



Universidad
Zaragoza

Trabajo Fin de Grado

EL PAPEL DE LA AUDITORÍA EN LA ADMINISTRACIÓN
PÚBLICA LOCAL: PRINCIPALES DEFICIENCIAS
CONTABLES Y PRESUPUESTARIAS EN LOS
AYUNTAMIENTOS DE LAS CAPITALS DE PROVINCIA
ESPAÑOLAS

Autor

Sofía Espinosa Vera

Director

Vicente Pina

Facultad de Economía y Empresa

2016

ÍNDICE

RESUMEN	2
PRESENTACIÓN	3
METODOLOGÍA	4
DESARROLLO.....	5
1. MARCO TEÓRICO Y ESTADO DE LA CUESTIÓN	5
1.1- La auditoría en las administraciones públicas	5
1.2- Fiscalización externa del sector público.....	6
1.3- Situación de la normativa de la auditoría del Sector Público	7
2. ANALISIS COMPARATIVO DE LOS INFORMES DE FISCALIZACIÓN.....	9
2.1- Introducción	9
2.2- Metodología	9
2.3- Desarrollo del análisis	11
2.3.1- <i>Opinión sobre el cumplimiento de la legalidad</i>	11
Presupuesto y Contabilidad	11
Contratación	17
Subvenciones	20
Conclusiones extraídas del incumplimiento de la legalidad:	21
2.3.2- <i>Opinión sobre las cuentas anuales</i>	22
Conclusiones extraídas de la revisión financiera de las Cuentas Anuales:.....	25
2.3.3- <i>Opinión sobre el control interno</i>	26
Presupuesto y contabilidad	26
Personal.....	28
Contratación	31
Conclusiones extraídas de las deficiencias de Control Interno	34
2.3.4- <i>Estabilidad presupuestaria</i>	35
2.4- Conclusiones del análisis	37
CONCLUSIONES.....	38
BIBLIOGRAFÍA.....	41

Sofía Espinosa Vera

Tutor: Vicente Pina
Grado en Finanzas y Contabilidad

RESUMEN

El sector público desarrolla un papel fundamental como dinamizador de la economía nacional y por tanto, el control externo de la contabilidad pública supone una importante contribución a la mejora de la transparencia y la utilidad de los estados financieros.

En un entorno generalizado de actualización del sector público se enmarca el presente trabajo basado en realizar un análisis de los principales incumplimientos de la legalidad, irregularidades contables y deficiencias del control interno detectados en los informes de fiscalización de los ayuntamientos de las capitales de provincia que, al menos, han publicado un informe de fiscalización completo en los últimos cinco años.

El sector público, a diferencia de lo que ocurre con la auditoría en el sector privado, se caracteriza por una gran dispersión normativa. De hecho, en España, la mayoría de ayuntamientos no son auditados de forma regular; aspecto que ha supuesto la principal dificultad en el desarrollo del estudio realizado.

El análisis abordado muestra el elevado número de deficiencias no sólo contables y presupuestarias que se siguen cometiendo y que indudablemente afectan negativamente al buen funcionamiento de la administración pública española. Existe, por tanto, una urgente necesidad de incrementar de forma significativa el grado de control. Esto se podría solucionar con la ayuda de auditores privados, como ya hacen algunos países.

PRESENTACIÓN

La elección de este tema de estudio se debe a que, desde que comencé mis estudios universitarios, el mundo de la auditoría ha despertado en mí un alto grado de interés, y dada la trascendencia de la crisis económica que ha tenido lugar en nuestro país, el control externo del sector público se ha convertido en un elemento muy relevante, pues ha aumentado la inquietud por controlar el gasto y por mejorar la transparencia y la utilidad de los estados financieros para facilitar la toma de decisiones de los diferentes usuarios. Es por esto que decidí comenzar a documentarme sobre el papel que tiene la auditoría en el sector público español; su funcionamiento, la normativa que lo regula, las diferencias que pudieran existir con la auditoría del sector privado y sobre todo la calidad y el grado de control, tanto externo como interno, que aplican en los ayuntamientos, aspecto fundamental para una buena gestión económico-financiera de los recursos públicos.

