

b) COMUNICACIONES

**PROBLEMÁTICA PROFESIONAL
DE LA "SINDICATURA DE COMPTES" (1)**

**Del Académico de Número
EXCMO. SR. DR. D. JOAN JOSEP PERULLAS BASSAS**

I. COMPETENCIAS DE LA "SINDICATURA DE COMPTES"

La división de poderes, básica en una estructura democrática, conlleva que el legislativo tiene que dictar leyes con repercusión financiera. La más importante de ellas es la de los Presupuestos que constituye en realidad un mandato que el legislativo hace al ejecutivo para que lleve a término la gestión financiera de la colectividad y anualmente le rinda las cuentas correspondientes. El volumen del que se dispone y los intereses contrapuestos que hay en su manejo hacen muy difícil la visión de lo que sucede durante el año acerca de la gestión financiera. Para informar de ello al Parlamento existen unas organizaciones técnicas que en Catalunya se denominan Sindicatura de Comptes. Este organismo debe informar al Parlamento, en cada ejercicio presupuestario, sobre el modo como se han realizado los ingresos y cuando y cómo se han hecho los gastos. Este es el trabajo fundamental que cada año tiene que realizar la Sindicatura de Comptes.

II. FISCALIZACIÓN DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA DE CATALUNYA

a) Tres grandes planteamientos

Existe el problema del planteamiento técnico que se tiene que dar a esta gestión informadora.

Las directrices admitidas internacionalmente para la comprobación y

(1) Marco legal: Llei 6/1984, de 5 de marzo, de la Sindicatura de Comptes de Catalunya.

verificación de las ayudas a países en vías de desarrollo son las que con seguridad señalan la pauta mejor elaborada sobre el camino a seguir. Establecen fundamentalmente tres grandes sectores: estados financieros, gestión financiera, eficacia y eficiencia.

1. Estados financieros

La elaboración de los estados financieros conlleva un análisis de circuitos y de contabilidad. Para efectuarla, los procedimientos utilizados básicamente son los de auditoría. Conviene señalar que la verificación de los circuitos debe darnos noticia de los importes enviados por otras personas y entidades para poder comprobar que efectivamente han sido ingresados por el ente fiscalizado. Esto tiene una trascendencia especial en materia de subvenciones, retenciones, repercusiones, tasas, procedimiento de apremio y operaciones con entidades bancarias.

2. Gestión financiera

El control de la gestión financiera debe realizarse partiendo de una premisa que no puede soslayarse. Se trata de una actividad reglada y la técnica que debe seguirse es la verificación del cumplimiento de la normalidad que regula el ejercicio de la actividad financiera.

Para desarrollarla parece conveniente no ignorar que la Administración Pública es una entidad jurídica que necesita personas para realizarla.

En este sentido se cuenta con una variada gama de posibilidades: personas que realizan la actividad financiera ya sea como funcionarios o como personas en régimen de dedicación temporal, interina o por un contrato laboral. Estas personas como tales tienen unos planteamientos que no siempre concuerdan con la administración de los intereses generales donde se hallan integrados y, por tanto, es preciso verificar en qué medida puede haberse interpuesto al interés general su interés particular.

En algunos casos se opta por llamar a la cooperación a personas no integradas en la Administración Pública para que, por medio de contratos se responsabilicen del suministro de bienes, realización de obras o prestación de servicios. Ni que decir que desde el punto de vista empresarial, si suscriben los contratos deben tener en cuenta el interés general al que sirven.

En situaciones determinadas, la Administración piensa que para realizar ciertas tareas beneficiosas para la colectividad lo mejor es constituir una entidad que en los aspectos financieros actúe de forma independiente. Si la entidad que se constituye tiene formas de organización paralelas a las de las enti-

dades públicas, sería el caso de los llamados organismos autónomos. Por el contrario, si los esquemas estructurales son básicamente los que informan la estructura dominante en el sector privado, se recurre a las llamadas empresas públicas. Ni que decir que con estos esquemas se trata de dar a la Administración Pública una agilidad para que pueda asumir la gestión de los intereses generales encomendados, con un nivel parecido al de la empresa privada. No hay duda que así se produce una pugna entre los costos que tiene que soportar la colectividad por los resultados obtenidos, si se comparan con los que se podrían obtener por la gestión directa por parte de la Administración o por la contratación con empresas particulares.

