiene incidencia en ejercicio auditado
 - Abogacía → sólo si no es a través de personas jurídicas distintas y con incidencia significativa
 - Se incorpora el concepto de red del auditor.
 - Se limitan los casos en que los sujetos vinculados al auditor le hacen incompatible :
 - Se reduce el periodo de cómputo temporal de 3 a 1 año
 - Se impone el deber de rotación sólo al auditor de cuentas firmante.
 - Prohibiciones posteriores a la realización de la auditoría
 - Se reduce el plazo a 2 años
 - Se limitan los sujetos a los que es de aplicación
- 

lación contenida en la Directiva 2006/43/CE, así como en la Recomendación de la Comisión de la Unión Europea de 16 de mayo de 2002 sobre La independencia de los auditores de cuentas en la Unión Europea: principios fundamentales. Con la ulterior regulación llevada a cabo por el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre (en adelante, RAC), se viene a converger con el entorno normativo existente en el ámbito de la Unión Europea, al mismo tiempo que se dota de cierta estabilidad a las nuevas normas, y de un plus de seguridad a las distintas situaciones que se contemplan.

Dado que no responde al propósito de este artículo el examen exhaustivo del deber de independencia, se exponen aquí de forma resumida las notas que delimitan el nuevo marco, caracterizado por ser un sistema mixto basado en la enunciación de un principio general y en la enumeración de causas de incompatibilidad:

Principio general de independencia y sistema de amenazas y salvaguardas

De acuerdo con dicho principio, y al objeto de asegurar la rea-

lización objetiva e íntegra de todo trabajo de auditoría, todo auditor debe abstenerse de actuar cuando su objetividad pudiera verse comprometida en relación con la verificación de la información económica-financiera a auditar. Debe evitarse, en todo caso, cualquier situación o relación que pudiera aparentar una posible participación en la entidad auditada o una relación con ésta (artículos 12 del TRLAC y 43 a 46 del RAC).

Además, se incorpora en 2010 la obligación de detectar las amenazas a la independencia que pudieran existir, así como de documentar y establecer las medidas de salvaguarda al objeto de atenuarlas o, en su caso, eliminarlas. Con ello se impone un método de análisis y diagnóstico de cada situación en base al cual el auditor tiene que decidir no actuar o renunciar o tomar las medidas oportunas que le protejan frente a una circunstancia que afecte a la independencia.

Las citadas medidas de salvaguarda pueden consistir en políticas escritas, comunicaciones, procedimientos, prohibiciones, restricciones, etc. incluso la abstención de realizar la auditoría de cuentas cuando se detectan ame-

nazas de carácter significativo que comprometan seriamente su objetividad. Las amenazas pueden provenir de factores tales como la autorrevisión, el interés propio, la abogacía, la familiaridad o la intimidación, añadiéndose con acierto, que pueden derivar, no sólo de las situaciones de incompatibilidad previstas en la normativa, sino de otras circunstancias, relaciones o situaciones.

Causas de incompatibilidad

Junto con la enumeración del principio general, la otra parte del sistema descansa en la enumeración de una serie de circunstancias, situaciones o relaciones específicas –causas de incompatibilidad- en las que se presupone *iuris et de iure* que, de concurrir, los auditores no gozan de independencia respecto a una entidad determinada, siendo la única y posible solución no realizar el trabajo de auditoría. Con la reforma operada por la Ley 12/2010, se modificaron o eliminaron determinadas situaciones o servicios que generaban incompatibilidad para realizar la auditoría, como eran las referidas al mantenimiento de relaciones empresariales con la entidad auditada (que podrían incardinarse en otras situaciones o servicios), la participación en la contratación de altos

directivos o personal calve para la auditada, la tenencia de interés financiero directo (no significativo) y la prestación de servicios distintos de auditoría por el auditor firmante. Ello, y así lo refleja la Exposición de motivos de la citada Ley, no significa que si concurren estas situaciones no puedan constituir una amenaza a la independencia, que el auditor no tenga que analizar para en su caso adoptar medidas de salvaguarda.

Actualmente, constituyen causas de incompatibilidad las siguientes circunstancias que concurren en el auditor o sociedad de auditoría (artículos 13 del TRLAC y 46 del RAC):

- 1) La condición de cargo directivo o de administración, el desempeño de puestos de empleo o de supervisión interna en la entidad auditada, o el otorgamiento a su favor de apoderamientos con mandato general por la entidad auditada.
- 2) La tenencia de interés financiero directo o indirecto en la entidad auditada si, en uno u otro caso, es significativo para cualquiera de las partes. A diferencia del régimen de 2002, no genera incompatibilidad la mera tenencia de un interés financiero directo no significativo.

Reglamentariamente, dicha tenencia se delimita desde una doble perspectiva: positiva, al definirse las circunstancias en las que se entiende que concurre en todo caso un interés financiero significativo: i) cuando suponga más del 10% del patrimonio personal del auditor; ii) cuando alcance, directa o indirectamente, al menos, un 5% del capital social, de los derechos de voto o del patrimonio de la entidad auditada, o de un 0,5% cuando la entidad auditada tenga la consideración de entidad de interés público; iii) o cuando, como consecuencia de este interés, se está en situación de poder influir en la gestión de la entidad auditada o en el resultado de la auditoría.

Y, negativa, al excluirse expresamente la tenencia de intereses a través de un fondo de pensiones o institución de inversión colectiva en determinadas circunstancias, así como la obtención de préstamos o garantías por parte de una entidad financiera y en condiciones de mercado (sin perjuicio de que el auditor deba evaluar la incidencia de endeudamiento en su patrimonio, por si pudiera representar una amenaza a su independencia).

3) La existencia de vínculos de matrimonio, de consanguinidad

o afinidad hasta el primer grado, o de consanguinidad colateral hasta el segundo grado (esto es, el cuñado del auditor), incluidos los cónyuges de aquellos con quienes mantengan éstos últimos vínculos, con los empresarios, los administradores o los responsables del área económica-financiera de la entidad auditada. Respecto a la regulación anterior, se excluye a ciertos vínculos (quienes son abuelos y nietos del auditor firmante).

4) La llevanza material o preparación de los estados financieros u otros documentos contables de la entidad auditada.

Ha de entenderse, y así lo refrenda la Audiencia Nacional al revisar los actos del ICAC, que esta causa no se limita a la llevanza material o confección íntegra de las cuentas anuales, sino que también abarca actividades preparatorias en la elaboración de los documentos que integran las cuentas anuales, cualquiera que sea su incidencia en la contabilidad o en los citados documentos. Lo que está claro es que quién elabora o participa en la elaboración de la contabilidad no puede estar en condiciones de revisarla ni enjuiciarla de forma objetiva.

5) La prestación a la entidad auditada de servicios de valoración que conduzcan a la evaluación de cantidades significativas, medidas en términos de importancia relativa, en los estados financieros u otros documentos contables de dicha entidad correspondientes al período o ejercicio auditado, siempre que el trabajo de valoración conlleve un grado significativo de subjetividad.

Reglamentariamente se ha precisado que no hay tal grado de subjetividad cuando se utiliza en la valoración elementos predeterminados por disposiciones normativas, que no contemplen opciones entre distintas alternativas o hipótesis que puedan dar lugar a resultados sustancialmente diferentes.

6) La prestación de servicios de abogacía simultáneamente para la entidad auditada, salvo que dichos servicios se presten por personas jurídicas distintas y con consejos de administración diferentes, y sin que puedan referirse a la resolución de litigios sobre cuestiones que puedan tener una incidencia significativa, medida en términos de importancia relativa, en los estados financieros correspondientes al período o ejercicio auditado.

A los efectos de estos servicios de valoración y abogacía, se entiende que conducen a una evaluación de cantidades significativas o que tienen una incidencia significativa, cuando las cantidades o cuestiones afectadas superen los niveles de importancia relativa fijados por el auditor de cuentas en la realización del trabajo de auditoría y para la emisión del informe de auditoría, de acuerdo con lo previsto en las normas de auditoría.

7) La prestación de servicios de auditoría interna a la entidad auditada, salvo que el órgano de gestión de la entidad auditada sea responsable del sistema global de control interno, de la determinación del alcance, riesgo y frecuencia de los procedimientos de auditoría interna, y de la consideración y ejecución de los resultados y recomendaciones proporcionados por la auditoría interna.

8) La prestación a la entidad auditada de servicios de diseño y puesta en práctica de sistemas de tecnología de la información financiera, utilizados para generar los datos integrantes de los estados financieros de la entidad auditada, salvo que ésta asuma la responsabilidad del sistema global de control interno o el servicio se preste si-

guiendo las especificaciones establecidas por dicha entidad, y bajo su responsabilidad.

Respecto a estas dos causas de incompatibilidad, únicamente me permito apuntar su ineficacia operativa al ser de imposible cumplimiento puesto que se configuran sobre la base de no cumplirse una excepción que por su naturaleza y definición siempre concurre (difícilmente, puede imaginarse que una entidad no asuma la responsabilidad de su propio control interno).

9) La percepción de honorarios derivados de la prestación de servicios de auditoría y distintos del de auditoría a la entidad auditada, siempre que éstos constituyan un porcentaje significativo del total de los ingresos anuales del auditor de cuentas o sociedad de auditoría, considerando la media de los últimos tres años. Con ello se persigue prohibir la concentración de honorarios en una misma entidad por la dependencia financiera que ello supone.

A los efectos de entender qué se entiende por porcentaje significativo, reglamentariamente, se fija como porcentaje el 20%, que será del 15%, si entre las entidades auditadas figuran entidades las defi-

nidas como de interés público o si se trata de sociedades de auditoría con más de 6 socios.

Periodo de cómputo temporal

El régimen de independencia se complementa con dos normas adicionales que regulan: el periodo de cómputo temporal de las causas de incompatibilidad y las extensiones de las causas de incompatibilidad.

Con arreglo a la primera, si se producen las causas de incompatibilidad en dicho período, se entiende que el auditor no goza de independencia. Como resultado de la reforma, se reduce el período de cómputo temporal desde los tres años inmediatamente anteriores al ejercicio que se audita al año inmediatamente anterior (artículo 14 del TRLAC y 47 del RAC). Se mantiene la única excepción, referida a la tenencia de interés financiero, pues en el tal caso se permite su eliminación o resolución antes de la aceptación del nombramiento como auditor.

Normas de extensiones subjetivas

Con arreglo a la segunda de las normas adicionales citadas, el auditor o sociedad puede resultar incompatible por concurrir determinadas causas de incompati-

bilidad en personas o entidades vinculadas a ellos o respecto a entidades vinculadas a la auditada. Así:

La independencia puede verse afectada por:

La existencia de relaciones, situaciones o servicios entre auditada o sus vinculadas, con sus auditores o personas vinculadas y la red del auditor

La existencia de relaciones, situaciones o servicios con quienes están vinculados con auditor por ciertas relaciones de parentesco

–Puede resultar incompatible cuando incurre una de las causas de incompatibilidad en entidades vinculadas a la entidad auditada (artículos 15 del TRLAC y 48 del RAC).

A tales efectos, y a diferencia del anterior régimen, se definen las situaciones que suponen vinculación a partir de situaciones o conceptos ya incorporados en nuestra legislación mercantil, como son: la existencia de relación de control, de las que se contemplan en el artículo 42 del Código de Comercio; la pertenencia a una misma unidad de

decisión, en los mismos términos que se definen en el artículo 260 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por real decreto legislativo 1/2010, de 1 de julio (TRLSC); y la existencia de control conjunto o influencia significativa, cuyo concepto ya figura en el artículo 47 del Código de Comercio. Para apreciar estas circunstancias, hay que estar a lo que disponen los artículos 2 a 5 de las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas por Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.

No obstante, procede remarcar que la condición de entidad vinculada debe darse en el ejercicio a que se refieren los estados financieros auditados.

- Igualmente, se es incompatible si el cónyuge del auditor de cuentas firmante o determinados parientes (quién tenga vínculos de consanguinidad o afinidad hasta el primer grado o colateral hasta el segundo grado –cuñados-), incurre en una causa de incompatibilidad en relación con la auditada o vinculadas a ésta (artículos 16 del TRLAC y 49 del RAC).

Dicha regla general de extensión se aplica sólo para el caso de

que (i) se desempeñe el cargo de administrador o, (ii) se lleve o prepare la contabilidad en dichas entidades, así como (iii) para el caso de que se desempeñe un puesto de empleo que afecte a la elaboración de información significativa contenida en los estados financieros de dichas entidades (esto es, cuando la información correspondiente sea superior a las cifras o niveles de importancia relativa fijados por el auditor). Para el resto de causas, se establece ciertos matices o excepciones porque escapan del control o conocimiento del auditor o son de difícil identificación.

Igualmente, se excluye de la norma de extensión a aquellos casos en que estas personas, a su vez, tienen vínculos de consanguinidad o afinidad hasta el segundo grado con los administradores, empresarios o responsables del área económica financiera de la entidad auditada, evitándose así que la sucesión de dos cadenas de vinculación familiar (por ejemplo, el cuñado del hermano del auditor) pudiera generar incompatibilidad en éste.

—Asimismo, el auditor de cuentas o sociedad de auditoría es incompatible cuando incurren en causa de incompatibilidad personas o

entidades que están directamente relacionadas con el auditor, y en relación con la entidad auditada o vinculadas a ésta (artículos 17 del TRLAC y 50 del RAC). Dicho círculo está integrado por las personas más próximas y que podría calificarse como “red auditora”:

i) Los socios o auditores o sociedades de auditoría con los que está vinculado el auditor, ya sea por pertenecer a la misma sociedad, ya sea por estar vinculado por cualquier clase de pacto o acuerdo de relación de prestación de servicios;

ii) Las personas que participan en la aceptación y realización del trabajo de auditoría, que son, en todo caso, el auditor firmante, el gerente, los socios de otras disciplinas que hayan prestado servicios con resultado determinante para el trabajo de auditoría y las personas encargadas del control de calidad del trabajo de auditoría.

iii) Las personas con responsabilidad directa en la supervisión, gestión o valoración del trabajo de auditoría realizado, es decir, quienes forman la llamada “cadena de mando”.

Al tratarse del círculo más próximo, esta norma opera en toda su am-

plitud, con la única excepción relativa a la existencia de vínculos de matrimonio o de determinados vínculos de consanguinidad, que no genera incompatibilidad cuando, por razón del tamaño de la sociedad de auditoría, no existe relación (entre el auditor firmante y en quién concurre la causa) con posible influencia en el resultado del trabajo de auditoría.

- Por último, se es incompatible cuando las personas o entidades, distintas de las antes mencionadas, que formen parte de la misma red del auditor o sociedad auditora incurran en cualesquiera de los supuestos de incompatibilidad contemplados en el TRLAC, en relación con la entidad auditada o sus vinculadas (artículos 18 del TRLAC y 51 del RAC).

Dicho concepto de red del auditor constituye una de las novedades más relevantes, por así exigirlo la Directiva, y ello porque se entiende que el deber de independencia del auditor puede resultar afectado igualmente por la existencia de relaciones, situaciones o servicios que se den, no sólo entre la entidad auditada y el auditor o sociedad de auditoría, sino también entre aquélla y la red a la que pertenece el auditor o sociedad de auditoría.

Según el nuevo marco, existe red, cuando se hay grupo, unidad de decisión, o relaciones de control o de influencia significativa, y en coherencia con los parámetros contenidos en los artículos 42 y 47 del Código de Comercio y demás normativa mercantil de desarrollo (artículo 200 del citado texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, y artículos 2 a 5 de las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas).

Con la incorporación de este concepto se suprime el trato discriminatorio que existía en la anterior normativa que extendía las causas de incompatibilidad únicamente a las sociedades de auditoría (y no a otras sociedades distintas a éstas), por lo que los auditores ejercientes a título individual podían realizar los servicios incompatibles mediante una sociedad no de auditoría.

Esta norma de extensión sólo opera en toda su plenitud cuando la persona que pertenezca a la misma red del auditor (i) tenga cargo de administrador o (ii) lleve o prepare la contabilidad de la auditada o sus vinculadas, o (iii) desempeñe un puesto de empleo o un cargo de directivo que afecte a la elaboración de información significativa contenida en los estados

financieros de dichas entidades (en el sentido antes señalado). Para el resto de causas, sólo genera incompatibilidad en determinadas situaciones.