Es importante que los estados financieros de los entes públicos se sometan periódicamente a un control externo con la correspondiente emisión del informe de auditoría que determine si la gestión de los recursos públicos se ha desarrollado de conformidad con las normas y disposiciones vigentes y si las cuentas anuales reflejan la imagen fiel de la situación económico financiera de la entidad.

El auditor público puede influir en la mejora de la gestión pública local con la emisión periódica de estos informes. Sin embargo, el sector público, a diferencia de lo que ocurre con la auditoría en el sector privado, se caracteriza por una gran dispersión normativa. De hecho, en España, la mayoría de ayuntamientos no son auditados de forma regular; un aspecto muy negativo para la transparencia y la rendición de cuentas sobre la gestión económico-financiera de las administraciones locales y que además ha supuesto la principal dificultad en el desarrollo del estudio llevado a cabo.

El objetivo del presente trabajo consiste en realizar un análisis de los principales incumplimientos de la legalidad, las irregularidades contables y las deficiencias del control interno detectados en las administraciones locales de la muestra seleccionada: los ayuntamientos de las capitales de provincia que, al menos, han publicado un informe de fiscalización completo en los últimos cinco años: Bilbao, Vitoria, Valencia, Alicante, Castellón, Guadalajara, Pamplona, Cáceres, Huesca, Zaragoza, Teruel, Santa Cruz de Tenerife, Ceuta y Melilla. Es decir, catorce de las cincuenta y dos provincias con que cuenta actualmente España.

METODOLOGÍA

En la elaboración del presente trabajo he consultado una amplia bibliografía¹ que ha contribuido a mejorar la comprensión de conceptos técnicos y del tema objeto de estudio, a estructurar el hilo conductor del trabajo y, en definitiva, a desarrollar el contenido del mismo a partir de estudios previos que han abordado este tema desde perspectivas complementarias. La información incluida en mi trabajo la he obtenido principalmente de artículos de la revista de Auditoría Pública, de manuales de Contabilidad Pública, de trabajos presentados en congresos, tesis o *papers* del tema tratado y por supuesto, de los informes de fiscalización de los ayuntamientos analizados en profundidad obtenidos de la página oficial del Tribunal de Cuentas (Tcu), de la Asociación de Órganos de Control Externo Autonómicos (en adelante OCEX) o de las sedes electrónicas de diferentes entes públicos.

El contenido del trabajo está estructurado de la siguiente manera: en primer lugar se desarrolla el marco teórico en el que se sitúa el análisis práctico realizado: la situación y características de la auditoría del sector público, de su normativa y del proceso de fiscalización; la segunda parte del trabajo, se centra en el análisis comparativo de los principales incumplimientos legales, irregularidades y deficiencias cometidas por entes públicos analizados con su correspondiente introducción, explicación de la metodología seguida, el desarrollo del propio análisis incluyendo pequeñas conclusiones en cada apartado para que no resulte muy descriptivo a la vez que denso, así como una conclusión general del estudio realizado. Por último, se expone una reflexión final obtenida tras el desarrollo del presente trabajo de fin de grado.

Esta metodología ha permitido realizar un estudio comparativo, no realizado anteriormente, que refleja la situación actual que aporta información útil, y que, a partir de las recomendaciones dadas por el auditor encargado de la fiscalización, pueda tomarse para mejorar la gestión económico financiera de las administraciones públicas locales², dada la dificultad de generalizar causas y soluciones.

¹ Cabe destacar la escasa bibliografía existente que trate específicamente sobre la auditoría pública en comparación con la numerosa bibliografía disponible dedicada a la auditoría del sector privado.

² Centraré mi análisis en la información económico-financiera únicamente de cada ayuntamiento sin entrar en las deficiencias e irregularidades de los organismos autónomos, entidades públicas empresariales o sociedades públicas dependientes del mismo.

DESARROLLO

1. MARCO TEÓRICO Y ESTADO DE LA CUESTIÓN

1.1- La auditoría en las administraciones públicas

Las Administraciones Públicas, son³ unidades sin ánimo de lucro, cuya actividad se orienta a la prestación de servicios públicos a la colectividad, a título gratuito o semigratuito, y/o efectúan operaciones de redistribución de la renta y la riqueza nacional y cuyos ingresos proceden, en su mayor parte, de exacciones obligatorias (impuestos, tasas, etc.) recibidas directa o indirectamente o de subvenciones o transferencias recibidas de otras administraciones públicas; y están sujetas, con generalidad, al Plan General de Contabilidad Pública (PGCP).