Finalmente tenemos que referirnos a una quinta oportunidad organizativa. Si se cree que la gestión del interés general será más esmerada entregando las disponibilidades colectivas a personas o entes particulares para que asuman una función determinada, la fórmula más conveniente sería la subvención. A través de la subvención, con una finalidad de interés general se ponen a disposición de particulares las disponibilidades públicas, para poder conseguir unos resultados no asequibles mediante las cuatro fórmulas antes descritas. Parece ocioso señalar que existe la posibilidad de que los particulares receptores de la subvención se sientan más dispuestos a dedicarse a intereses distintos de los intereses públicos que motivaron la entrega de las disponibilidades recibidas.

En los cinco mecanismos señalados aparece la contradicción o, por lo menos, la divergencia de intereses, el interés general de la colectividad y el particular de los gestores de la actividad financiera.

Vistas estas circunstancias parece oportuno dirigir la técnica de verificación del cumplimiento de la normativa financiera hacia los puntos de inflexión que tienen la posibilidad de que prevalezca alguno de los planteamientos contrarios al interés general.

Operando de este modo se puede dirigir la acción verificadora hacia los puntos determinados y concretos que son precisamente aquellos en que se puede vulnerar con más facilidad el cumplimiento de la normativa reguladora de la gestión financiera.

3. Economía, eficacia y eficiencia

No cabe la menor duda que los países que disfrutan de una tradición democrática en su gestión financiera están acostumbrados a moverse en una línea de legalidad que no es la misma que inspira la gestión financiera de los que no tienen esta tradición.

Todo lo expuesto hasta ahora han provocado que se señale un tercer

estadio de información sobre la actividad financiera. Este tercer estadio nace por una consideración básica entre el fenómeno económico y el financiero. En el económico hay un punto crítico que establece el equilibrio entre la oferta y la demanda, o sea, el precio que, como se afirma, sanciona los costos, puesto que hace desaparecer las producciones con costos superiores a los niveles de precio. Las empresas que durante años realizan una gestión económica que parece perfecta, pero que cierran cada año su balance con pérdidas, desaparecen.

En el sector financiero, por contra, se producen servicios públicos porque así le parece bien mayoritariamente al Parlamento o al órgano que representa al colectivo de ciudadanos si se trata de entes locales, y luego se mira la forma de llevarlos a cabo con los ingresos públicos. Pero en esto no hay equilibrio de mercado porque falta el precio, ya que se trata de apreciaciones políticas. Este es el motivo por el que se dice que falta un sicómetro colectivo para determinar la situación de equilibrio o, si se quiere, de utilidad social, entre producción de servicios públicos y demanda de los ciudadanos. Estando así las cosas, la técnica verificadora de la actividad financiera ha intentado encontrar, a través de las llamadas "tres E", el sicómetro colectivo que la ciencia de la hacienda pública ha estado buscando sin éxito.

Los planteamientos indicados han hecho que las fiscalizaciones se dirijan a verificar la *economía*, la *eficacia* y la *eficiencia*, es decir la bondad de la gestión financiera.

La economía presupone el análisis de la conveniencia de escoger una opción entre distintas posibilidades. Por ejemplo, decidir si es mejor crear escuelas de música u organizar la celebración de conciertos para tratar de elevar el nivel cultural del pueblo. La verificación nos permitirá conocer los argumentos a favor y en contra y, en todo caso, los costos de cada opción. Por lo menos se puede entender que el análisis de estas cuestiones implica una interferencia en las decisiones propias del órgano que aprobó los presupuestos.

La verificación de la eficacia implica que previamente se deben establecer programas, puesto que se trata de comprobar su grado de cumplimiento. El primer problema que se tiene que superar es el de saber quien establece los programas. En los Estados Unidos preferentemente los elaboran los políticos y en Europa los funcionarios. Las consecuencias que se derivan de este planteamiento son muy distintas, de cara a la fiscalización.