Contratación y rotación

Las normas que regulan la duración del contrato de auditoría y el deber de rotar o cesar del auditor firmante responden al mismo fin de evitar situaciones que pudieran mermar la objetividad con la que debe actuar todo auditor. En la reforma del 2010 se mantienen las limitaciones temporales existentes (contrato con duración inicial no inferior a 3 años ni superior a 9 años, prorrogable), y se destacan las tres siguientes novedades (artículo 19 del TRLAC):

- La prórroga tácita, en virtud de la cual el contrato queda tácitamente prorrogado por un plazo de tres años *“si a la finalización del periodo de contratación inicial o de prórroga del mismo”* ninguna de las partes *“manifestasen su voluntad en contrario”*.

- La rescisión del contrato o revocación del nombramiento. Se incorporan por mandato de la Directiva, de un lado, la obligación de comunicar al ICAC la rescisión, y sus razones, del

contrato de auditoría; y de otro, la precisión de que no constituye justa causa (único motivo para rescindir el contrato) la divergencia de opiniones sobre tratamientos contables o procedimientos de auditoría (artículo 52 del RAC).

- Y el deber de rotación del auditor de cuentas firmante, en cuya virtud debe de ser reemplazado. En relación a dicho deber, exigible desde 2002, se modifica: (i) el sujeto obligado, al excluirse a la totalidad del equipo de auditoría, ajustándose así al mandato mínimo comunitario; (ii) el periodo de *“cooling off”* o enfriamiento, al reducir de 3 a 2 el número de años que debe transcurrir para volver a la entidad auditada; y (iii) las entidades respecto a las cuales se impone la obligación de rotación, al tener que tener 50 millones euros de importe neto de cifra de negocios (en lugar de 30), y al incorporar a las entidades que tengan consideración de interés público.

Lo que se trata es de que la independencia no resulte comprometida por la existencia de relaciones prolongadas y próximas con la entidad auditada, que pueda mermar la actuación objetiva del auditor.

Prohibiciones posteriores:

Constituye esta norma otro mecanismo más para evitar que en la realización del trabajo de auditoría se presenten situaciones que puedan suponer un riesgo a la independencia por la existencia, durante dicha realización, de compromisos o expectativas futuras que traigan consigo intereses en conflicto que puedan comprometer la objetividad del auditor.

Respecto al régimen anterior, se modifican los siguientes extremos (artículos 20 del TRLAC y 54 del RAC):

- (i) Se reduce el período de prohibiciones de 3 años a 2 años.
- (ii) Se delimitan los sujetos a los que alcanzan las prohibiciones, imponiéndose al auditor de cuentas firmante del informe, a los socios, auditores o no, que participaron en la aceptación y realización del trabajo de auditoría (en todo caso, el auditor firmante, los socios de otras disciplinas que hayan prestado servicios con resultado determinante o significativo para el trabajo de auditoría y las personas encargadas del control de calidad del trabajo de auditoría), y las personas que integran la llamada “cadena de mando”.

Se impone, igualmente, a los socios auditores o auditores designados para actuar en nombre de la sociedad que no hayan intervenido en el trabajo de auditoría, salvo que dejen de tener cualquier vinculación o interés con la sociedad, y no exista, por razón del tamaño de ésta, posibles influencia recíprocas entre quién se va y quién firmó el informe (por ejemplo, cuando pertenezca a una sociedad de auditoría de más de 6 socios, o ambos presten servicios en distinta oficina o en distinto sector de actividad).

Con respecto al régimen anterior, se excluyen al cónyuge del auditor de cuentas y a todas las personas no auditores con capacidad para influir en el resultado de la auditoría (como el gerente).

(iii) Se excluye como causa de prohibición la tenencia de interés financiero directo no significativo así como la adquisición de intereses financieros por causas sobrevenidas no imputables al auditor (por tanto ajenas a su voluntad) o en condiciones normales de mercado.

Honorarios

Por último, otra de las cuestiones que se incorporó por razones de transposición de la Directiva

ha sido la relacionada con la fijación de honorarios que se perciben por su actividad auditora, los cuales deberán siempre estar fijados antes de la realización de esta actividad, no estar influidos por la prestación de servicios adicionales, ni estar basados en condiciones. Con ello, se trata de evitar que la objetividad del auditor no resulte mermada, mediante una posible dependencia financiera con la entidad auditada, asegurándose que el trabajo que se realice en ningún caso pueda estar condicionado por los honorarios contingentes (en función, por ejemplo, del resultado) o por retribuciones adicionales recibidos por otros servicios. Se matiza, no obstante, que dichos honorarios pueden alterarse cuando varíen las circunstancias que sirvieron de base para su fijación.

En definitiva, en términos generales, el régimen del deber de independencia resulta fortalecido dotándolo de unas normas precisas que delimitan los contornos que no pueden ser traspasados. Así, ha de reconocerse que el RAC ha dotado al régimen normativo de un marco de seguridad jurídica al concretar situaciones o conceptos cuyo contenido no era muy preciso. Al mismo tiempo cabe resaltar, se tipifica su incumplimiento como in-

fracción grave o muy grave, según concurra o no dolo o negligencia especialmente grave.

Deber de secreto y colaboración con el auditor predecesor

El deber de guardar secreto de cuanta información se conozca de la auditada es un factor consustancial de las obligaciones que se imponen al auditor, habiendo sido reconocido así en las sucesivas versiones de la Ley de Auditoría de Cuentas. De hecho, su vulneración está tipificada como infracción muy grave (artículo 33.d) del TRLAC).

En relación con la normativa anterior, se extiende el citado deber de secreto a todas las personas que hubieran intervenido en la realización de la auditoría, incluso una vez que se hayan dejado de tener la condición de auditor o las citadas personas hayan dejado de tener vinculación con el auditor de cuentas o con la sociedad de auditoría (artículos 25 del TRLAC y 57 del RAC).

Por otra parte, y en cuanto a las excepciones que contemplan el levantamiento del citado deber, destaca, en primer lugar, el que se contempla para quienes tuvieran noticia de algún delito público a los efectos de denunciarlo tal

como se contempla en el artículo 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal. Con ello se resuelven las dudas que existían sobre la prevalencia que tenía el deber de secreto sobre el citado deber de denuncia pública, siendo así que había quienes defendían que el deber de secreto impedía toda clase de denuncia (artículo 25.1 del TRLAC).

En segundo lugar, se amplía el conjunto de entidades o sujetos beneficiarios del acceso a dicha documentación -a quienes se impone igual deber de secreto-, al objeto de posibilitar el cumplimiento de los mandatos contenidos en la Directiva 2006/43/CE que deben transponerse a nuestra legislación, de modo que las normas de secreto no constituyan un obstáculo. En este espectro, se incluye, además del auditor del grupo (como ya se avanzó en la primera entrega de este artículo, y dado que este no puede limitar su responsabilidad al emitir el informe), al auditor sucesor, para los supuestos de cambio o sustitución. A diferencia del régimen anterior, el nuevo auditor podrá acceder y el auditor predecesor tendrá la obligación de facilitar la información que corresponda a la auditada, sin que ésta tenga que prestar su consentimiento.

Los efectos de permitir el acceso al nuevo auditor no sólo deben verse por el ahorro de costes en que puede incurrirse en la auditoría de primer ejercicio, sino, sobre todo, porque ello puede facilitar la detección de fuentes o indicios de riesgos, de modo que pueda favorecer las respuestas adecuadas al planificar la auditoría. Un tercer factor positivo podría verse en términos de control de la actividad, puesto que la obligación de permitir el acceso a papeles de trabajo puede llevar consigo el mantenimiento de la diligencia necesaria en su elaboración y conservación.

En tercer lugar, se amplía el acceso, por razones de supervisión, a favor del ICAC a los efectos de facilitar la cooperación con las autoridades competentes homólogas de los Estados miembros de la Unión Europea y de terceros países a que se refieren. Esta colaboración puede resultar imprescindible para el control de calidad de las redes supranacionales.

Y en cuarto y último lugar, se levanta el deber de secreto para incluir los requerimientos de los órganos de control interno o externo de la gestión económico-financiera del sector público, res-

pecto de las auditorías realizadas a entidades bajo sus respectivos ámbitos competenciales. Ya en versiones anteriores el deber de secreto resultaba excepcionado para hacer efectivo los mecanismos de coordinación regulados de los auditores con el Banco de España, Comisión Nacional del Mercado de Valores y Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones. También se incluyen las peticiones de los órganos autonómicos competentes en materia de supervisión y control de entidades aseguradoras (artículo 25.2.d) y disposición final 1ª del TRLAC).

Si bien es cierto que existía base para entender que esta posibilidad de acceso ya estaba recogida expresamente a favor de la Intervención General de la Administración del Estado en la Disposición adicional tercera de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, y por tanto, en el antiguo artículo 14.2.c) de la LAC (“Quienes estén autorizados por ley”), existían dudas en su aplicación práctica debido a la ausencia de su mención expresa en el citado artículo 14.2; lo que motivó la conveniencia de incluirlo expresamente, al mismo tiempo, que se consideraba necesario incluir

el mismo acceso a los órganos de control autonómicos.

Deber de prestar fianza

Con anterioridad a la reforma ya se exigía obligación de asegurar la responsabilidad civil, dada la relevancia pública de la actividad que desempeñan los auditores, como requisito *sine qua non* para el ejercicio de la actividad auditora. Ha de advertirse, y así se aclara en el artículo 23 del TRLAC, que la prestación de esta fianza no supone que se limite la responsabilidad civil exigible a la cuantía que se asegura.

Las modificaciones que se incorporan a nivel reglamentario tienen como finalidad introducir los ajustes necesarios para preservar la suficiencia, vigencia y efectividad de la fianza. Así, se destacan los cambios introducidos para asegurar:

i) Que la fianza cubra el resarcimiento de la responsabilidad derivada de los daños y perjuicios económicos derivados del incumplimiento de obligaciones, por las reclamaciones que se planteen antes de que finalice el plazo de prescripción. Anteriormente, el derecho de los terceros a obtener el citado resarcimiento se hacía depender de circunstancias ajenas

al condicionarlas a la situación de cese del auditor en el Registro Oficial de Auditores de cuentas;

ii) Que la fianza sea suficiente y se actualice en todo momento. De este modo, se evita que, en caso de ejecutarse por estimarse una reclamación, resulte minorado su importe mermando entonces las garantías de quienes presenten otras reclamaciones;

iii) Que en el cálculo de su cuantía se tomen en consideración, además de los socios, quiénes estén designados expresamente para firmar en nombre de la sociedad de auditoría (al participar éstos activamente de la actividad auditora sobre la que se impone la obligación de aseguramiento). Esta modificación resulta consecuente con la nueva facultad incorporada en la reforma de la Ley 12/2010 que permitía que los informes de auditoría se emitiesen en nombre de una sociedad de auditoría, no por socios (como antes), sino por auditores designados expresamente para ello, aún sin tener tal condición de socio. De esta forma se correlaciona el importe de la fianza con la actividad que efectivamente se presta por la sociedad de auditoría, cuando ésta emplea a auditores designados expresamente,

sin ser socios, para actuar en su nombre. De hecho se han constatado prácticas en las que sociedades de auditoría pasan a tener un único socio auditor, y el resto de los hasta entonces socios auditores pasan a ser auditores designados no socios.

iv) Y, para el caso de que la fianza se preste mediante una póliza de responsabilidad civil, al objeto de garantizar su integridad y suficiencia, se exige de forma expresa que la cobertura se realice de forma individualizada para cada asegurado (auditor o sociedad de auditoría) y por actividad auditoría. Con la redacción anterior, se podría interpretar que podía distribuirse el aseguramiento con otras personas o entidades, o bien junto con otras actividades distintas de la actividad auditoría, con la consiguiente merma a la obligación legalmente establecida.

Finalmente, y al objeto de coadyuvar a su debido cumplimiento, se recuerda que la falta o insuficiencia de baja es causa de baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (los auditores de cuentas a título individual se adscribirán a la situación de no ejercientes), además de que se configura como infracción grave (artículo 34.h) del TRLAC).

6. IMPLICACIONES DESPUÉS DE HABERSE EMITIDO EL INFORME DE AUDITORÍA.

Supervisión pública: Actuaciones de control

La Directiva 2006/43/CE establece como uno de los principios rectores el de que los Estados miembros deban organizar un sistema efectivo de supervisión pública, que debe cumplir necesariamente con los siguientes principios: ha de estar regido por

con la auditoría de cuentas; debe tener la responsabilidad última de los distintos aspectos que se regulan (autorización y el registro de los auditores y sociedades de auditoría, de la adopción de normas de ética profesional y de control de calidad interno de las sociedades de auditoría, así como de la formación continuada, control de calidad externo y de los sistemas de investigación y disciplinario); debe ser transparente en lo que a los programas



personas distintas de quienes ejercen la actividad de auditoría de cuentas, con buenos conocimientos de las áreas relacionadas

de trabajo e informes de actividad se refiere, y ha de tener una financiación adecuada, y libre de cualquier influencia indebida por

parte de los auditores y sociedades de auditoría.

Con la entrada en vigor de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas se pasó de un sistema de autorregulación de la actividad a otro sistema de supervisión en el que se atribuía el control de la actividad auditora a un organismo público de nueva creación, ICAC, y al que se atribuían prácticamente las competencias contempladas en la Directiva 2006/43/CE.

De acuerdo con los citados principios contenidos debía atribuirse de forma exclusiva a este Organismo la competencia actualmente no prevista relativa a la cooperación internacional así como el control de calidad externo, anteriormente compartida con las Corporaciones representativas de auditores (artículo 27 del TRLAC). Paralelamente, se suprime la competencia atribuida a éstas, porque entre los criterios rectores del sistema de control de calidad recogidos en la citada Directiva figuraban el que estuviese organizado de forma independiente de los auditores y sociedades sujetas a control y el de financiación segura y libre de cualquier posible influencia indebida por parte de éstos. Precisamente, la Recomendación de la Comisión

de 6 de mayo de 2008 relativa al control de calidad externo de los auditores legales y las sociedades de auditoría que verifican las cuentas de entidades de interés público, establece en su apartado 4, bajo la rúbrica "Independencia del sistema de control de calidad", que no debe designarse como autoridad responsable de este sistema a ninguna asociación u organismo afiliado a la profesión contable o auditora. En este sentido, tampoco podía desconocerse la práctica existente internacional que tendía hacia unos sistemas externos de control de calidad gestionados de forma independiente de la profesión auditora y realizados a través de inspectores independientes. No obstante dicha supresión, se recoge la posibilidad de acordar con éstas la ejecución de tareas relacionadas con la ejecución del control de calidad (disposición adicional tercera del TRLAC).

Actuaciones de control técnico y de control de calidad

De acuerdo con la normativa comunitaria, en el nuevo marco legal pasan a delimitarse el alcance y finalidad de las diferentes formas en que puede instrumentarse el control de la auditoría de cuentas, diferenciando las actuaciones de control de calidad externo, de las

actuaciones de control técnico (artículo 28 del TRLAC):

Actuaciones de control técnico

Las actuaciones de control técnico o sistema de investigaciones (según se denominan en la norma comunitaria) tienen por objeto detectar y corregir la ejecución inadecuada de un concreto trabajo de auditoría, ya sea en su totalidad o ya sea parcialmente, o de aspectos concretos de la actividad del auditor (como, por ejemplo, los relacionados con el deber de independencia, el de rotación, el de fianza, etc.). Dichas actuaciones van encaminadas a realizar las investigaciones oportunas para averiguar y detectar aquellos elementos de juicio que, en su caso, sirvan de base para incoar el correspondiente expediente sancionador.

Actuaciones de control de calidad

Estas actuaciones, a las que se les presta más atención (o denominadas inspecciones en el ámbito internacional) tienen carácter regular y procedimental, y de ellas pueden derivarse la formulación de los llamados requerimientos de mejora, cuya falta de seguimiento se tipifica como infracción grave. Estas actuaciones consisten en la revisión de quienes ejercen dicha

actividad realizada con carácter preventivo y bajo los principios de periodicidad y de generalidad. A diferencia de la derogada normativa, desataca la regulación del procedimiento que se regula para estas actuaciones de control de calidad.