La contabilidad pública se ha convertido en una disciplina muy relevante. La inquietud por controlar el gasto, incrementó en la década de los noventa el interés en propiciar una convergencia entre el sistema contable de las administraciones públicas y el del sector empresarial, con el objetivo de mejorar la transparencia y la utilidad de los estados financieros, en un entorno generalizado de reformas y actualización del sector público.

La reciente crisis económica y financiera planteó una serie de reflexiones sobre el papel de la auditoría pública en el control público. Aunque la normativa contable y de auditoría no fue uno de los elementos principales detonantes de la crisis, ha sido y es primordial la contribución del auditor público para devolver la confianza perdida por los mercados y los ciudadanos y para garantizar la transparencia en la gestión pública. Principio, que como indica Núñez Pérez (2008), abarca los principios que deben caracterizar la actividad económico-financiera: legalidad, eficiencia, economía, ética, equidad y solidaridad. (Cabeza del Salvador, 2009)

Las entidades públicas deben asumir un objetivo complementario al tradicional control de la legalidad del gasto realizado, encargándose no sólo de verificar los estados financieros sino también de la auditoría de la gestión de los fondos públicos. Así, actualmente, los objetivos de control y auditoría de las administraciones públicas son asegurarse de que: la entidad cumple con las disposiciones legales; la información de la entidad se presenta de acuerdo con los principios contables que le son aplicables; la

³Según el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales (SEC), el Documento 1 de la IGAE y el Marco conceptual para las Administraciones Públicas de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA).

gestión de los recursos que desarrolla de acuerdo con criterios de economía y eficiencia; y de que los objetivos y fines previstos en los planes y programas se han alcanzado. (Torres y Pina, 2014)

Sin embargo, no son muchos los países fuera del ámbito anglosajón en los que las entidades públicas adjuntan a sus estados financieros un informe de auditores externos sobre la veracidad y fiabilidad de estos, y ello, si es que se auditan, porque, por ejemplo, en España la mayoría de ayuntamientos no son auditados de forma regular.

Se observa, por tanto, que la situación de la auditoría del sector público dista mucho de la del sector privado. Estas diferencias radican en (Pucheta y Cortès, 2000 y Mellán, 2005):

- El origen de los fondos que financian ambos sectores.
- El sujeto controlador, que en el caso de la auditoría privada es una persona física o sociedad mercantil y en el ámbito público es una institución creada por ley.
- Los objetivos, en las empresas importa sobre todo verificar que los estados contables reflejan la imagen fiel de éstas; mientras que en las administraciones públicas interesa además, mostrar la adecuación de la gestión de los fondos públicos y verificar el cumplimiento de la legalidad.
- Los informes: los del sector público, aparte de ser más largos y detallados y mucho menos homogéneos, no tienen la misma relevancia que los del sector privado ya que no sólo los usuarios de la información financiera son más amplios y variados, sino que además tiene que rendir cuenta de sus actuaciones ante todos los ciudadanos.
- En las características del sector público: su permanente evolución, la complejidad y lentitud en la toma de decisiones, su directa conexión con la organización política, la inexistencia de un mercado competitivo, la rigidez de los cambios...

1.2- Fiscalización externa del sector público

El medio que tienen los órganos de control externo para influir en la gestión pública, son los informes que emiten tras su trabajo de fiscalización. Hasta ahora, en el presente trabajo, se ha utilizado de forma generalizada el término auditoría como sinónimo de control externo; sin embargo, el término tradicional en el sector público, de origen francés, es fiscalización. En el ámbito internacional, especialmente en el anglosajón, no se distingue entre auditoría y fiscalización, pero en España se utilizan ambos, unas veces como sinónimos y otras como conceptos diferentes. (Mellán, 2006)

Aunque existen antecedentes históricos desde principios del siglo XIX, el término fiscalización externa surge en España con el Tribunal de Cuentas, primero en el artículo 136 de la Constitución⁴ y, posteriormente, en la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas (Ley orgánica 2/1982, de 12 de Mayo).