El análisis de la eficiencia obliga a verificar en que medida se ha hecho un buen uso de los factores utilizados en la gestión financiera, lo mismo si se trata de medios personales como de medios materiales o recursos propios o ajenos. Los resultados de cara a la fiscalización pueden ser muy aleccionadores.

b) Circunstancias concurrentes

1. Normas administrativas

Para precisar las dificultades técnicas en la información que se debe rendir al Parlament sobre el desarrollo de la actividad financiera, se deben tener presentes las circunstancias que condicionan este desarrollo y que diferencian la actividad financiera de la económica.

Se cree necesario señalar que los mecanismos administrativos, a través de los cuales se va a la gestión financiera son objeto de normativas de carácter particular que se consideran preceptos de carácter administrativo. Por lo menos no es válido desconocer que tienen trascendencia en lo que afecta a la magnitud del gasto público; por ejemplo, si se trata del factor personal no es lo mismo aplicar la legislación de funcionarios que la de personal temporal o laboral, ya que los esquemas retributivos son notoriamente distintos. Por consiguiente se tiene que verificar si los mecanismos administrativos mencionados han desarrollado sus actividades administrativas según la normativa, ya que de la incorrección en que se haya podido incurrir se pueden derivar consecuencias financieras contrarias al interés general.

2. Normativa financiera

La incidencia financiera que hemos señalado es tan manifiesta que ha provocado que, además de la legislación administrativa existiera la de carácter estrictamente financiero reguladora del gasto. En este ámbito concreto se debe reconocer que la legislación financiera durante muchos años se ha movido dentro de la línea de las grandes directrices, sin llegar a precisar de manera concreta lo que en cada caso debía hacer la administración financiera.

Una imagen normativa muy clara de lo que decimos lo constituye la transformación que se ha producido en lo que hoy se entiende como derecho presupuestario. Para concretar la idea nos referiremos a lo que hace unos años se entendía por este derecho. Su normativa se limitaba a recoger los principios generales presupuestarios y a establecer como se debían elaborar y aprobar los presupuestos. Actualmente se entiende que esta normativa comprende los puntos básicos y que de ésta dimana el derecho presupuestario; una vez establecido este marco, el derecho presupuestario está llamado a ser una realidad permanente respecto a la gestión financiera y, por tanto, tiene que contemplar, además, toda la problemática relativa a las modificaciones de que puedan ser objeto los créditos presupuestarios, o sea, los créditos extraordinarios, suplementos, ampliación y transformación de créditos, generación de créditos por ingresos, incorporación de remanentes de crédito y

bajas por anulación. Se tiene que contemplar también todo lo que afecta a la aplicación de los créditos presupuestarios, caso al que pertenecen la gestión de gastos y la de ingresos.

En la gestión del gasto se deben considerar como fases que lo integran su autorización, la concreción de quien pasa a ser su titular pasivo, el reconocimiento y liquidación de su importe y la orden de pago. Si se establece esta distinción su puede puntualizar que no es lo mismo decidir ejecutar la construcción de una carretera fijando sus características, que determinar cual es la empresa constructora, o reconocer que la carretera se construyó como era debido y debe pagarse su importe y finalmente hacer efectiva esta cantidad. De lo dicho se desprende que esta normativa, aunque afecte un contrato regulado por el derecho administrativo, tiene un contenido netamente financiero. Por otro lado conviene señalar que la Administración pública para ciertos pagos tiene que pagar antes de realizar todas la fases financieras indicadas, y en estos casos se prevé una mecánica mediante la cual primero se hace el pago y después se cumplen los respectivos trámites. Esta mecánica puede tener dos modalidades, los pagos a justificar y las dotaciones de caja, y ofrecen asimismo una estructura peculiar los pagos de carácter plurianual.

Con referencia al presupuesto de ingresos, conviene señalar que estos ingresos básicamente se obtienen por los rendimientos de carácter patrimonial, operaciones de crédito, transferencias y recaudación de tributos. En realidad estas materias claramente financieras son objeto de una regulación específica que va más allá del contenido de la institución presupuestaria, en especial por lo que se refiere a la materia tributaria, lo cual obliga, por tanto, a realizar un análisis de la aplicación de esta normativa específica.