En virtud de tales principios, y de acuerdo con el artículo 74 del RAC, se someten a estas actuaciones todos los auditores en situación de ejercientes y sociedades de auditoría, con una periodicidad mínima, en general, de cada seis años al menos y, de tres años como mínimo respecto de quienes realicen trabajos de auditoría a entidades calificadas como de interés público. Mediante desarrollo reglamentario, y no por el texto legal, se transpone el ciclo de cobertura establecido en los artículos 29 y 43 de la Directiva 2006/43/CE.

Posiblemente en la necesidad de cumplir estos plazos se pueda sustentar la facultad del ICAC de encomendar a terceros tareas relacionadas con la ejecución del control de calidad. No por ello, se insiste desde aquí, dicha ejecución “externalizada” va a suponer un menor coste para el erario público, habida cuenta de los mayores costes que comporta

ésta frente a los que suponen los gastos de personal de la Administración Pública. En todo caso, y en lo que a la ejecución técnica se refiere, se atribuye la dirección y supervisión y, en su caso, ejecución de los controles de calidad al personal del ICAC.

A estos dos tipos de actuaciones de control se les reconoce la naturaleza de actuaciones previas de información, de las contempladas en el artículo 69.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, del Régimen jurídico de las Administraciones públicas y del Procedimiento administrativo común, tal como ha reconocido la jurisprudencia a propósito de las actuaciones de control técnico. Y para ambas se regula un procedimiento de “mínimos” y flexible, en la medida en que solo se contemplan actuaciones y trámites imprescindibles en relación al modo de inicio, al plan de control que sirve de base a dichas actuaciones, la forma en que han de desarrollarse, la constatación de las actuaciones y resultados obtenidos y la finalización de actuaciones. Y flexible, por cuanto se deja a criterio del ICAC la fijación de los alcances (u objetivos) a los que debe sujetar las actuaciones de control, eso sí, teniendo en cuenta para ello los factores que

deben “informar” el plan de control y la periodicidad con la que deben realizarse controles de calidad (artículos 61 a 77 del RAC).

Igualmente, con dichas normas se dota de una deseable seguridad jurídica a aquellos auditores que estén sujetos al mismo al regular la finalidad, el alcance y las distintas actuaciones a realizar, de modo que podrán conocer en todo momento el objeto y estado de dichas actuaciones.

El organigrama de la página siguiente refleja las diferentes formas de actuación de control del ICAC que se regulan.

En definitiva, con la regulación que se incorpora, el ejercicio de las actuaciones de control encomendadas al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, ha de permitir alcanzar la mejora global, y en su conjunto, en la calidad de los trabajos de auditoría, proyectando dichas actuaciones sobre todos los que están habilitados legalmente para ejercer la actividad de auditoría.

Remisión de información

Como un medio para coadyuvar al efectivo cumplimiento de las competencias de supervisión atribuidas al ICAC, se fortalece la fa-



cultad de recabar información, de un lado, extendiendo el conjunto de sujetos respecto a los cuales el ICAC puede recabar información al realizar sus actividades de control técnico o calidad. Así, se confieren especiales competencias en relación con las personas y entidades que formen parte de la red del auditor, a los efectos de facilitar la especial vigilancia que se atribuye al ICAC en relación con el deber de independencia, soporte fundamental de demostración de la objetividad con que ha de ser verificada la información auditada (artículo 28.2 del TRLAC).

De otro lado, se amplía el contenido de la información que se debe remitir periódicamente a este Instituto por quienes se dedican a la auditoría de cuentas,

dada la relación de sujeción especial que liga a éstos con la Administración. Respecto a la norma anterior, se incrementa la información a remitir básicamente por tres razones:

–Para servir al principio de registro público: se incorpora determinada información como consecuencia de la obligación de contar con determinados datos que han de ser públicos de acuerdo con el artículo 7 del TRLAC. Es el caso de las entidades y personas de la red a la que pertenece el auditor o sociedad auditora, a la que debe añadirse la exigencia de cierta información identificativa de los auditores y sociedades de auditoría (tales como, la dirección web, los datos de los socios, administradores y directores de la sociedad, así como de los designados para

actuar en nombre de una sociedad), de la inscripción, en su caso, en otros estados de la UE o en terceros países, así como la indicación del lugar de publicación del informe anual de transparencia.

–Para facilitar las competencias de supervisión atribuidas al ICAC, en relación con el deber de vigilar la debida observancia del deber de independencia.

Por tales razones se exige, además de la información citada sobre la red, que se remita información en relación los honorarios percibidos por servicios (auditoría y distintos) prestados a entidad auditada y vinculadas a ésta (Artículo 21.2 TRLAC), y los honorarios por servicios (auditoría y distintos) prestados por la red del auditor a la entidad auditada, que deben informarse en las cuentas anuales según el Artículo 260.11ª del TRLSC.

–A los efectos del régimen de autorización y verificación de la capacidad de los auditores para prestar servicios, se exige que se informe sobre las horas –antes número de años- prestadas por personas que están a su servicio, así como su detalle y distribución.

En definitiva, con la información a remitir, y su disposición y gestión que de ella haga el ICAC, se pretende obtener un mejor conocimiento y una mayor transparencia de la actividad de auditoría de cuentas que contribuya de manera efectiva a una supervisión más eficaz y eficiente. Finalmente, para la consecución de idéntico fin, se atribuye al ICAC la posibilidad de requerir *“en cualquier momento, cuanta información venga exigida legal o reglamentariamente a éstos, así como cuanta información de carácter público respecto de las entidades auditadas, se considere conveniente”* (artículo 79.6 del RAC)

Transparencia de la actividad del ICAC

Finalmente, atendiendo al mandato de la Directiva 2006/43/CE, mediante la disposición adicional quinta del TRLAC se autoriza al ICAC a publicar los planes de actuación, la memoria de la actividad del sistema de supervisión en la que se reflejarán los resultados generales y conclusiones alcanzadas del control de la actividad y un resumen explicativo de las actuaciones desarrolladas en ejercicio de sus competencias disciplinarias, así como los resultados generales alcanzados en la realización del control de calidad.

Cooperación internacional

Una última cuestión novedosa en relación con el sistema de supervisión pública viene motivada por la necesidad de regular los mecanismos adecuados que permitan una cooperación efectiva a escala comunitaria, dada la conveniencia de asegurar una calidad elevada y homogénea de la auditoría en la Unión Europea. Dichos mecanismos descansan en el reconocimiento del principio de reglamentación y supervisión en el Estado miembro de origen en el que está autorizado el auditor o sociedad de auditoría y dónde tenga la entidad auditada su domicilio social, y pueden instrumentarse en el intercambio de información, la obligación de comunicar ciertos hechos, y en la posibilidad de realizar investigaciones a petición de los Estados miembros (artículo 42 del TRLAC).

Del mismo modo, se instrumenta una cooperación con las autoridades de terceros países, lo que es cada vez más necesario por la complejidad de las auditorías de grupos transfronterizos y el entorno económico cada vez más internacionalizado. A tal efecto, se prevé, siempre que haya reciprocidad y los acuerdos reguladores así lo establezcan, el acceso por las autoridades de terceros países

a los papeles de trabajo y a otros documentos referidos a los trabajos de auditoría realizados en relación a sociedades domiciliadas en España pero cuyos valores se emitan en el tercer país de que se trate, o respecto a sociedades que formen parte del grupo cuyas cuentas anuales consolidadas se divulguen en ese tercer país (artículo 43 del TRLAC).

Responsabilidad del auditor

No cabe duda de que el principal fundamento de la responsabilidad que se exige al auditor descansa en la eficacia y transcendencia que despliega la actividad que realiza. Con ocasión del ejercicio de su actividad, el auditor puede incurrir y serle exigida responsabilidad por una triple vía: penal, civil y administrativa, a la que podría añadirse la de índole deontológica que pudiera exigirle la Corporación a la que, en su caso, estuviera adscrito (si bien dicha adscripción es voluntaria para el ejercicio de la actividad auditora en España). Por el propósito de este artículo, se hace referencia a las novedades que se han incorporado al respecto en el nuevo marco normativo.

Responsabilidad civil

La regulación de esta materia fue otro de los aspectos princi-

pales que más debate y discusión provocó en la elaboración de la Ley. Desde el sector regulado, se ha defendido siempre una suerte de limitación de su responsabilidad frente a las reclamaciones que se interponían para exigir el correspondiente resarcimiento por los daños y perjuicios derivados de incumplimientos en el ejercicio de sus funciones. Ante posibles reclamaciones interpuestas frente a los auditores, junto a otros causantes (normalmente, la entidad auditada o los administradores), se ha derivado a una práctica generalizada en la que el tercero que reclama se dirija al auditor por la totalidad de la cuantía reclamada por todos los daños causados, al ser solvente por razón del seguro de responsabilidad civil obligatorio exigido legalmente (hoy artículo 23 del TRLAC), ante la generalizada situación de insolvencia en que se declaran los administradores societarios y a pesar de la regla general de responsabilidad mancomunada. Ello daba lugar a que el auditor se convertía en una especie de avalista de los administradores o lo que la doctrina ha denominado “deep pocket”.

La Directiva 2006/43/CE no imponía obligación alguna a los Estados miembros en relación con la responsabilidad civil de

los auditores, limitándose a ordenar a la Comisión Europea a emitir, previa consulta pública, un informe sobre el impacto de las normas nacionales vigentes en esta materia. A raíz de este informe, la Comisión emitió la Recomendación de 5 de junio de 2008, en la que aconsejaba a los Estados miembros que se limitase la responsabilidad de los auditores que realicen la auditoría de las sociedades cotizadas, salvo en los casos de incumplimiento deliberado, tanto frente a la auditada como frente a terceros, y con la premisa de no perjudicar el resarcimiento justo que debían obtener las partes perjudicadas. A tal efecto, proponía como opciones para dicha delimitación, entre otras “la fijación de un conjunto de principios en virtud de los cuales un auditor legal o una sociedad de auditoría únicamente sean responsables dentro de los límites de su contribución real al perjuicio sufrido por el reclamante, y, por tanto, no sean conjunta y solidariamente responsables con otros causantes del perjuicio”.

De acuerdo con esta Recomendación, y teniendo en cuenta la especial incidencia que tiene la actividad auditora en el tráfico mercantil y las normas generales del Código Civil (en cuya virtud,

todos responden de los daños causados con todos sus bienes presentes y futuros), se modificó la norma para adaptarlo al texto de la Recomendación, incorporando expresamente la mención de que los auditores únicamente responden por los daños que les sean personal y directamente imputables, siempre y cuando no se impida el resarcimiento justo del perjudicado (artículo 22 del TRLAC).

Siendo esta reforma una reclamación lógica del sector auditor, está por ver que la nueva redacción tenga efectos en la aplicación que hagan los Tribunales, de modo que impida la aplicación de la llamada “solidaridad impropia” de creación jurisprudencial. Dicho criterio se ha aplicado en aquellas reclamaciones dirigidas a varios causantes (administradores y auditores, normalmente) en las que no se ha podido delimitar el grado de responsabilidad de cada uno de los co-causantes por no ser posible individualizar el grado de concurrencia en la causación del daño. En tales casos, para evitar el menoscabo del resarcimiento justo de los perjudicados se declaraba exigida de forma solidaria la responsabilidad a los co-causantes (aunque no haya norma expresa que declare tal solida-

ridad, de ahí su denominación de “impropia”). Lo anterior suponía que, en la práctica, al auditor se exigiera la integridad de la reclamación (al estar “cubierta” con la fianza), que difícilmente podía “repetir” ante el administrador co-causante (por su más que posible insolvencia).

Por otra parte, con la reforma del 2010 se reduce el plazo para exigir responsabilidad al auditor a 4 años (contractual: por la entidad auditada), equiparándolo así al establecido para los socios gerentes y administradores de las entidades mercantiles (artículo 949 del Código de Comercio). No tenía sentido el distinto plazo que se exigía a unos y otros, pues al no tener plazo precisado por norma, se aplicaba el general de 15 años establecido en el art 1.964 del Código Civil. El plazo de responsabilidad civil extracontractual (a exigir por terceros) no se altera dejándolo en 1 año.

Responsabilidad administrativa

Se amplía el elenco de sujetos responsables al incluirse, junto a los auditores o sociedades auditoras, a las personas, que no son auditores, de la red del auditor o sociedad de auditoría, y que están sujetos a la obligación de remitir la información que les sea soli-

citada, y cuya inobservancia está tipificada como infracción grave, así como a las personas, no auditores, que incumplan la prohibición posterior a la finalización del trabajo de auditoría y del deber de secreto, ilícitos calificados como grave (artículo 31 del TRLAC).

En el nuevo marco, y al objeto de reforzar el cumplimiento de las obligaciones, se introducen ciertas modificaciones en el régimen de infracciones contenido en los artículos 33 a 35 del TRLAC, que pueden agruparse según se correspondan con disposiciones que son transposición de Directiva u obedezcan a razones de mejora técnica. En el primer grupo, se incluyen nuevas infracciones (en este caso, graves), como la falta de aplicación y la aplicación insuficiente del sistema de salvaguardas para detectar o eliminar las amenazas a la independencia, la falta de cumplimiento de las normas relativas a la percepción de honorarios, la falta de seguimiento de las recomendaciones o requerimientos que pudieran formularse en el ejercicio del control de calidad, el incumplimiento de la obligación de publicar, o de hacerlo de forma sustancialmente incorrecta, el informe anual de transparencia, la resistencia o negativa por las sociedades que

formen parte de la red del auditor o sociedad a las actividades de comprobación e investigación por el ICAC, y la falta de aplicación de los sistemas de control de calidad interno por parte de los auditores. Asimismo, dada la especial consideración contenida en la Directiva, el incumplimiento de la obligación de seguir cursos o realizar actividades de formación continuada se eleva de leve a grave. Además, se eleva a muy grave el incumplimiento de la obligación de debida custodia de la documentación referente a cada auditoría.

En el segundo grupo, se incluye la modificación de ciertas conductas constitutivas de infracción: así, entre otros, se equipara el incumplimiento de la obligación de realizar una auditoría contratada en firme con la que ha sido aceptada cuando existe designación judicial o del Registrador Mercantil; y se modifica la redacción del tipo de infracción por identificación como auditor de cuentas en un trabajo, distinto de la auditoría de cuentas, cuya realización no esté atribuida legalmente a un auditor de cuentas. Asimismo, se introduce como nuevas infracciones la remisión de información al Registro Oficial de Auditores de Cuentas de forma sustancialmente incorrecta y la emisión tardía del informe de

auditoría por causas imputables al auditor.

Igualmente, debe destacarse que, como consecuencia de una enmienda parlamentaria aprobada, el incumplimiento de las normas de independencia se considera infracción muy grave, cuando concurre dolo o negligencia especialmente grave e inexcusable, y grave, en caso contrario. Dicha distinción no puede sino rechazarse dada la capital importancia que la actitud de independencia debe imperar en el ejercicio de la actividad, por cuanto que, como ya se ha dicho, es la base de la confianza que se deposita en el resultado de dicho ejercicio. Dado el rol que desempeña, no debería exigirse un elemento volutivo cualificado en su incumplimiento.

En cuanto al régimen de sanciones, contenido en el artículo 36 del TRLAC, se introducen ciertas modificaciones al objeto de corregir los efectos que en la práctica se producían con la aplicación del régimen entonces existente para las sociedades de auditoría como consecuencia de la existencia de unos mínimos de multa exigibles. Así, se eliminan estos mínimos (la menor de 300.000 euros o 6 veces la cantidad facturada, para el caso de infracciones muy

graves; y la menor de 150.000 euros o 3 veces la cantidad facturada, para las infracciones graves) que se sustituyen por los de 24.000 euros (para infracciones muy graves) y de 12.000 euros (para infracciones graves).

Sin embargo, también como consecuencia de la aprobación de una enmienda en sede parlamentaria, el cuadro de sanciones para las infracciones cometidas por las sociedades de auditoría se modifica disminuyéndose los porcentajes máximos que se aplican sobre los honorarios pasando, para infracciones muy graves, del 10,1% al 20% al tramo del 3,1% al 6%, y, para las infracciones graves, de hasta el 10% a hasta el 3%. En el Anexo I figura un cuadro comparativo del cuadro de sanciones de la normativa anterior y de la hoy vigente.