La fiscalización externa de la gestión económico-financiera del sector público es la principal función del Tribunal de Cuentas (TCu) y de los OCEX, en sus respectivos ámbitos de actuación. Esta función fiscalizadora tiene carácter externo, porque la realiza un órgano ajeno al sujeto fiscalizado; permanente, porque se ejerce de manera continuada en el tiempo; y consuntiva, por su carácter de final y definitiva; y consiste en el sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía en relación con la ejecución de los programas de ingresos y gastos.⁵

En España, como en otros países continentales, el informe de fiscalización suele ser bastante largo y detallado, se presenta además con bastante retraso con respecto al ejercicio auditado (3 o 4 años) para que sean realmente útiles y con una difusión inadecuada.

Se necesitan unos informes donde el auditor sea claro, objetivo, preciso y use un lenguaje entendible por el ciudadano, ya que este debería ser el principal destinatario del informe. “Tal como indica Dittenhofer (1996) la credibilidad de la auditoría descansa sobre la exactitud y objetividad del informe”. (Pucheta y Cortès, 2000)

1.3- Situación de la normativa de la auditoría del Sector Público

Como ya se ha indicado en apartados anteriores, a diferencia de lo que ocurre en el sector privado, donde todos los pasos conducen a un proceso convergente en la aplicación de una normativa única reguladora de la práctica de auditoría, en el ámbito público ese avance se está produciendo con más retraso y la normativa se caracteriza por su dispersión y falta de homogeneidad. (Hernández, 2013)

Sin embargo, esta situación está cambiando gracias a la resolución del 18 de febrero de 2014 por la que la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) inició el proceso de adaptación de las Normas de Auditoría del Sector Público

⁴ “El tribunal de cuentas es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica de Estado, así como del Sector Público”.

⁵ Art. 27.1, Ley 7/1988, de 5 de Abril, de Funcionamiento del tribunal de cuentas.

(NASP) a las Normas Internacionales de Auditoría (NIAS-ES) que son de aplicación obligatoria a las auditorías de cuentas desde el 1 de enero de 2014.

Hasta dicha fecha, a nivel nacional, el marco normativo de referencia más utilizado en relación con los OCEX ha sido el elaborado en torno a los Principios y Normas de Auditoría del Sector Público; por lo que al Tribunal de Cuentas se refiere, existen unas Normas Internas de Fiscalización que junto a las Directrices Técnicas que el Pleno de la Institución aprueba para cada fiscalización, constituyen la referencia a la que se remiten los informes del Tribunal; y en cuanto al ámbito del control interno, es necesario hacer mención a las NASP de la IGAE como referencia para los órganos de control interno del sector público autonómico y local. (Gutiérrez, 2014)

Vista la dispersión normativa en el ámbito contable público, este proceso de adaptación e integración de las Normas de Auditoría del Sector Público (NASP) y las normas técnicas de Auditoría a las NIAS-ES, llevado a cabo por la Comisión de Normas de Auditoría del Sector Público (CNASP), tiene el objetivo de crear el marco adecuado para facilitar la coordinación en materia de auditoría, en aras de lograr un cuerpo normativo con consistencia en el ejercicio de la función de control en el ámbito público.

Ya llevamos cierto camino andado y aunque la adaptación es laboriosa, se espera que este proceso dinámico⁶ contribuya a conseguir la mejora, homogeneización, mayor calidad y transparencia en la información financiera ayudando a conseguir los objetivos básicos de la auditoría, a dar una mayor credibilidad y comparabilidad a sus informes y en definitiva incrementar la confianza en el trabajo del auditor.

⁶ Las NIA son objeto de revisión y modificación periódica por parte del IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board); y las modificaciones deberán pasar el mismo proceso de traducción y adaptación para su aplicación en España.