El cumplimiento de toda esta normativa indicada tiene normalmente una constancia documental que, además, se refleja en la contabilidad. De modo que, generalmente, los asentamientos contables requieren el apoyo de la documentación financiera correspondiente. En el ámbito local estos planteamientos han tenido una realidad, recientemente, a partir de la publicación de la Instrucció de Comptabilitat de 17 de julio de 1990, integrada por 445 reglas. En su preámbulo se hace constar que, de acuerdo con la Llei 39/1988, "se define el marco jurídico contable del conjunto de la Administración Local". Por lo tanto, la observancia de las reglas mencionadas se nos presenta como fundamental en la importante materia de los estados financieros. Pero considero necesario puntualizar que el conocimiento de esta normativa no capacita por si misma para la interpretación correcta de los estados financieros, puesto que se necesita también un serio conocimiento de la técnica contable.

La ejecución de los presupuestos supone la necesidad de su liquidación. El legislativo formula al ejecutivo un mandato anual a través de la ley de pre-

supuestos y el ejecutivo tiene que rendir cuentas al Parlament, de modo que el punto final de la problemática presupuestaria es el de la liquidación.

De todo lo dicho se desprende la existencia de una normativa muy específica y concreta que determina lo que debe hacer la Administración financiera en cada caso, que resulta de los preceptos de derecho administrativo que se les deben aplicar, además de los de derecho financiero. Este conjunto de normas constituye como los carriles de un tren de los cuales la Administración financiera no puede salirse, razón por la que su fiscalización constituye una labor con un marco preciso y completo, que le señala el derecho aplicable en cada caso. De modo que las técnicas de verificación y comprobación tienen un carácter particular y requieren un personal eminentemente técnico y calificado, conocedor de la legislación administrativa reguladora de la actividad financiera, para que aprecie en cada caso los puntos propicios a desviaciones en la aplicación de la norma y centre en ellos su actuación, para poder informar de ello al Parlament.

3. Intervención (fiscalización interna)

Parece oportuno señalar que para realizar la tarea mencionada de fiscalización existe el llamado control interno que, además de asumir la contabilización correcta, debe velar por el cumplimiento del principio de legalidad, operando dentro de la misma Administración financiera con carácter previo. Esta circunstancia simplifica mucho la fiscalización externa ya que al verificar en que medida se ha efectuado el control interno, se obtiene el conocimiento no sólo del cumplimiento de la normativa financiera, sino de la medida en que los órganos titulares del control interno han cumplido sus funciones.

El cumplimiento de estas funciones obliga a dejar constancia por escrito de las ilegalidades que puedan apreciarse en el ejercicio de la actividad financiera, y el control de estos actos de reparación constituye un punto de partida importante para la realización de las verificaciones externas y al mismo tiempo apoya la autoridad de los órganos que tiene que ejercer el control interno, siempre que se trate de actuaciones para cumplimentar la debida aplicación de la normativa vigente. El Tribunal Supremo, en la sentencia del 22 de mayo de 1990, señaló la importancia de la Intervención, precisando las responsabilidades contables en que puede incurrir.

4. Auditorías

Al analizar el alcance de la fiscalización interna debemos referirnos al hecho de que ésta ha asumido asimismo la verificación de los principios de

economía, eficacia y eficiencia de modo claro y categórico, en el ámbito de las haciendas locales, como establece el artículo 203 de la Llei 39/1988. Respecto a la Administración autonómica, la Llei 6/1984, de la Sindicatura de Comptes, dispone que deben trasladarse a la Sindicatura las auditorías practicadas bajo la dirección de los Interventores de la Generalitat. Estas auditorías están establecidas expresamente en lo que se refiere a las empresas públicas y a las subvenciones. Por otro lado, la Llei de régimen jurídico de la Administració de la Generalitat prevé auditorías o inspecciones internas, sobre la actuación administrativa de la Generalitat. Como consecuencia, todas las auditorías realizadas en un ejercicio determinado son documentos a considerar cuando se deba informar sobre la bondad de la gestión financiera.

5. Informaciones públicas

El desarrollo de la actividad financiera da origen a una gama de actuaciones anuales de carácter público que se inician con la discusión y aprobación del presupuesto. En este ámbito presenta una especial entidad el procedimiento establecido para la aprobación de las cuentas de las Corporaciones locales.