Con dicha enmienda, no sólo se redujo en un 66% aproximadamente de media el importe de las sanciones a imponer, sino que además la aplicación del cuadro de sanciones resultante difícilmente va a permitir cumplir en algunos casos con el mandato contenido en el artículo 32 de la Directiva comunitaria y nuestros principios generales del Derecho sancionador de que las sanciones

sean disuasivas, efectivas y proporcionadas.

Así, mediante un simple cálculo matemático, si se atendiera a la información publicada en el boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC Nº 90, de junio de 2012 – se incorpora como Anexo II extracto de dicho informe publicado-) correspondiente a la situación de la actividad de auditoría en España en 2011 en la gran mayoría de los casos, la multa que se impondría sería siempre el importe mínimo de 12.000 euros. De acuerdo con dicha información publicada, si la sanción se impusiera en su grado máximo (3% de los honorarios facturados), la sanción de multa siempre será de 12.000 euros, con independencia de la entidad de los incumplimientos y de la importancia de la entidad auditada y demás criterios de graduación, en aquellas sociedades de auditoría que facturen menos de 400.000 euros y que representan el 89,8% del total de sociedades. Dicho porcentaje, evidentemente, se incrementa si la sanción se impone en sus grados inferiores, hasta el punto de que si se impone en el 1% (grado mínimo), el importe de multa será el mismo -12.000 euros- para el 98,3% de las sociedades de auditoría que incumplan,

cualquiera que sea la entidad del ilícito cometido.

Por último, se destaca que para la cuantificación de las sanciones se incluye como un criterio a tener en cuenta para la graduación de la sanción que el trabajo de auditoría se refiera a las cuentas de una entidad considerada como de interés público.

Responsabilidad penal

Regulada por la normativa correspondiente, esta responsabilidad puede seguir exigiéndose en los mismos términos y por iguales delitos que anteriormente. No obstante, podría señalarse que su ámbito de aplicación se ha extendido con la reforma de la Ley 12/2010 por una doble vía: al ampliar el conjunto de personas a las que se les impone la obligación de secreto, y al introducir el deber de denuncia de delito.

Audidores de entidades de interés público (EIP)

Esta categoría de auditores constituye una de las principales novedades de la Directiva 2006/43/CE, al poner especial atención en la necesidad de que los Estados miembros de la Unión europea establecieran o impusieran a quienes estaban encargados de verificar las cuentas anuales de las



entidades denominadas de EIP requisitos más estrictos que los fijados con el carácter de mínimos para el resto de auditores, dada la mayor relevancia e impacto que tienen estas entidades de interés público para la economía de los Estados miembros.

A tales efectos, la Directiva, en su artículo 2.13) contiene, de un lado, una definición de mínimos, en cuya virtud tienen en todo caso la consideración de EIP aquellas entidades, que sometidas a la legislación de un Estado miembro, tengan admitidos sus valores a negociación en un mercado regulado de cualquier Estado miembro, las entidades de crédito, y las empresas de seguros. Y de

otro lado, recoge una definición de máximos posibles, al facultar a los Estados miembros de designar como EIP a *“aquellas que sean de importancia pública significativa por la naturaleza de su actividad empresarial, su tamaño o su número de empleados”*.

La definición mixta que se recoge no es más que el resultado del esfuerzo de compatibilizar, por una parte, el objetivo de armonización que se pretende alcanzar y, por otra, el deseo y la necesidad de respetar las circunstancias y la diversidad de los distintos Estados miembros. Consecuencia, en cierto grado indeseable, ha sido la actual diversidad de definiciones de EIP en los distintos estados

miembros, por cuanto que ello supone un obstáculo para alcanzar la citada armonización.

La transposición en España de esta nueva categoría supone en parte un punto de inflexión con la propia tradición normativa existente en España, basado prácticamente en una única categoría de auditorías de cuentas y en un mismo cuerpo normativo al que someterse.

No obstante, si bien es cierto que no existía en la normativa entonces vigente ninguna referencia ni definición relativa a las EIP, ha de señalarse que los requisitos estrictos contemplados en la Directiva para los auditores de EIP no eran desconocidos en la normativa existente en España, pues ésta ya contemplaba todos aquellos, con excepción del informe anual de transparencia. Dichos requisitos se exigían, aunque no siempre en los mismos términos que la Directiva, en algunos casos, con carácter general para todos los auditores de cuentas o sociedades de auditoría (caso de ciertas causas de incompatibilidad y prohibiciones) y, en otros casos, con carácter excepcional para quienes auditaban determinadas entidades (así por razón del importe neto de la cifra de negocios, la

obligación de rotación, o por ser entidad cuyos valores están admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores, la obligación de contar con un Comité de auditoría, o por estar sujetas al sistema de supervisión pública, la sujeción a ciertos mecanismos de coordinación).

Con el fin de adaptar la legislación interna española a lo establecido en la Directiva en lo que no se ajustaba a ella, en la Ley 12/2010 se incorporaron las siguientes novedades:

Definición de EIP

Sin duda alguna el aspecto más novedoso es la definición de EIP que se incorpora, a los solos efectos exclusivos de esta normativa, y en cuya virtud tienen tal consideración (artículos 2.5 del TRLAC y 15 del RAC):

a) Las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores, las entidades de crédito y las empresas de seguros sometidas al régimen de supervisión y control atribuido, respectivamente, al Banco de España, a la Comisión Nacional del Mercado de Valores y a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, así como a los organismos

autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras.

b) Las instituciones de inversión colectiva que, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, tengan como mínimo 150 partícipes o accionistas, las sociedades gestoras que administren dichas Instituciones, y las empresas de servicios de inversión

c) Las sociedades de garantía recíproca, las entidades de pago y las entidades de dinero electrónico.

d) Los fondos de pensiones que, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, tengan como mínimo 500 partícipes y las sociedades gestoras que administren dichos fondos.

e) Aquellas entidades distintas de las mencionadas anteriormente cuyo importe neto de la cifra de negocios o plantilla media durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, sea superior a 200.000.000 de euros o a 1.000 empleados, respectivamente.

f) Los grupos de sociedades en los que se integren las entidades citadas.

Reseñar que las entidades enumeradas en las letras b) a e) han sido incluidas por el RAC en cumplimiento de la habilitación legal, y atendiendo a su importancia pública significativa por la naturaleza de su actividad, por su tamaño o por su número de empleados. Importancia que viene motivada por ejemplo, por tratarse de entidades que se dedican a la captación de fondos del público para su gestión o inversión, que tienen por objeto la comercialización de productos financieros y la prestación de servicios de inversión, o que intervienen en el sistema de pagos.

A quienes auditan EIP se les exige un conjunto de **requisitos** más estrictos:

1. Informe de transparencia

Otra de las novedades incorporadas la constituye la obligación de emitir y publicar el informe de transparencia para quienes auditan EIP, en los tres meses siguientes a la finalización del ejercicio económico de dichos auditores o sociedades auditoras. Aprovechando las oportunidades que ofrecen las tecnologías de la información, se exige la publicación en la página de Internet de los citados informes, de lo

que resulta colateralmente la obligación de tener abierta una concreta dirección de Internet, de forma que así se posibilite una constante y actualizada transparencia en la actividad que se realiza. El informe de transparencia se configura como un documento descriptivo e informativo de la estructura y de la actividad del auditor, y que proporcione información objetiva y veraz, y sin incluir juicios de valor.

En su contenido mínimo exigido cabe diferenciar tres grupos de información:

- La referida a la forma jurídica, estructura organizativa y composición accionarial. A ello debe unirse la referencia y descripción de las personas y entidades vinculadas al auditor de cuentas o a la sociedad de auditoría y al resto de las que integren o formen parte de la misma red del auditor o sociedad auditora.

- Información relativa a sistemas y procedimientos internos. En particular, se exige información sobre su descripción, así como de las revisiones seguidas para garantizar su independencia y de la política aplicada en relación al deber de seguir cursos y actividades de formación continuada por parte

de los auditores. Asimismo, se exige una declaración del órgano de administración o de gestión sobre la eficacia de su funcionamiento, así como la indicación de cuándo tuvo lugar su última revisión por parte del ICAC.

- Información económica-financiera: en concreto, se ha de incluir datos sobre el volumen total de la cifra de negocios, con desglose de los ingresos percibidos por los servicios de auditoría y de los que resulten de otros servicios prestados distintos.

El contenido mínimo del informe se completa con la relación de las entidades de interés público respecto a las cuales se hayan realizado trabajos de auditorías de cuentas en el ejercicio económico a que se refiere e informe.

Por último, y como mecanismo para reforzar el cumplimiento de esta obligación se introduce un nuevo tipo infractor en el artículo 34.k) del TRLAC, en cuya virtud se sanciona como infracción grave la no publicación o su publicación con un contenido incorrecto.

2. Obligación de rotar

Como se ha expuesto, esta obligación ya se contemplaba ante-

riormente a la reforma del 2010, exigiéndose para las entidades con un importe de cifra de negocios superior a 30 millones de euros. Con la reforma de la Ley 12/2010, se incorpora la condición de EIP como parámetro que determina la obligación de rotar.

Únicamente señalar que, al igual que con el informe anual de transparencia, y como mecanismo para reforzar su debida observancia, se configura como infracción grave su incumplimiento (artículo 34.d) del TRLAC ya contemplaba su redacción anterior).

3. Comité de Auditoría.

Otra de las modificaciones necesarias para adaptarse a la normativa comunitaria tiene que ver con las relacionadas con la composición y funciones del Comité de auditoría de entidades que emiten valores negociables admitidos a cotización en un mercado regulado (sólo se exige a éstas de acuerdo con la facultad otorgada en el artículo 39 de la Directiva de poder eximir de los requisitos exigidos a quienes auditan a las EIP, salvo éstas últimas). Para dichas entidades, y mediante modificación de la disposición adicional 18ª de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, (por el apartado dos de la disposición



final cuarta de la Ley 12/2010) se introducen los siguientes cambios:

- La exigencia, en cuanto a su composición, de que al menos uno de sus miembros sea independiente y sea designado teniendo en cuenta sus conocimientos y experiencia en materia de contabilidad, auditoría o en ambas.

- Las competencias del Comité de Auditoría se refuerzan al objeto de convertirse en un mecanismo de vigilancia del deber de independencia de quienes auditan dichas entidades. Así, tiene que supervisar, en lugar de conocer (como hasta entonces), la eficacia del sistema de control interno de la entidad y el proceso de elaboración y presentación de la información financiera regulada, a lo que se suma la supervisión de los sistemas de gestión de riesgos, así como la de discusión con los auditores de cuentas o sociedades auditoras de las debilidades significativas del sistema de control interno detectadas en el desarrollo de la auditoría.

- En lo que se refiere a las relaciones con los auditores de cuentas o sociedades de auditoría, se intensifica el flujo de información a

recibir por el Comité de Auditoría. Así, se incorpora la obligación de remitir anualmente al Comité de Auditoría la confirmación escrita de la independencia de los auditores de cuentas o sociedades de auditoría frente a la auditada o entidades vinculadas a ésta directa o indirectamente, así como la información de los servicios adicionales de cualquier clase prestados a estas entidades por los citados auditores o sociedades, o por las personas o entidades que pertenecen a su misma red (es decir, quienes están vinculados a éstos en los términos previstos en los artículos 17 y 18 del TRLAC). Dichas comunicaciones se suman a la ya existentes relativas a cualquier información sobre aquellas cuestiones que puedan poner en riesgo la independencia de éstos, para su examen por el Comité, y cualesquiera otras relacionadas con el proceso de desarrollo de la auditoría de cuentas.

Adicionalmente, se exige, algo no previsto en la Directiva, la obligación del Comité de Auditoría de emitir anualmente, con carácter previo a la emisión del informe de auditoría de cuentas, un informe que contenga una opinión sobre la independencia de los auditores de cuentas o sociedades de auditoría, en el que deberá pronun-

ciarse, siempre y en todo caso, sobre los servicios adicionales de cualquier clase prestados a estas entidades por los citados auditores o sociedades.

Está por ver que todas estas competencias se conviertan en un instrumento efectivo y disuasivo que permita evitar situaciones de riesgo o amenaza real a dicho deber de independencia. De momento, ya se ha dado un paso importante para reforzar el papel del Comité de auditoría en la propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público.

5. Revisiones de control de calidad

Como se ha expuesto, se ha incorporado la referencia expresa a la cadencia mínima con que deben revisarse (al menos cada tres años) la implantación y el funcionamiento de las políticas y procedimientos que integran los sistemas de control interno de estos auditores, al objeto de emitir un informe con los resultados obtenidos y, en su caso, con la formulación de requerimientos de mejora o recomendaciones para corregir las deficiencias detectadas.

6. Otros cambios normativos.

Adicionalmente, el TRLAC y el RAC incorporan otras modificaciones que afectan de manera particular a quienes auditan EIP:

- En el régimen de incompatibilidades, se introducen por vía reglamentaria (artículo 46) dos precisiones que responden a la condición de EIP de la entidad auditada, y en particular, por la mayor relevancia e impacto económico que tienen estas EIP. Por un lado, se considera que hay interés financiero significativo susceptible de generar incompatibilidad, cuando éste supone el 0,5% del capital social o derechos de voto de la auditada, frente al 5% cuando se trata de entidades que no son EIP.

Por otro lado, se considera que existe dependencia financiera por excesiva concentración de honorarios en una entidad, cuando los ingresos obtenidos de la auditada EIP y sus vinculadas excede del 15% del total de ingresos, frente al 20% que se exige en el resto de los casos. Ejemplos de esta distinción también figura en países de nuestro entorno (así, en Alemania se fija el 15% para quienes auditan entidades de interés público, y 30% para el resto, y en

Reino Unido, se fijan en un 10% para auditores de entidades cotizadas y en un 15% para el resto).

- Se recogen determinadas obligaciones de comunicación o coordinación con los órganos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades de ciertos hechos por parte de los auditores de ciertas EIP, en los mismos términos que la normativa anterior.

- Se introduce, como criterio de graduación a tener en cuenta en la determinación de la concreta sanción (en el artículo 37.1 del TRLAC), la circunstancia de que la entidad auditada tenga tal condición de EIP, lo que se justifica por la necesidad de buscar la mayor proporcionalidad que debe guardar la sanción a imponer con la mayor importancia o entidad de la infracción cuando ésta se comete en relación con una EIP.

Por otra parte, es de suponer que también tengan incidencia los mecanismos de cooperación que establecen los nuevos artículos 24 y 25 con las autoridades competentes de los Estados miembros de la Unión europea y de los de terceros países, habida cuenta de que la gran mayoría de quienes auditan EIP tienen especial una dimensión supranacional.

En definitiva, se espera que estos requisitos más estrictos favorezcan una mejor y efectiva implantación y mantenimiento efectivo de sistemas de control interno así como de una mayor transparencia de la actividad desarrollada. Este plus de control deberá ser seguido por quienes quieran conservar la condición de auditor de EIP, exigiéndose que sean publicados los pasos seguidos para su verificación.

No puede compararse que se vea éste régimen como una barrera de entrada, sobre todo si se tiene en cuenta que con ello de lo que se trata es de instituir un mecanismo de control para preservar la fiabilidad de la información económica financiera de las EIP por su mayor impacto económico. Lo cual, dicho sea de paso, no debería tampoco suponer un incremento de las cargas o costes para las definidas como EIP.