2. ANALISIS COMPARATIVO DE LOS INFORMES DE FISCALIZACIÓN

2.1- Introducción

Los informes de fiscalización tienen una estructura y presentación similar: objetivo, alcance y limitaciones, opinión, estados financieros auditados, conclusiones, recomendaciones y anexos.⁷

Según establece la ley, el Tribunal de Cuentas incluirá en las conclusiones de la fiscalización cuantas infracciones o prácticas irregulares haya detectado, indicando la responsabilidad en que, a su juicio, se hubiere incurrido y las medidas para exigirla. Asimismo, en el apartado de recomendaciones, uno de los elementos más característicos de la auditoría pública, se propondrá al gestor medidas y mejoras que a la vista de los resultados del informe, se considera conveniente introducir.

El texto de anteproyecto de informe se somete a alegaciones de los fiscalizados y el proyecto de informe resultante se pone de manifiesto al ministerio fiscal y al servicio jurídico del Estado y a todos los miembros del Pleno para que realicen las observaciones que consideren convenientes. La Sección de Fiscalización delibera sobre el texto resultante y lo somete a la aprobación del Pleno del Tribunal, obtenida la cual el resultado de la fiscalización –por lo general, el informe- se remite a los destinatarios – Cortes Generales, Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas o, en el caso del presente trabajo, a los plenos de las Corporaciones Locales y se incorpora al portal web del Tribunal. (Tribunal de cuentas)

2.2- Metodología

La realización de este trabajo, como se indica en la introducción, parte de la obtención de todos los informes de fiscalización completos emitidos en los últimos cinco años por los ayuntamientos de las capitales de provincias españolas, con la finalidad de realizar un análisis comparativo de los incumplimientos de legalidad, irregularidades contables y deficiencias de control interno cometidas por dichas administraciones locales, centrándome principalmente en los apartados de “conclusiones” y “recomendaciones” de sus informes de fiscalización.

Siguiendo este criterio, la muestra analizada asciende a 14 ayuntamientos. Esta baja cantidad en comparación con el número de capitales de provincia de nuestro país se

⁷ Norma Técnica sobre los informes de auditoría de las cuentas anuales emitidos por la Intervención General de la Administración del Estado (11-11-2013).

debe a la inexistencia de informes de auditoría en numerosos ayuntamientos grandes como puede ser el de Madrid, Barcelona, Sevilla, Córdoba, Murcia, Las Palmas de Gran Canaria, Santander, Valladolid... Algunos de estos, emiten informes de fiscalización únicamente de la gestión recaudatoria (como es el caso de Murcia, Badajoz, Albacete...), de los reconocimientos extrajudiciales de crédito (Oviedo), de servicios prestados (Canarias, Asturias), o sólo de la cuenta general (como Álava) o únicamente del control interno, o un informe de fiscalización común de toda la comunidad sin entrar en detalle (como ocurre en Asturias, Castilla y León, Cataluña...) o informes de auditoría dirigidos a los mercados de valores como es el caso de Barcelona; pero no un informe completo y concreto del ayuntamiento en cuestión que abarque los incumplimientos de legalidad, la revisión financiera así como las deficiencias de control interno.

Esta situación es más que negativa para la transparencia y el buen funcionamiento de la administración pública española; los estados financieros pierden fiabilidad si no van acompañados de un informe de fiscalización que resulta del control externo, ya que los usuarios no podrán formar una opinión acerca de la fiabilidad de la información que emite la administración pública. Es por esto que las auditorías externas de las administraciones públicas y los informes de fiscalización que resultan de las mismas son imprescindibles.

Así pues, dentro de los ayuntamientos de capitales de provincia que han publicado su informe de fiscalización completo en los últimos cinco años encontramos los siguientes:

Tabla N°1

AYUNTAMIENTO	Nº HABITANTES	EJERCICIO ANALIZADO	AÑO DE PUBLICACIÓN
Valencia	786.189	2013	2016
Zaragoza	664.953	2011	2015
Bilbao	345.141	2013	2016
Alicante	328.648	2011	2014
Vitoria	243.918	2011	2014
Santa Cruz de Tenerife	203.811	2013	2015
Pamplona	195.853	2014	2015
Castellón de la Plana	171.669	2013 a 2015	2015
Cáceres	95.617	2006-2007	2013
Melilla	85.976	2013	2015
Ceuta	84.963	2013	2016
Guadalajara	83.391	2005 a 2007	2011
Huesca	52.239	2008 a 2011	2013
Teruel	35.590	2006-2009	2013