Las cuentas de las corporaciones locales, antes de aprobarse en el Pleno, se exponen públicamente junto con sus justificantes y el informe de la comisión especial de cuentas de cada entidad, para que se puedan formular por escrito las objeciones y observaciones que se crea convenientes. Este trámite da lugar a que sin formular denuncias se dé carácter público a las posibles anomalías que se hayan podido producir y, de esta manera, la Sindicatura pueda tener noticias de ellas para poder elaborar sus propios informes.

III. PREPARACIÓN UNIVERSITARIA PARA EL EJERCICIO DE LA FUNCIÓN FISCALIZADORA

a) Amplitud

De las consideraciones formuladas se deduce que la Sindicatura de Comptes tiene que fiscalizar las actuaciones financieras de todo el sector público de Catalunya, o sea, la Generalitat, las Corporaciones locales y sus organismos autónomos y empresas públicas, es decir, más de mil trescientas cuentas cada año.

Por lo que es preciso establecer un orden de prioridades. Los estados financieros se deben verificar cada año. El abastecimiento de los medios de pago.

Surge después la necesidad de verificar la legalidad y la bondad de la gestión financiera. Una verificación total no es posible. Se puede recurrir a criterios selectivos de orden personal o conceptual que al aplicarlos se deben puntualizar, en cada ejercicio, los entes que manifiesten evidencias indicadoras de una mala gestión y, por otro lado, puntualizar que áreas de gestión conviene verificar. La selección de tipo personal dará lugar a fiscalizaciones globales, y la de carácter puntual será determinada y concreta, pero exhaustiva en el campo establecido. En el segundo caso los entes que se fiscalizan cada ejercicio, previamente ignorarán cuales serán las áreas objeto de fiscalización, pero deben tener en cuenta que la Sindicatura de Comptes, en el campo que escoja, planificará su actuación para poder llegar a un análisis con toda amplitud y profundidad. Así se ha hecho hasta ahora en los informes sometidos al Parlament en relación a determinadas áreas de la Generalitat de Catalunya

b) Situación actual

Hasta el año 1977, en Catalunya la Administración pública nos parecía como una estructura impuesta desde fuera. A partir de esta fecha, la Administración pública pasó a ser, paulatinamente, una institución de los catalanes que cada día tiene más entidad tanto en calidad como en cantidad. Vemos, por ejemplo, que sus gastos están alrededor de los dos billones anuales. Esto significa que en manos de la Administración catalana, lo mismo de la Generalitat que la local, hay intereses muy importantes de nuestro pueblo y, si así lo creemos, es preciso destinar a su gestión a ciudadanos bien preparados.

La Universidad no ofrece hoy a los licenciados universitarios, de modo directo y completo, la preparación necesaria para poder asumir las competencias más importantes al servicio de la Administración pública. La Facultad de Ciencias económicas y empresariales da una formación esmerada para integrarse en el ámbito financiero pero ofrece limitaciones referentes a la verificación del cumplimiento del principio de legalidad. Paralelamente sucede lo contrario en la preparación de los licenciados en Derecho. Es necesario, pues, superar esta situación.

c) Posibilidades

En Estados Unidos más de dos tercios de los funcionarios adscritos a los servicios de fiscalización externa proceden de los estudios universitarios hechos para obtener el grado de titulados en Administración civil.

Entre nosotros esto podría ser una realidad en el futuro. La tendencia

actual es que estas Facultades mencionadas permitan la obtención de títulos de carácter general y, después, el establecimiento de cursos de especialización.

Lo mismo la Facultad de Derecho que la Facultad de Ciencias económicas y empresariales pueden crear, si lo creen conveniente, unos estudios especializados, mediante cursos, que permitan graduar nuevos licenciados con especialidad de Administración pública.

La Administración pública catalana, lo mismo la de la Generalitat que la de los Entes Locales, necesita universitarios. La Universidad puede ofrecer este personal especializado, a través de los cursos correspondientes de Derecho y de Ciencias económicas y empresariales, y se podría construir entonces una sólida base de acceso a la Administración pública.

De esta manera la Universidad, si lo estimare oportuno, podría colaborar de manera eficaz en la mejora de nuestra Administración.