7. REFLEXIONES FINALES.

El nuevo marco traza una hoja de ruta que llevará un tiempo cumplimentar para su asimilación y entera aplicación con normalidad, puesto que, como se ha expuesto en este artículo, se modifican sustancialmente las responsabilidades del auditor antes de aceptar

PAPELES DE TRABAJO

JULIO-DICIEMBRE 2012

el trabajo de auditoría (con implicaciones importantes en el acceso al ejercicio y en el examen de las

circunstancias que pueden afectar a su independencia), en el propio proceso de realización del trabajo

ANEXO I. CUADRO COMPARATIVO DE SANCIONES

LAC derogada		TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE AUDITORÍA DE CUENTAS
AUDITORES DE CUENTAS A TÍTULO INDIVIDUAL		
Muy graves	12.001-24.000 euros	<ul style="list-style-type: none">- 6 a 9 veces la cantidad facturada por el trabajo y entre 18.001 - 36.000 euros- El máximo no aplica a trabajos de auditoría de entidades de interés público- Ningún trabajo concreto: entre 18.001-36.000 euros
Graves	<ul style="list-style-type: none">- 2 a 5 veces la cantidad facturada por el trabajo y entre 6.001-12.000 euros- Ningún trabajo concreto: entre 6.001 -12.000 euros	<ul style="list-style-type: none">- 2 a 5 veces la cantidad facturada por el trabajo y entre 6.001 -12.000 euros- Ningún trabajo concreto: entre 6.001 -12.000 euros
SOCIEDADES DE AUDITORÍA		
Muy Graves		
Sociedad	<ul style="list-style-type: none">- 10,1-20% honorarios de la actividad de auditoría.- Nunca inferior al menor de: 300.000 euros6 veces la cantidad facturada por el trabajo- Ningún trabajo concreto: 10,1 -20% honorarios de la actividad de auditoría, no inferior a 18.001 euros	<ul style="list-style-type: none">- 3-6% honorarios de la actividad de auditoría.- Nunca inferior a 24.000 euros- Ningún trabajo concreto: 3-6% honorarios de la actividad de auditoría, no inferior a 24.000 euros
Socio o auditor designado (corresponsable)	12.001-24.000 euros	12.001-24.000 euros
Graves		
Sociedad	<ul style="list-style-type: none">- Hasta 10% honorarios de actividad de auditoría.- Nunca inferior al menor de: 150.000 euros3 veces la cantidad facturada por el trabajo- Ningún trabajo concreto: Hasta 10% honorarios de actividad de auditoría, no inferior a 6.001 euros	<ul style="list-style-type: none">- Hasta 3% honorarios de la actividad de auditoría.- Nunca inferior a 12.000 euros- Ningún trabajo concreto: Hasta 3% honorarios de la actividad de auditoría, no inferior a 12.000 euros- Art 16.3 m) -no comunicar incumplimientos de los requisitos para la inscripción en el ROAC- Hasta 3% honorarios de la actividad de auditoría.
Socio/Representante (corresponsable)	3.001-12.000 euros	3.000-12.000 euros

(con las nuevas normas a utilizar, las obligaciones que asume antes de emitir el informe de auditoría, la responsabilidad como auditor del grupo, la obligación de formarse de forma actualizada y permanente, la colaboración obligada en los términos expuestos, y la fianza que deben prestarse) y una vez se emite el informe (particularmente por responsabilidad que pudiera exigirse).

Con todo ello, el camino debe llevar a fortalecer el importante papel que desempeñan los au-

ditores en cuanto garantes de la fiabilidad de la información económica financiera publicada, de forma que se asegure en la medida de lo posible que las opiniones emitidas en los informes de auditoría estén soportadas en la evidencia obtenida, y se cumplan en todo momento los requisitos impuestos para preservar el deber de independencia. Y todo, con la intención de que se perciba que el trabajo de quienes auditan incorpora un valor añadido a la información publicada de las entidades auditadas.

ANEXO II: INFORME DE SITUACIÓN DE LA AUDITORÍA EN ESPAÑA 2011

3.1. Sociedades que facturaron en 2009				%		
- Número		1.187		90		
- Volumen de facturación (euros)		657.111.718				
- Facturación media (euros)		553.590				
3.2. Distribución de la facturación de sociedades en 2009						
a) Por intervalos:						
Intervalo	Número	%	%A (2)	Facturación (3)	%	%A
A partir de 6.000.000 €.....	7	0,5	0,5	426.139.071	64,9	64,9
Entre 1.200.000 y 6.000.000 €.....	18	1,4	1,9	33.784.588	5,1	70,0
Entre 600.000 y 1.200.000 €.....	53	4,0	5,9	41.673.424	6,3	76,3
Entre 400.000 y 600.000 €.....	64	4,9	10,8	31.714.617	4,8	81,2
Entre 300.000 y 400.000 €.....	78	5,9	16,7	26.965.905	4,1	85,3
Entre 180.000 y 300.000 €.....	169	12,8	29,5	39.574.274	6,0	91,3
Entre 120.000 y 180.000 €.....	156	11,8	41,3	23.205.758	3,5	94,8
Entre 60.000 y 120.000 €.....	259	19,7	61,0	22.506.422	3,4	98,2
Menos de 60.000 €.....	383	29,1	90,1	11.547.659	1,8	100
SUBTOTAL	1.187			657.111.718		
Sin facturación	130	9,9	100	0	0	100
TOTAL	1.317	100		657.111.718	100	



CONSTITUCION
Política
DE LA MONARQUIA
Española.
Promulgada en Cadiz
á 19. de Marzo de 1812.



LA CONSTITUCIÓN DE CÁDIZ Y EL CONTROL DEL GASTO PÚBLICO

Gorka López González
Interventor y Auditor del Estado

1. INTRODUCCIÓN

Coincidiendo con el doscientos aniversario de la aprobación en Cádiz de la norma fundamental con la que España inaugura su historia constitucional, este artículo trata de ofrecer un análisis jurídico-institucional básico de las más relevantes disposiciones contenidas en la misma en materia de Hacienda Pública, con especial atención al gasto público y a los sistemas de control de la actividad económico-financiera del sector público.

Plenamente conscientes de que una cosa fue el texto aprobado en 1812 y otra distinta la realidad política, económica y administrativa de “las Españas de ambos hemisferios” en los inicios del siglo XIX, este análisis se refiere principalmente al diseño jurídico e institucional que se deriva del texto aprobado por

los constituyentes gaditanos y no tanto a su aplicación e impacto en la realidad administrativa de su tiempo, aunque se hayan algunas referencias a ello.

La Constitución de Cádiz no pudo desplegar todo su potencial ni su aplicación pudo ser tal y como la pensaron los hombres reunidos en San Felipe Neri en aquellos decimonónicos días del 12. Lo impidieron, entre otros factores, el escaso tiempo de vigencia efectiva de la citada Carta Magna, las deficiencias estructurales de la Administración y el Estado de su época, el carácter de algunos de los hombres convocados entonces a regir los destinos de la Nación y los desaciertos en algunas de sus decisiones y la asincronía entre los principios rectores constitucionales que se proponían para organizar la convivencia en España y la mentalidad de amplios sectores de la sociedad española coetánea. No pudo ser y no lo fue, en defi-

nitiva, por las limitaciones propias del contexto histórico en el que se produjo el alumbramiento de un texto que probablemente se adelantó a su tiempo o quizá sea más acertado afirmar hoy, doscientos años después, que fue el tiempo el que, en realidad, llegó tarde a su cita con aquél.

2. VIGENCIA DEL TEXTO CONSTITUCIONAL

En cualquier caso, como es bien conocido el periodo de vigencia de la Constitución de 1812 fue escaso y estuvo limitado a tres breves y turbulentos periodos de nuestro siglo XIX:

- (1) El periodo inicial que, sucedido en el marco de la invasión napoleónica y la Guerra de la Independencia, transcurre desde su promulgación el 19 de marzo de 1812 hasta el regreso de Fernando VII a España y su famoso Decreto de Valencia de 4 de mayo de 1814 por el que reestablecía el Régimen Absolutista.
- (2) El Trienio Liberal iniciado por el levantamiento en Cabezas de San Juan del teniente coronel Rafael de

Riego el 1 de enero de 1820 y el posterior juramento de acatamiento a la Constitución por parte del Rey - "Caminemos todos juntos y yo el primero por la senda constitucional" - hasta el nuevo Decreto abolicionista de 1823 dictado tras la invasión de los Cien Mil Hijos de San Luis que sucedió a la decisión de intervenir en España adoptada por la Santa Alianza en el Congreso de Verona y

- (3) Los pocos meses transcurridos desde los confusos acontecimientos del Motín de los Sargentos de la Granja (agosto de 1836) hasta la promulgación de la nueva Constitución de 1837.

3. ESTRUCTURA FORMAL DE LA CONSTITUCIÓN FINANCIERA DE CÁDIZ

El núcleo fundamental de las disposiciones relativas a la Hacienda Pública contenidas en la Constitución de 1812 se encuentra en su Título VII "De las Contribuciones" formado por los artículos 338 a 355. Específicamente, estos preceptos fueron aprobados inicialmente por las

Cortes de Cádiz en una primera votación referida a los artículos individuales realizada durante las sesiones de Cortes de los días 5, 6 y 7 de diciembre de 1811. Posteriormente, el 15 de enero de 1812, se sometieron a una nueva votación en bloque referida al capítulo completo.

Del diario de sesiones y de las actas de las reuniones públicas y secretas de Cortes de aquellos días que han llegado hasta nosotros parece deducirse que en las citadas fechas no hubo grandes controversias sobre el contenido de los citados artículos. Las principales discusiones sobre la materia ya se habían ventilado y resuelto previamente durante la fase de elaboración del Proyecto de Constitución por lo que la aprobación definitiva de tales artículos se produjo en los mismos términos en los que fueron incorporados al mismo con dos únicas excepciones: (1) la lógica corrección técnica derivada del cambio de numeración de los artículos para adaptarla al completo articulado final del texto constitucional y (2) la inserción dentro del Título VII del artículo 354 relativo a las aduanas para el que inicialmente se preveía otra ubicación. El Título VII no agota, sin em-

bargo, el conjunto de preceptos constitucionales con relevancia financiera. Así, especial mención merecen también las disposiciones incluidas en el artículo 131 relativo a las facultades de las Cortes, en el capítulo VI del Título IV relativo a los Secretarios de Despacho (artículo 222 a 230) y en diversos artículos del Título VI “Del Gobierno interior de las provincias y de los pueblos” referidos a la estructura territorial del Estado y de la Hacienda Pública.

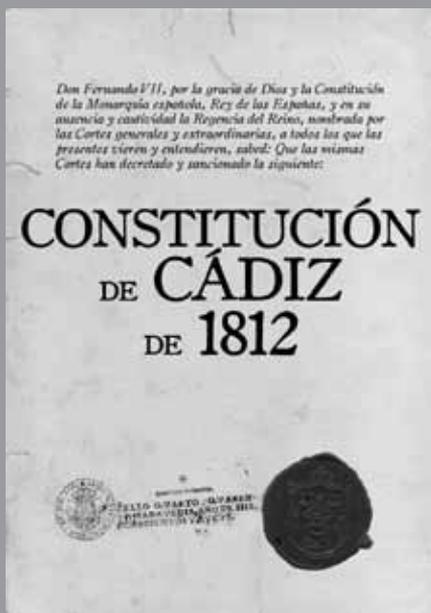
El análisis conjunto de todos ellos nos permitirá obtener una aproximación cabal al modelo de Hacienda Pública que diseñaron los constituyentes gaditanos.

4. ESTRUCTURA TEMÁTICA DE LA CONSTITUCIÓN FINANCIERA DE CÁDIZ

El contenido financiero de la Constitución de 1812 puede articularse – desde el punto de vista material – en torno a las siguientes áreas temáticas:

- Facultades financieras de las Cortes.
- Tesorería General y su control.
- Organización territorial de la Hacienda Pública.

- Presupuestos generales del Estado.
- Deuda Pública.
- Cuenta general y sistema de rendición de cuentas.
- Sistema tributario.



El alcance de nuestro trabajo se centra prioritariamente en las instituciones relacionadas con el gasto público y su control. En este punto, se nos antoja oportuno indicar que, con algunas destacadas excepciones, la mayor parte de las obras historiográficas existentes sobre este período de la Hacienda Pública de España centran su atención prioritariamente en cuestiones relativas a los ingresos tributarios y a los graves problemas “macro” que padecían las finanzas públicas españolas en aquella época. Resulta,

por contra, más limitado el número de estudios y obras centrados en las instituciones presupuestarias, contables o de procedimientos de ejecución y control del gasto que nos ofrezcan una perspectiva integral de la gestión microeconómica del gasto público durante esta etapa histórica.

Procederemos en los siguientes apartados de este artículo a efectuar una breve disección de los seis primeros puntos señalados mientras que el séptimo, el sistema tributario, por las razones apuntadas anteriormente, no será objeto de análisis más allá de ciertas referencias tangenciales de carácter instrumental insertas en el resto de los apartados.

5. FACULTADES FINANCIERAS DE LAS CORTES.

Como es bien conocido, el artículo 15 de la Constitución de Cádiz establece que la potestad para hacer las leyes reside en las Cortes con el Rey. Además de esta principal potestad legislativa compartida, el artículo 131 de C.Cz establece a favor de las Cortes una amplia relación de otras atribuciones y facultades que hacen de éstas el eje fundamental sobre el que gravita todo el sistema institucional gaditano. Entre las facultades contenidas en este artí-

culo 131 sobresalen especialmente aquellas con contenido financiero y patrimonial:

- Fijar los gastos de la Administración Pública (art. 131.12).
- Establecer anualmente las contribuciones e impuestos (art. 131.13).
- Tomar caudales a préstamo en casos de necesidad sobre el crédito de la Nación (art. 131.14).
- Aprobar el repartimiento de las contribuciones entre las provincias (art. 131.15).
- Examinar y aprobar las cuentas de la inversión de los caudales públicos (art. 131.16).
- Establecer las aduanas y aranceles de derechos (art. 131.17).
- Disponer lo conveniente para la administración, conservación y enajenación de los bienes nacionales (art. 131.18).

6. TESORERÍA GENERAL Y SU INTERVENCIÓN Y CONTROL

6.1 La Tesorería General

Uno de los grandes retos al que tuvieron que hacer frente los constituyentes de Cádiz fue re-

formar la Tesorería General con el objetivo de superar la situación preexistente de un excesivo fraccionamiento de los sistemas de pago que dificultaba su control y la eficiencia en el uso de los fondos públicos. El resultado alcanzado en esta materia durante el proceso constituyente se plasma en los artículos 345 a 349 y 351 C.Cz. En ellos, se dibuja un modelo de Tesoro único formado por la Tesorería General “a la que tocará disponer de todos los productos de cualquiera renta destinada al servicio del Estado” y unas Tesorerías Provinciales que se articulan como corresponsales de aquella de modo que en la tesorería de cada provincia “entrarán todos los caudales que en ella se recauden para el erario público”. Asimismo, estas Tesorerías Provinciales deberán mantener a disposición de la Tesorería General todos sus fondos¹ (art. 346).

A través de la regulación de la Tesorería General, en combinación con el principio de separación de autori-

¹ *Quedaría fuera del sistema de Tesoro unificado la Tesorería de los Ayuntamientos cuya integración en el sistema general quedaría articulado mediante la figura del depositario local, el sistema de responsabilidad de quien le nombre, el especial sistema de rendición de cuentas, el repartimiento de contribuciones establecido para el ámbito local y la tutela financiera que ejercen sobre ellos las Provincias.*

dades establecido en el artículo 353 C.Cz y diversos preceptos del Título VI relativos a la articulación territorial del Estado, la Constitución de Cádiz incorpora, en nuestra opinión, algunos elementos que, de modo embrionario, posibilitaban dar cabida a la pretensión de configurar un esquema posibilista de Administración Financiera Única – no exento de ciertas debilidades – compatible con la autonomía funcional de gestión reconocida a los ámbitos local y provincial. Esta potencialidad fue, sin embargo, mayor en el texto constitucional que en su normativa de desarrollo y aplicación posterior.

Por otra parte, es precisamente en las disposiciones relativas a la Tesorería donde encontramos en la Constitución de Cádiz un mayor grado de desarrollo normativo en relación con los sistemas de control económico financiero de la actividad del sector público. Así, el artículo 347 ofrece el soporte constitucional para la realización de unas actuaciones básicas de control en relación con las actuaciones de la Tesorería General al establecer que “ningún pago se admitirá en cuenta al tesorero general, si no se hiciere en virtud de decreto del Rey, refrendado por el Secretario de Despacho de Hacienda, en el que se expresen el gasto

a que se destina el importe, y el decreto de las Cortes con que éste se autoriza.”.

La redacción dada al artículo citado permitiría, en principio, el desarrollo tanto de controles previos como de controles a posteriori o una combinación de ambos si bien el artículo 348 de la Constitución de Cádiz, profundizando en las normas de llevanza de la Cuenta de la Tesorería General a la que luego haremos referencia, se decanta prioritariamente por la primera – si bien de manera no excluyente con otras formas complementarias de control – al establecer que la “para que la tesorería general lleve su cuenta con la pureza que corresponde, el cargo y la data deberán ser intervenidos respectivamente por las contadurías de valores y de distribución de renta pública”, estableciéndose en otro precepto que la organización de estas oficinas se regulará mediante una instrucción particular de tal modo que sirvan para los fines de su instituto (artículo 349).

En cualquier caso, podemos observar en el artículo 347 ya transcrito algunos requisitos relativos al pago material que podríamos denominar “protobásicos” que deberían ser objeto de especial comproba-

ción en estas actuaciones de control: (1) competencia para ordenar el pago (el Rey), (2) formalidades del acuerdo de ordenación del pago (Decreto Real refrendado por el Secretario de Despacho de Hacienda), (3) identificación del gasto al que corresponde el pago y (4) existencia de autorización por Decreto de Cortes para efectuar dicho gasto que origina el pago. En estos dos últimos puntos, que nos remiten a las consideraciones realizadas posteriormente sobre los Presupuestos Generales del Estado, podemos vislumbrar el nacimiento de una cierta idea incipiente de “crédito adecuado y suficiente” que, en su edad adulta, estará llamada a jugar un papel central en la configuración del derecho presupuestario.

6.1 Los Contadores Generales y la intervención de valores y distribución

El régimen jurídico del Tesoro en los términos descritos anteriormente fue desarrollado posteriormente mediante el Decreto 7 de agosto de 1813 por el que se aprueba el Reglamento para la Tesorería general, del ejército y de provincia y para la Contaduría Mayor de Cuentas. El artículo 8 del capítulo I

del mismo establece que “si el Tesorero general advirtiere que alguno de los pagos que se le mandan hacer sobre cualquiera renta o fondo es contra lo prevenido en la Constitución, leyes, decretos o reglamentos, lo hará presente al Gobierno, pero si éste, sin embargo de lo expuesto, le mandase ejecutar el pago, obedecerá el Tesorero, anotando esta circunstancia; y en ese caso la responsabilidad será toda del Secretario de Hacienda”.

El artículo 9 del citado Decreto, por su parte, dando cumplimiento al artículo 348 C.Cz, añade que el Tesorero General “no recibirá ni pagará cantidad alguna sin que preceda la correspondiente intervención. A este fin dos Contadores Generales, uno con el nombre de Valores, y otro con el de Distribución, tendrán la intervención en los caudales de la Tesorería General²”.

² *La creación de las oficinas de Contaduría de Valores y Distribución supuso, asimismo, y en virtud del mismo Decreto, la supresión de las existentes hasta el momento con el nombre de Cargo y Data. Asimismo, se acordó la continuidad provisional de la Contaduría de Caja si bien con la vista puesta en su pronta supresión. La Contaduría de la Ordenación de Cuentas, por su parte, corrió suerte distinta al confirmarse su continuidad habilitando a la Regencia para proponer, mediante Decreto, su planta y reglamento. Asimismo, se consideró necesaria una regulación más detallada de la*

Analizamos a continuación ambas figuras.

a) El Contador General de Valores.

Corresponde al Contador General de Valores el control de los ingresos públicos. A tal fin, se establece que “llevará una razón puntual de todos los fondos que entren en la Tesorería general, y otra de los productos de todas las rentas, con distinción de clases y provincias, y de todas las cantidades que entren en las respectivas Tesorerías de provincia”. Asimismo, le corresponde “activar la recaudación y de que se apremie a los morosos por los medios establecidos en las leyes y órdenes que rijan” (art.10).

Para el cumplimiento de estos fines, el Contador General de Valores dispondrá de dos importantes atribuciones otorgadas por la norma. En primer lugar, se le reconoce la facultad de pedir a los Contadores

organización de las oficinas de Contadurías de Valores y Distribución para lo cual se habilitó a sus jefes o “gefes” (según la ortografía de la época) para proponer una norma relativa a la planta y arreglo o funcionamiento de sus respectivas oficinas además de una instrucción general que comprendiera con la debida separación todas sus facultades y el modo de desempeñarlas. Dicha propuesta debía ser elevada a las Cortes por el Gobierno con su propio informe y previo dictamen de la Contaduría Mayor.

de provincia “y a las personas y establecimientos que crea oportunos cuantas noticias juzgue convenientes para enterarse y averiguar el verdadero producto de las rentas.” (art.11). En segundo lugar, se establece que las cartas de pago o recibos que diere el Tesorero carecerán totalmente de validez si en tales documentos no se recoge de manera expresa la toma de razón de los mismos en la Contaduría de Valores (art.12).

b) El Contador General de Distribución.

Corresponde al Contador General de Distribución el control de los gastos públicos. Le corresponde, para ello, llevar la cuenta exacta de la inversión de los fondos que entren en las Tesorerías de las provincias, la razón de la distribución que se haga de los caudales que hayan entrado en la Tesorería General e intervenir todos los pagos que haga o mande hacer el Tesorero General en una y otras.

El procedimiento de fiscalización se regula con bastante detalle en términos que nos pueden resultar familiares. En efecto, para la realización de la función

interventora de los pagos se establece que después de que el Tesorero haya dispuesto el pago de cualquier cantidad, se pasará el libramiento o carta orden con los documentos que la motiven al Contador de la Distribución quien “examinará la legitimidad y, hechos los asientos oportunos en los libros de la distribución, pondrá y firmará en el libramiento o carta de pago la correspondiente nota de haber tomado la razón en el caso de que no haya encontrado algún reparo” (art. 14).

También se regulan los reparos y las posibles discrepancias. Así el mismo artículo 14 establece que si el Contador de la Distribución encontrase reparo “lo expondrá al Tesoro antes de tomar razón y si este no lo satisficere, lo hará presente al Gobierno sin tomar razón”. El procedimiento continúa conforme a lo señalado en artículo siguiente al citado por el que “el Gobierno, después de examinar los motivos en que se funden el Tesorero y el Contador, podrá bajo su responsabilidad obligarle a que intervenga el pago y el Contador lo verificará anotando esta circunstancia.”

Tampoco se olvida el legislador gaditano de la omisión de la función interventora a la que dedica el artículo 17 del Decreto cuya re-

gulación se expresa en términos contundentes al establecer que “cualquier pago que se haga en la Tesorería general y en las de las provincias sin que concurren los requisitos que quedan expresados, será nulo, y los que lo manden y realicen estarán sujetos a las penas establecidas en el artículo 5.” El artículo 5, que bien parece estar inspirado en lo que podríamos denominar “principio de bromas, las justas”, lo que establece es precisamente que los responsables de tales actos “quedarán por el mismo hecho depuestos de sus destinos y el Tesorero que lo haya ejecutado sujeto además a la pena del tres tanto”.

Cierta idea candorosa sobre la efectiva potencia de la acción legislativa para transformar de modo inmediato la realidad existente y un quizá no suficientemente depurado racionalismo constructivista condujo a imprimir un carácter excesivamente reglamentista en algunas partes sustanciales de la obra legislativa de Cádiz. Ello se percibe con claridad en los prolijos detalles en los que se detienen o entretienen muchos de los textos legales de la época. En este sentido, podemos citar en relación con la materia que nos ocupa que el Decreto de 7 de

agosto de 1813 – que no olvidemos que lo era de Cortes y no de Poder Ejecutivo - fijó de manera precisa las retribuciones de los Tesoreros y de los Contadores Generales. A los primeros, les correspondía un sueldo de 120.000 reales de vellón en el año de ejercicio y 90.000 en el de cesación³. A los Contadores Generales, por el contrario, les correspondía 60.000 reales a cada uno⁴.

³ *El Decreto de 7 de agosto de 1813 establece que habrá dos Tesoreros Generales que se alternarán anualmente en el ejercicio de su empleo, comenzando cada periodo el 1 de julio y concluyendo el 30 de junio, correspondiendo a cada Tesorero presentar la cuenta del año en que sirvió dentro de los primeros cuatro meses del año de cesación.*

⁴ *Unos emolumentos de 60.000 reales de vellón eran retribuciones importantes para la época. No obstante, a pesar de que en el Decreto de 7 de agosto se reconocía con carácter definitivo los niveles retributivos indicados para los Tesoreros y Contadores Generales, con carácter temporal, se aplicaron unas retribuciones inferiores, concretamente de 40.000 reales para todos ellos, toda vez que se adoptó – como fórmula para hacer frente a los problemas más acuciantes de la exhausta Hacienda Pública de la época – la medida urgente y extraordinaria de mantener temporalmente vigente un Decreto de diciembre de 1810 por la que se limitaban las retribuciones de los servidores públicos al nivel indicado. Podemos intuir sin dificultad que dichas medidas serían aplicadas sin menoscabo de la vocación de servicio al Estado de sus destinatarios ni merma alguna de su abnegada entrega al ejercicio de las funciones que tenían encomendadas que además de administrativas*

7. ORGANIZACIÓN TERRITORIAL DE LA HACIENDA PÚBLICA

La organización territorial de la Hacienda Pública está determinada, lógicamente, por la articulación territorial del propio Estado configurado en el Título VI de la Constitución que define dos niveles subnacionales de Administración Pública: la Provincia y el Ayuntamiento. Los elementos fundamentales del régimen jurídico y financiero de ambos se desarrollan en el Decreto de 23 de junio de 1813 que, bajo el título de “Instrucción para el gobierno económico y político de las provincias”, en realidad se refiere tanto a las Provincias como a los Ayuntamientos. A continuación analizamos ambos niveles por separado, prestando especial atención a las características fundamentales de su Hacienda.

a) Los Ayuntamientos

A los Ayuntamientos, conforme a lo dispuesto en el artículo 321 de la C.Gz., les corresponde una amplia relación de competencias funcionales, entre otras, en las siguientes materias: con-

y financieras eran también entonces constitucionales.

servación del orden público, escuelas de primeras letras, hospitales, hospicios, casas de expósitos, establecimientos de beneficencia, caminos, calzadas y puentes, montes y plantíos del común, obras públicas, cárceles, promoción de la agricultura, la industria y el comercio, etc.

En su dimensión financiera, para el desarrollo de estas actividades los Ayuntamientos contarían como recursos con arbitrios y con los denominados caudales de propios. Una diferencia que la propia Constitución parece establecer entre ambas figuras se refiere al procedimiento para su aprobación puesto que, si bien para el establecimiento de los primeros se requeriría la autorización de las Cortes, dicho requisito no vendría impuesto por mandato constitucional directo para los caudales de propios. Esta distinción puede contextualizarse apuntando a la nota de coactividad que, existiendo notoriamente en los arbitrios, en el caso de los caudales de propios cede en favor de una aproximación al concepto de ingreso de carácter patrimonial. Adicionalmente, el artículo 12 del Decreto de 23 de junio de 1812 establece que en el caso de que las obras públicas de común utilidad exijan más fondos que los que pro-

duzcan los [caudales de] propios y arbitrios del municipio, se solicitarán los necesarios del modo que previene el artículo 322 C.Cz, es decir, por medio de la Diputación Provincial para su aprobación por las Cortes. Se destaca que lo preceptuado en este artículo se limita únicamente a la financiación de gastos correspondientes a “obras públicas”⁵.

Para otro tipo de gastos, el Decreto únicamente señala que “si el Ayuntamiento necesitare para gastos públicos de alguna cantidad adicional a aquellas que tuviera asignadas de estos fondos [arbitrios y caudales de propios], acudirá al Gefe [sic] político, haciéndole presente la utilidad o necesidad del gasto; todo lo que éste comunicará a la Diputación provincial”. El artículo 6 del Capítulo II del mismo Decreto añade, por su parte, que, en estos casos, “podrá la Diputación, en los términos que le parezca, conceder al Ayuntamiento la facultad de disponer de la cantidad que solicite del fondo de

⁵ Se hace notar que el artículo 322 de la Constitución de Cádiz se refiere a obras u otros objetos de utilidad común y no únicamente a “obras públicas” tal y como se recoge en el texto del Decreto. Asimismo, sin perjuicio de otras particularidades aplicables en las Provincias de Ultramar, la Constitución arbitra también un mecanismo excepcional por el que “en el caso de ser urgente la obra u objeto a que se destinen, podrán los Ayuntamientos usar interinamente de ellos con el consentimiento de la Diputación mientras recae la resolución de las Cortes.”

Propios y Arbitrios, con tal que no exceda del duplo de la que le esté señalada para gastos extraordinarios y alterables; pero si lo excediere, se solicitará por medio del Gefe [sic] político la aprobación del Gobierno”.

En cualquier caso, tal y como señala el artículo 322 C.Cz una vez aprobados los arbitrios “se administrará[ñ] en todo como los caudales de propios”. Por tanto, una vez superado el distinto trámite de aprobación de cada uno de los tipos de recursos de los Ayuntamientos no existirían diferencias en sus procedimientos de gestión y administración. Conforme al citado Decreto de 23 de junio de 1813 y al artículo 321 de la Constitución, esta administración y aplicación de fondos deberá realizarse “conforme a las leyes y reglamentos”, es decir, respetando en todo caso el principio de legalidad financiera, y nombrando un depositario que actuará “bajo la responsabilidad de los que le nombran.”

b) Las Provincias.

El Gefe [sic] político y la Diputación provincial son las claves de la organización institucional de la provincia. Las competencias de las Diputaciones provinciales se detallan en el artículo 335 de la Constitución de Cádiz. Se pueden

agrupar en dos grandes bloques. Por un lado, competencias generales en diversas materias: entre otras, promoción de la educación, fomento de la agricultura, la industria y el comercio, la protección a los inventores de nuevos descubrimientos, tutela de establecimientos piadosos y de beneficencia, etc. Por otro, una amplia relación de competencias en materia financiera que se suma al papel protagonista que corresponde a las provincias en la recaudación de la contribución directa, sin perjuicio de lo ya expuesto en relación con la Tesorería General y la de las Provincias. Asimismo, se atribuyen a las Provincias un conjunto de facultades que les permiten ejercer una importante tutela financiera sobre los Ayuntamientos. Dentro de este segundo bloque de competencias financieras, sobresalen las siguientes:

- Intervenir y aprobar el repartimiento hecho a los pueblos de las contribuciones que hubieran cabido a la provincia (335.1)
- Velar sobre la buena inversión de los fondos públicos de los pueblos y examinar sus cuentas para que, con su visto bueno, recaiga la aprobación superior, cuidando de que en todo se observen las leyes y los reglamentos (335.2)

- Dar parte al Gobierno de los abusos que noten en la administración de las rentas públicas (335.6)
- Formar el censo y la estadística de las provincias (335.7)

Asimismo, en materia de gastos corresponde a las Diputaciones “proponer al Gobierno los arbitrios que crean más convenientes para su ejecución, a fin de obtener el correspondiente permiso de las Cortes (art. 335.4)” en aquellos supuestos en que “se ofrecieren obras nuevas de utilidad común de la provincia, o la reparación de las antiguas”.

8. PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO

8.1 El procedimiento de elaboración y aprobación del Presupuesto

La Constitución de 1812 establece el principio de legalidad financiera y lo hace de manera estricta. Todas las contribuciones que se impondrán a los ciudadanos deberán ser autorizadas por las Cortes. Y, de la misma forma, todos los gastos deberán ser autorizados por éstas mediante la previa aprobación del correspondiente Presupuesto de gastos presentado, a tal efecto, por el Secretario del Despacho de Hacienda.

El procedimiento de elaboración y de aprobación del Presupuesto se describe en los artículos 341 a 343 y 227. Así, el artículo 227 C.Cz establece que corresponde, en primer lugar, a los Secretarios de Despacho la responsabilidad de formar inicialmente los presupuestos de “los gastos de la administración pública que se estimen deban hacerse por su respectivo ramo” o departamento. A partir de ahí, la responsabilidad recae sobre el Secretario del Despacho de Hacienda que será el encargado de, por un lado, reunir el Presupuesto General de Gastos que se estimen precisos, “recogiendo de cada uno de los demás Secretarios de Despacho el respectivo a su ramo” y, por otro, de realizar su presentación ante las Cortes (art. 341).

El artículo 342 de la Constitución establece, por otra parte, que junto con el Presupuesto de Gastos, el Secretario de Despacho de Hacienda deberá presentar ante las Cortes el Plan de contribuciones que deban imponerse para llenarlos. En este sentido, cabe destacar que en la Constitución se opta por establecer un proceso de elaboración presupuestaria en el que, desde el punto de vista formal, en primer lugar se fija el nivel de los gastos

públicos y, posteriormente, se determinan los ingresos y contribuciones necesarios para cubrirlos. El modelo es distinto, por tanto, del propuesto por diversos hacendistas destacados de la época que recomendaban seguir el orden inverso: primero, fijar el nivel de ingresos y, posteriormente, decidir sobre el volumen y composición de los gastos públicos que podrían ser asumidos por las Administraciones para el desarrollo de sus actividades.

Sin perjuicio de lo que posteriormente se indicará en relación con la Deuda Pública y el pensamiento general de la época en relación con el déficit de las Administraciones Públicas, la Constitución se refiere al saldo presupuestario con el que deben elaborarse y presentarse las cuentas en el artículo 340 que se expresa en los siguientes términos: “las contribuciones serán proporcionales a los gastos que se decreten por las Cortes para el servicio público en todos los ramos”. Con las matizaciones ya indicadas anteriormente y teniendo en cuenta que las contribuciones no son la única fuente de ingresos no financieros con los que podía contar el sector público, el artículo transcrito incorporaría en su sentido literal algunos elementos que podrían dar cabi-

da a planteamientos plurales en la consideración de la política fiscal.

El Gobierno propone y las Cortes aprueban. Pero, además, el Monarca tiene derecho a oponerse: el artículo 343 de la Constitución establece que “si al Rey pareciese gravosa o perjudicial alguna contribución, lo manifestará a las Cortes por el Secretario del Despacho de Hacienda, presentando al mismo tiempo la que crea más conveniente sustituir”. Esta atribución regia, que se refiere únicamente a los ingresos públicos pero no al Presupuesto de gastos, parece pretender fortalecer tímidamente, en el ámbito financiero, el principio de separación de poderes actuando como un mecanismo de check-and-balance cuyo alcance verdadero solo puede comprenderse adecuadamente poniéndolo en relación con el sistema de refrendo de los actos del Rey arbitrado en los artículos 225, 226 y 347.

8.2. El castizo principio de anualidad y la “recomendación europea” de plurianualidad.

La Constitución de Cádiz fija con claridad el principio de anualidad referido a todas las fases del ciclo financiero de los Presupuestos del Estado. El mandato

es, en nuestra opinión, explícito para las fases de ejecución y control del Presupuesto (tal y como exponemos al hablar de la Tesorería General y la Cuenta General en otros apartados de este artículo) e implícito – aunque igualmente nítido – en relación con su elaboración y aprobación. Para justificar esta posición, debemos hacer una interpretación conjunta de los artículos 338 y 342 de C.Cz.

Así, el artículo 338 de la Constitución determina que “las Cortes establecerán o confirmarán anualmente las contribuciones, sean directas o indirectas, generales, provinciales o municipales [...]”. Este precepto refleja, por una parte, que las ambiciosas innovaciones modernizadoras de la Hacienda Pública desplegadas en el proceso constituyente gaditano no llegaron, en el ámbito de la imposición, hasta el extremo de asumir una normativa fiscal de vigencia indefinida manteniendo, por el contrario, la vieja concepción tradicional de los tributos basada en autorizaciones temporales que requieren “confirmaciones” periódicas⁶. Por otra, el artículo

338 tiene, además, una importante derivada en el ámbito presupuestario.

En efecto, al establecerse, por una parte, en el artículo 342 de la C.Cz que el presupuesto de gastos debe presentarse, en todo caso, conjuntamente con el “plan de contribuciones” para su aprobación en Cortes y, por otra, que las contribuciones deben ser autorizadas siempre anualmente (artículo 338), el corrolario que se deduce de una interpretación lógica y sistemática de todo ello es que también la aprobación del presupuesto de gastos estará sometido al principio de anualidad. Por otra parte, toda vez que los artículos 227 y 341 ligan de manera directa las referencias temporales de las fases de aprobación y de elaboración de los presupuestos, el mencionado principio extiende también sus efectos a esta última cerrando así finalmente el círculo que envuelve todas las fases del ciclo presupuestario. El principio de anualidad comenzó, por tanto, a tener acogida formal en la cúspide del ordenamiento

legales con la promulgación de la Constitución de 1837 (artículos 72 y 73) y se consolidará definitivamente con la reforma fiscal de Monsantillán de 1845 y la nueva Constitución de dicho año.

6 *Esta concepción tradicional se volverá a recoger en el artículo 35 del Estatuto Real de 1834. Su superación se iniciará en los textos*

jurídico español con la Constitución de 1812 y lo hizo para convertirse de manera inmediata en un clásico castizo que se repetirá en todas las normas constitucionales españolas; una afirmación que solo podrá matizarse en los últimos años.

La influencia europea proponiendo rebasar o complementar el principio de anualidad con un horizonte temporal presupuestario más amplio en alguna de sus fases no es, sin embargo, una innovación completa de nuestro tiempo sino que podemos encontrar – también aquí – algún antecedente llamativo. Así, encontramos un primer bosquejo de programación financiera pública en un horizonte temporal a medio plazo en el Estatuto de Bayona de 1808 cuyo artículo 82 decía lo siguiente: “la ley fijará de tres en tres años la cuota de las rentas y gastos anuales del Estado [...]”. La Carta Otorgada de Bayona concibe este marco de referencia plurianual de tres años en la fase de aprobación del Presupuesto de un modo plenamente compatible con un procedimiento de liquidación y rendición de las cuentas que se realizaría anualmente tal y como preveía su artículo 84: “las cuentas de Hacienda dadas por cargo y data, con distinción del

ejercicio de cada año, y publicada anualmente por medio de la imprenta serán presentadas por el ministro de Hacienda [...]”.

8.3 La prórroga de los Presupuestos Generales del Estado.

La Constitución de Cádiz de 1812 no prevé expresamente la prórroga de los Presupuestos Generales del Estado ni regula la situación en que éstos quedan cuando no se aprueben los de un ejercicio una vez que haya finalizado el periodo de vigencia del presupuesto inmediato anterior. Sí lo hace, por el contrario, el Decreto de 7 de agosto de 1813 del que hablamos anteriormente al referirnos a la Tesorería General y su control.

El artículo 5 del mencionado Decreto señala de manera escueta que mientras no se verifique la formación y aprobación de los presupuestos, “el Gobierno, arreglándose a los decretos de las Cortes y reglamentos y ordenanzas que rijan, dispondrá la distribución de los caudales de la Nación en los objetos más interesantes a la misma, prefiriendo los más urgentes.” Asimismo añade que se hará “esta distribución en virtud de órdenes del Gobierno dirigidas al Tesorero general por conducto del Secretario de Despacho

de Hacienda, sin que el Tesorero pueda entregar ni disponer [que] se entregue cantidad alguna que se libre por otro conducto”.

8.4 Los Presupuestos Generales del Estado aprobados durante la vigencia de la Constitución de 1812

Indicamos a continuación las referencias más destacadas de los Presupuestos aprobados durante la vigencia de la Constitución de Cádiz según el esquema temporal señalado en el apartado segundo de este artículo:

a) Periodo inicial (1812-1814)

El único Presupuesto General del Estado aprobado por las Cortes de Cádiz durante el primer periodo de vigencia de la Constitución de 1812 fue el correspondiente al año 1814. Se aprobó por las aún Cortes Extraordinarias (Legislatura Constituyente) en la sesión de 8 de septiembre de 1813 y el acuerdo vino acompañado del Decreto de 13 de septiembre de 1813. El proyecto del Presupuesto lo remitió – como era preceptivo – el entonces Secretario de Despacho de Hacienda si bien en su presentación se excusó porque, en su consideración, las excepcionales circunstancias por

las que atravesaba el país habían llevado a la imposibilidad de dar pleno cumplimiento a todos los requerimientos exigidos para ello.

En cualquier caso, el proyecto de Presupuesto de Gastos para 1814 sumaba un importe total de 495,2 millones de reales de vellón, mientras que la estimación de ingresos ascendía a 246,5 millones de reales lo que arrojaba un déficit presupuestario de 248,7 millones. La Comisión de Hacienda de las Cortes enmendó profundamente estos estados al considerar que no eran realistas. En primer lugar, desde el punto de vista de los ingresos, se argumentaba que algunos ingresos presupuestados estaban hinchados al incluirse en el mismo algunos recursos que habían sido suprimidos anteriormente (como ciertas rentas provinciales y estancadas). Por el lado de gastos, se argumentó que los cálculos de los gastos de guerra estaban infradotados dado que se habían calculado bajo la hipótesis de una movilización militar de 50.000 efectivos mientras que las necesidades reales para tal fin se estimaban en 150.000 hombres.

Finalmente, la Comisión de Hacienda presentó un nuevo Estado de Presupuestos que poco se pa-

recía al del Gobierno. Los gastos se elevaron a 734 millones de reales y los ingresos quedaron, tras varios ajustes, en 250 millones, lo que arrojaba un déficit total de 484 millones de reales, es decir, un desfase de gastos sobre ingresos del 66% sobre el importe correspondiente a los primeros. Por otra parte, a las cifras anteriores habría que sumar 216 millones tanto en el presupuesto de gastos como en el de ingresos correspondientes a prestaciones al personal militar que se abonaban en especie a través de diversos almacenes repartidos por el territorio y que se recaudaban también en especie mediante diversas figuras específicas (diezmos, maestrzgos y efectos eclesiásticos). Incluyendo esta partida, el presupuesto total de gastos sumaría 950 millones de reales.

Sin tener en cuenta la partida de “gastos en especie” señalada, la distribución orgánica del presupuesto de gastos para 1814 quedaba como se refleja en el cuadro. En cuanto a los ingresos, las partidas más importantes son las siguientes: Rentas generales (80 millones), rentas de la lana (27,7 millones), aduanas y otros derechos por la entrada de tabaco (40 millones), producto de bulas (22 millones),

producto de salinas nacionales (12 millones) y derechos por exportaciones de azufre y plomo (13 millones).

Asimismo, durante 1814 se presentó a las Cortes Ordinarias de la Primera Legislatura el proyecto de Presupuesto para el año 1815. No obstante, éste no pudo someterse a discusión parlamentaria debido a la disolución de las Cortes tras la restauración absolutista impuesta por el Decreto de Valencia.

b) Trienio Liberal (1820-1823)

Durante el Trienio Liberal, el Gobierno presentó a las Cortes los presupuestos correspondientes a los siguientes ejercicios presupuestarios: 1820/1821 (aprobado por las Cortes en noviembre de 1820), 1821/1822 (junio de 1821) y 1822/1823 (aprobado en junio de 1822 y modificado posteriormente en diciembre de ese mismo año). Este último, sin embargo, sería interrumpido en su ejecución ordinaria tras la segunda restauración fernandina que abrió la llamada década ominosa.

Quien en el pasado fuera un alto funcionario de la Hacienda Real, autor de la famosa Memoria de Cuenta y Razón de 1811 – que tanto influyó a los constituyen-

Año 1814. Millones de reales de vellón

<i>Secretaría de Despacho</i>	<i>Importe (millones de reales)</i>	<i>% s/ total</i>
Guerra	560,3	76,3 %
De los que:		
- Gastos permanentes	115,5	15,7 %
- Movilización 150.000	444,8	60,6 %
Marina	80,0	10,9%
Estado	6,7	0,9%
Gobernación	7,3	1,0%
Ultramar	1,6	0,2%
Gracia y Justicia	18,9	2,6%
Hacienda	59,2	8,1%
TOTAL	734,0	100,0%

Fuente: Diario de Sesiones de Cortes de Cádiz y elaboración propia

tes gaditanos en la fase de elaboración del proyecto de Carta Magna – y gran admirador de la Prusia de Federico II, José Canga Argüelles, fue la persona llamado al inicio del Trienio Liberal para servir al Estado asumiendo nuevamente la Secretaría del Despacho de Hacienda. Por tanto, fue a él a quien le correspondió la presentación ante las Cortes del proyecto del primero de los Presupuestos señalados, referido al periodo anual comprendido entre el 1 de julio de 1820 y el 30 de junio de 1821.

Dicho presupuesto fue objeto de una larga tramitación parlamentaria cuyo resultado lo encontramos sistematizado en la memoria recapitulativa del proceso presentada en las Cortes el 1 de noviembre de 1820. De acuerdo

con ello, el presupuesto presenta nuevamente un notable desfase entre gastos (703 millones) e ingresos (530 millones) lo que se traduce en un déficit del 25 % del total de gastos (173 millones de real) aunque, sobre la citada cifra, el Tesorero General advirtió que faltaban por incluir 40 millones adicionales de gasto correspondientes a obligaciones de ejercicios anteriores.

De este presupuesto se destacan tres diferencias principales respecto al de 1814: (1) se integra, en esta ocasión, en el Presupuesto General de Gastos la dotación correspondiente a la Casa Real como una Sección presupuestaria propia (6.4% del presupuesto total, es decir, 45 millones de reales); 2) el presupuesto de ingresos contiene una

detallada y sistemática clasificación económica de los ingresos, diferenciando entre contribuciones directas e indirectas; y 3) se aplica el principio de presupuesto bruto recogiendo, por un lado, los ingresos brutos de las rentas de la Hacienda en el presupuesto de ingresos y, por otro, los costes de administración y gestión para la obtención de las mismas incluidos dentro del presupuesto de gastos de la Secretaría de Despacho de Hacienda, en lugar de pintarse en el presupuesto únicamente el saldo neto.

c) Periodo de Interinidad 1836/1837.

En enero de 1837 se presentó en las Cortes el Proyecto de Presupuesto para ese ejercicio 1837. No obstante, su tramitación no pudo completarse de acuerdo con las previsiones contenidas en la propia Constitución de 1812 dado que ésta sería pronto sustituida por la nueva Constitución promulgada el 18 de junio 1837 que configurará la institución presupuestaria con un perfil más preciso y adaptado al nuevo juego parlamentario establecido por el sistema bicameral que se establece entonces.

9. DEUDA PÚBLICA

El problema de la deuda soberana fue, sin duda, uno de los grandes quebraderos de cabeza para los responsables de la Hacienda pública española durante todo el siglo XIX en el que, como es bien conocido, sucedieron ocho⁷ quiebras del Reino de España. Sobrepasa el alcance de este trabajo abordar en profundidad este apasionante asunto que suscitó en sus primeras fases intensos debates parlamentarios durante el proceso constituyente gaditano y, que a lo largo de toda la centuria, daría lugar de manera recurrente a la adopción de múltiples planes y medidas por parte de las autoridades con la finalidad de tratar de encauzar la difícil situación. Nos limitaremos, por tanto, a señalar únicamente la regulación que quedó recogida en el artículo 355 de la Constitución de Cádiz y de la que pueden destacarse los cuatro elementos siguientes:

- En primer lugar, se fija la prioridad para atender las

⁷ *Los defaults del Reino de España durante el siglo XIX acaecieron en los años 1809, 1820, 1831, 1834, 1851, 1867, 1872 y 1882.*

obligaciones derivadas del pago de la deuda frente a otro tipo de gastos al decir que “la deuda pública reconocida será una de las primeras atenciones de las Cortes”. Es destacable observar que el mandato constitucional establece que la deuda será “una de las primeras” pero no “la primera” atención de las Cortes. Por tanto, la prioridad que el texto gaditano establece para la deuda no es absoluta, admitiendo un margen al legislador ordinario o a la autoridad presupuestaria para que pueda establecer – con ciertos límites – igual o superior prelación para otro tipo de gastos, atenciones o finalidades. Se trata de otro principio castizo que se mantendrá en todas las Constituciones españolas hasta la reciente reforma del artículo 135.

- En segundo lugar, la Constitución gaditana expresa claramente el sentido que deberá tomar la evolución de la deuda pública en el futuro al decir que “[las Cortes] pondrán el mayor cuidado en que se vaya verificando su progresiva extinción [de la deuda] y siempre el pago

de los réditos en la parte que se devenguen.”

- En tercer lugar, como atribución necesaria para poder cumplir con lo dispuesto en el párrafo anterior, se establece una reserva al poder legislativo para la regulación de algunos aspectos relativos a la gestión de la deuda. En particular, corresponderá a las Cortes arreglar o regular todos aquellos “aspectos concernientes a la dirección de la misma [...] tanto respecto a arbitrios que se establecieren – los cuales se manejarán con absoluta separación de la tesorería general – como respecto a las oficinas de cuenta y razón.”
- Finalmente, de la referencia a “la separación de la tesorería general” que se incluye en el último inciso del artículo 355 transcrito anteriormente no debe deducirse, en nuestra opinión, una excepción al principio de caja única que constituye, como ya se ha expuesto al hablar de la Tesorería General, una de las claves de bóveda del núcleo financiero de Cádiz. En realidad, el precepto parece más bien estar pensando en facilitar los mecanismos de control sobre los arbitrios extraordinarios que puedan afectarse total o parcial-

mente al pago de las obligaciones de la deuda pública. Así, teniendo en cuenta la concepción de Hacienda Extraordinaria de la época, el inciso citado vendría a establecer una salvaguarda para garantizar la correcta aplicación de esa financiación afectada procedente de arbitrios específicos y evitar, por tanto, que tales fondos sean utilizados para gastos ordinarios o atenciones distintos de las previstas inicialmente para ellos.

10. CUENTA GENERAL Y SISTEMA DE RENDICIÓN DE CUENTAS.

10.1 La Cuenta General y las Cuentas de las Provincias y de los Ayuntamientos.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 351 C.Cz, la Tesorería General deberá rendir una Cuenta ante las Cortes que serán las encargadas de su aprobación final. El contenido material que debe incluir esta Cuenta es, por un lado, “el rendimiento anual de todas las contribuciones y rentas” y, por otro, su aplicación o “inversión”. El mismo precepto de la Constitución establece, por otra parte, las medidas de publicidad que, como mínimo, debe darse a esta Cuenta General señalando que

“una vez aprobada por las Cortes se imprimirá, publicará y circulará a las Diputaciones provinciales y a los Ayuntamientos.” (art. 351).

La Cuenta General no es sino la culminación de un completo sistema de rendición de cuentas establecido en cascada para los distintos ramos y niveles de la Administración. En relación con todas ellas, el artículo 350 C.Cz señala que “para el examen de todas las cuentas de caudales públicos habrá una contaduría mayor de cuentas, que se organizará por una ley especial.”

De esta forma, a nivel horizontal, el artículo 227 establece que “los Secretarios del Despacho [...] rendirán cuentas de los [gastos] que se hubieren hecho [por su respectivo ramo].” Asimismo, estas cuentas parciales de los distintos Departamentos, se dotan de las mismas fórmulas de publicidad y transparencia que la Cuenta General al fijar en el artículo 352 que “del mismo modo se imprimirán, publicarán y circularán las cuentas que rindan los Secretarios del Despacho de los gastos hechos en sus respectivos ramos.” Desde una perspectiva vertical, para en el caso de las provincias, el apartado cuarto del artículo 335 dispone que “[...] las cuentas de inversión, examinadas por la Diputación, se remi-

tirán al Gobierno para que las haga reconocer y glosar y, finalmente, las pase a las Cortes para su aprobación.” Los artículos 131.16, 323 y 335.2 de la C.Cz., por su parte, definen el mecanismo de rendición de cuentas de los Ayuntamientos que deberá realizarse a través de las Diputaciones provinciales a quienes, en primera instancia, rendirán su cuenta justificada. Esta cuenta tendrá como objeto la justificación de los caudales públicos recaudados e invertidos (ingresos y gastos) por estos, se rendirá con periodicidad anual y será objeto de fiscalización o examen por parte de la Diputaciones “para que con su visto bueno recaiga la aprobación superior, cuidando de que en todo se observen las leyes y reglamentos.”

En relación con lo anterior se señala que el artículo 5 del capítulo II del Decreto 23 de junio de 1813 desarrolla más detalladamente esta cuestión señalando que es “cargo de la Diputación provincial velar por la buena inversión de los fondos de propios y arbitrios de los pueblos, y examinar sus cuentas.” Para ello, “deberán estas [las cuentas] pasar a la Contaduría de Propios y Arbitrios de la Provincia para que las examine y glose. Esta Contaduría dará después cuenta a la Diputación para que ponga su visto bueno, si las hallase documentadas y conformes a

las leyes y reglamentos; y con estos requisitos se pasarán a la aprobación del Gefe (sic) político superior [...] [quien] hará formar por la misma Contaduría un finiquito general comprensivo de las cuentas de todos los pueblos de la provincia [...] con expresión de los caudales sobrantes que existan en caja.”

10.2 La Contaduría Mayor de Cuentas

Como se ha señalado anteriormente, el artículo 350 de la Constitución establece la existencia de “una Contaduría Mayor de Cuentas, que se organizará por una ley especial.” Su régimen se detalla en el capítulo III del Decreto de 7 de agosto de 1813 que también regula aspectos relativos a la Tesorería general. En esta norma se regulan sus funciones, su composición, algunos elementos de su régimen de funcionamiento y estrictas medidas coercitivas para garantizar el cumplimiento de algunos aspectos de la legalidad financiera. Asimismo, esboza un mecanismo de responsabilidad contable fuertemente conectado con el profundo sentido de responsabilidad individual que, tributario en cierto sentido de la mentalidad e ideología de su época, constituye un vector ins-

pirador del texto gaditano.

Así, sus funciones serán las de “examinar todas las cuentas de caudales del Erario Público, hacer cargos sobre ellas, dar finiquitos y compeler a que las den [las cuentas] cuantos tengan obligación de presentarlas.” (cap III; art. 2). Las cuentas deben presentarse en los plazos señalados detalladamente para ello ante la Contaduría Mayor e ir acompañadas, en todo caso, de los documentos legítimos que sean necesarios para su justificación. Además del Tesorero General, deberán presentar cuentas ante la Contaduría, los Tesoreros del Ejército así como “cualquier cuerpo o persona que recaude o reciba fondos pertenecientes por cualquier título a la Hacienda Nacional” y quien “reciba alguna cantidad para determinados encargos y comisiones públicas” (cap III, art. 9). En todos estos últimos casos, la remisión de cuentas a la Contaduría Mayor se realizará “por conducto del Tesorero General” fijándose de este modo un marco de colaboración entre ambas Instituciones en esta materia desde su mismo origen.

Los legisladores gaditanos comprendieron la importancia de la efectividad del sistema de rendición de cuentas como base para instrumentar el control de la actividad

económico financiera del sector público. A tal fin, lugar atribuyeron, en primer lugar, a la Contaduría Mayor la función de cuidar “que se presenten en ella las respectivas cuentas en los plazos señalados [...] usando para ello de las facultades que le conceden las leyes” (Cap III, art.10). Y, en segundo lugar, incorporaron al ordenamiento un contundente mecanismo de reacción ante posibles incumplimientos en esta materia al establecer que “los que no presenten sus cuentas dentro del tiempo señalado, perderán sus empleos y quedarán inhabilitados para obtener otros” (Cap III, art.11).

Una de las finalidades del examen de las cuentas realizado por la Contaduría de Cuentas será dar el finiquito a las mismas cuando proceda. Estos los dará la Contaduría por sí, sin consultar al Gobierno, si bien debe poner en conocimiento de éste los finiquitos que diere así como la relación de personas o establecimientos que no los hubieran obtenido “por falta de exactitud en sus cuentas”. El finiquito de las cuentas públicas se configura como un elemento fundamental en el sistema puesto que determina la transferencia de responsabilidad contable dado que, a partir de ese acto, la Contaduría “queda por su parte responsable” y quienes lo hayan obtenido “podrán continuar en sus

destinos” (art.16). En este contexto, no resulta difícil imaginar la sensación de alivio que sentiría el cuentadante tras recibir su finiquito por parte de la Contaduría Mayor. Por el contrario, “si en el examen de las cuentas hecho por la Contaduría Mayor, resultase algún incidente que deba ventilarse en tribunal de Justicia, se decidirá en la Audiencia [...]” (art. 17).

Finalmente, se señala en el Decreto que nos ocupa que la Contaduría Mayor “presentará anualmente a las Cortes [...] todas las cuentas del año próximo anterior de que haya dado finiquito” (art. 19) también presentará “las cuentas atrasadas según vayan concluyendo, acompañando nota de las que queden por examinar.” (art.20). Con ello, las Cortes podrán aprobar e imprimir las mismas tal y como se fija en el artículo 351 de la propia Constitución.

La composición de la Contaduría que se establece es la siguiente: un Presidente, cinco Contadores Mayores, un Secretario, un máximo de quince Contadores de primera clase, quince de segunda y otros quince de tercera, así como un Archivero, ocho Oficiales de Libro y dos Porte-

ros. La carrera administrativa de estos servidores públicos – cuyo empleo, excepto el de Portero, se declara incompatible con cualesquiera otros – está definida con precisión: el Presidente se nombra por el Gobierno de entre los Cinco Contadores Mayores; estos se eligen entre los Contadores de primera, quienes a su vez se designan entre los Contadores de segunda clase y así sucesivamente. Para el final de la cadena, los Contadores de tercera clase, se establece que “el Gobierno nombrará las personas más idóneas por su probidad e instrucción en los ramos de cuenta y razón” (art. 24).

11. CONSIDERACIONES FINALES.

La función de control de la actividad económico-financiera del sector público – en sus múltiples vertientes – es una actividad esencial para el correcto funcionamiento del Estado en cuyo núcleo fundamental se inserta desde su mismo origen, y lo es especialmente cuando éste aspira a regirse bajo el principio del imperio de la ley y asumir el servicio a los ciudadanos como su razón existencial fundamental. Los constituyentes gadi-

tanos – que a eso aspiraban – comprendieron bien esta idea y, por ello, incorporaron al texto de 1812 elementos importantes que permitieron ensayar posteriormente, mediante diversas normas de desarrollo, una meritoria configuración de sistema de control, moderno para su época, al que se dotó de reconocimiento constitucional y de un rango institucional acorde.

En las páginas anteriores se ha pretendido hacer un rápido, modesto y somero recorrido por los puntos más importantes de la dimensión financiera de la Constitución de Cádiz y de los grandes temas relacionados con ella: financiación territorial, presupuestos, tesoro, intervención y control del gasto público, déficit y deuda pública, cuenta general, transparencia y rendición de cuentas, etc. Los principios, problemas y retos en el ámbito del control económico-financiero del sector público esbozados hace 200 años nos pueden parecer hoy sorprendentemente modernos que no es sino otra manera de decir que nuestros problemas y retos de hoy son sorprendentemente antiguos.

En realidad, la sorpresa no debiera ser tal. Estamos persuadidos de que un estudio y un conocimiento más profundo y

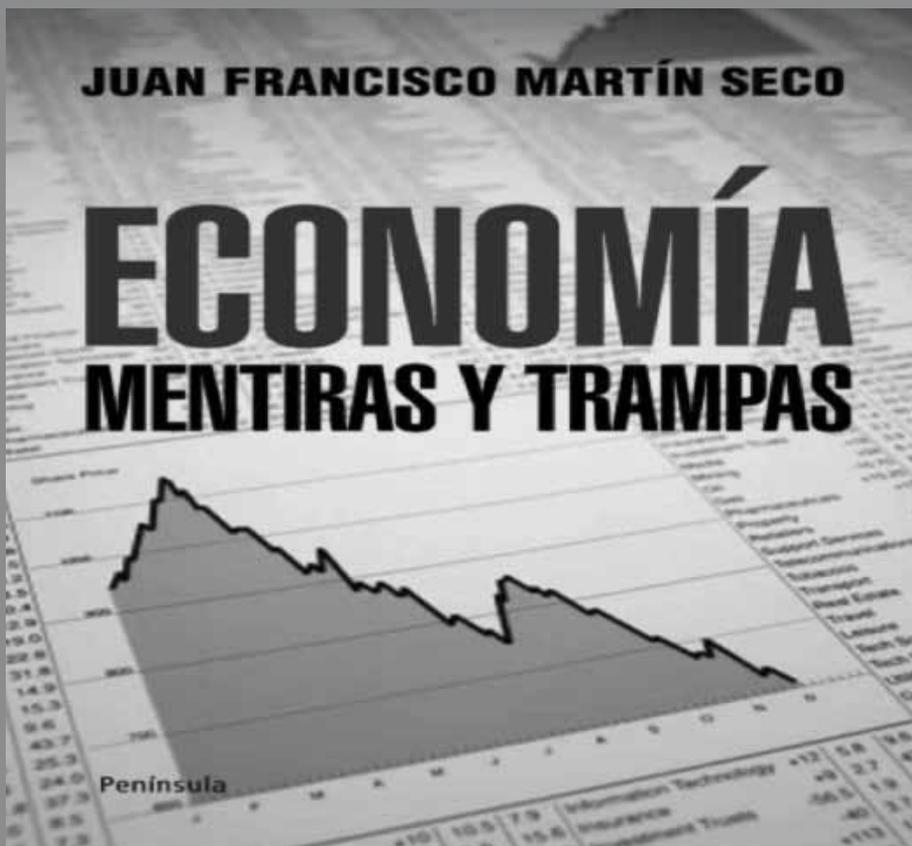
detallado de todo ello y de su evolución posterior durante los siglos XIX y XX no solo nos daría un mejor conocimiento sobre la realidad del pasado institucional y operativo del control del gasto público y de su evolución sino que además aportaría un más justo y amplio alcance y dimensión al análisis presente de perspectivas pretendidamente innovadoras.

Sírvanos también este repaso por la historia de hace dos siglos para recordarnos, en primer lugar, el viejo linaje que portan muchos de los elementos básicos de nuestros actuales sistemas e instituciones de control del gasto público y, en segundo lugar, para tener en cuenta que quizá dentro de 200 años algún miembro de la Promoción 212^a del Cuerpo, probablemente enfrentado en sus quehaceres habituales a problemas y retos no muy diferentes a los nuestros, podrá echar su mirada atrás y analizar lo que hoy estamos haciendo. Como dice el refrán vasco: “la vejez no hace mejor, pero sí más venerable.”

ECONOMÍA: MENTIRAS Y TRAMPAS

Autor: Juan Francisco Martín Seco

Editorial: Península



El libro “Economía, mentiras y trampas” vio la luz el pasado mes de marzo, en un momento en el que los principales desvelos y preocupaciones de gran parte de los ciudadanos estaban relacionados, y continúan estándolo, con la eco-

nomía como disciplina dominante en la voraz crisis que nuestro país y los de nuestro entorno más cercano vienen soportando desde hace ya algunos años. El objetivo del texto es revelar de forma clara y pragmática, pero no exenta de rigor, la jerga eco-

nómica, las ideas que encierran los conceptos básicos y especialmente la forma de presentarlos ante la ciudadanía por la clase económica, política, o por los propios medios de comunicación que se hacen eco de los mismos y los acuñan como herramienta en sus análisis de opinión. Juan Francisco realiza un ejercicio necesario para aclarar qué se esconde bajo un lenguaje técnico y en ocasiones neoliberal.

Al objetivo ayuda el hecho de que está escrito en formato de diccionario, pretendiendo, mediante treinta y dos términos o voces relativos a otras tantas realidades, desenmascarar el discurso que domina la economía. Aborda conceptos tan manidos, en medios escritos y no escritos, como las agencias de calificación crediticia, la curva de Laffer, el copago sanitario o la tasa Tobin.

Para ello emplea un lenguaje claro, sencillo, y lo más accesible posible incluso para aquellos que son profanos en la materia.

Este libro supone una línea de trabajo abordada en otras publicaciones anteriores como “La trastienda de la crisis: Lo que el

poder económico quiere ocultar” o “¿Para qué servimos los economistas?” que permite conocer hoy en día ¿qué quieren decir los economistas cuando hablan de inflación, déficit, renta per cápita, desaceleración, etc. En opinión de Martín Seco todo o casi todo son mentiras provenientes de la economía neoliberal que ocultan otras formas de hacer economía, razón por la cual en este trabajo se centra en diseccionar sus palabras tratando de describir las mentiras que se esconden tras conceptos usados y dados por buenos siempre.

En definitiva, lectura recomendada y actual donde las haya que puede servirnos a todos para la reflexión. Parafraseándole, “...sigamos el consejo que Galbraith daba a los ciudadanos: La única actitud veraz consiste en exigir la explicación más completa y preguntarse si tal explicación resiste la prueba del sentido común. Si alguna vez un economista le pide a usted que acepte su punto de vista como si fuese el evangelio con el pretexto de que se basa en la erudición, no se crea una palabra”.

Interventores y Auditores del Estado



Página web de la Asociación
Profesional de Interventores
y Auditores del Estado

www.interventoresauditores.com

Un espacio en común para habilitar un canal de participación con
nuestros asociados, con información de actualidad, noticias y
enlaces con otras entidades públicas y privadas