Ayuntamientos de la muestra ordenados por número de habitantes. Fuente: elaboración propia

Obtenidos los correspondientes informes de fiscalización, he trabajado con el apartado de “conclusiones” para obtener un inventario de las diferentes irregularidades, incumplimientos y deficiencias de cada uno de los ayuntamientos, que en la mayoría de los informes aparecen clasificados en los siguientes apartados:

- Cumplimiento de la legalidad: revisión del cumplimiento de la normativa aplicable en las áreas de presupuesto, ingresos de derecho público, procedimientos de contratación, y concesión de subvenciones.
- Revisión financiera: comprobación de que los estados financieros del ayuntamiento representan adecuadamente la imagen fiel de su situación financiera y patrimonial, de acuerdo con los principios y criterios contables que le son de aplicación.
- Deficiencias del control interno: análisis de los procedimientos de contratación, de subvenciones, personal, morosidad...

Una vez extraídas y clasificadas las diferentes limitaciones, se ha realizado una comparativa de las mismas entre los diferentes ayuntamientos, con el objetivo de agrupar y obtener las principales irregularidades, incumplimientos y deficiencias cometidas por los ayuntamientos de las capitales de provincia del estado español, teniendo en cuenta que un altísimo porcentaje no han publicado un informe de fiscalización completo en los últimos cinco años; siendo esta la principal limitación encontrada en la realización del presente trabajo.

2.3- Desarrollo del análisis

2.3.1- Opinión sobre el cumplimiento de la legalidad

Presupuesto y Contabilidad

1. Incumplimiento de los plazos del ciclo presupuestario, en lo que se refiere a la elaboración, aprobación y remisión del presupuesto:

El 57,14% de los ayuntamientos analizados⁸, aprueban con tardanza su presupuesto. Para que éste sea una herramienta útil y eficaz: *“La aprobación definitiva del presupuesto general por el Pleno de la corporación habrá de realizarse antes del día 31 de diciembre del año anterior al del ejercicio en que deba aplicarse”*. (Artículo 169.2 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales).

⁸ Alicante, Tenerife, Castellón, Cáceres, Vitoria, Guadalajara, Teruel y Melilla.

“... el presidente de la entidad formará el presupuesto general y lo remitirá (...) al Pleno de la corporación antes del día 15 de octubre para su aprobación, enmienda o devolución” (Art. 168.4 TRLHL). El ayuntamiento de Castellón ha realizado la remisión del presupuesto aprobado del año 2013, 2014 y 2015 a la Administración del Estado y a la Generalitat fuera del plazo establecido. Así mismo, los presupuestos generales de Cáceres de 2006 y 2007 fueron remitidos al pleno del ayuntamiento excediendo en ambos casos el plazo fijado.

2. El 35,7%⁹ de los entes locales de la muestra, han realizado la aprobación y la remisión del expediente de liquidación del presupuesto con posterioridad a la fecha prevista en el artículo 193.5 de la TRLHL. *“Las entidades locales remitirán copia de la liquidación de sus presupuestos a la Administración del Estado y a la comunidad autónoma antes de finalizar el mes de marzo del ejercicio siguiente al que corresponda”*. (193.5 TRLHL)

3. El presupuesto del 28,57%¹⁰ de ayuntamientos analizados, no contemplaban los créditos suficientes para atender el cumplimiento de las obligaciones que como máximo se podían reconocer, infringiéndose el art. 165 TRHL¹¹. Esta insuficiencia afectaba entre otros, a gastos para atender servicios esenciales como limpieza y recogida de residuos (como es el caso ayuntamiento de Alicante), alumbrado público o retirada de vehículos (en el ayuntamiento de Valencia).

4. El ayuntamiento de Vitoria aprobó dos planes económico-financieros, uno derivado del incumplimiento de la estabilidad presupuestaria de la liquidación de 2011 y otro por el incumplimiento de la regla del gasto de la liquidación del presupuesto del 2013. Sin embargo, la Generalitat ordenó el archivo de estos planes cerca de un año después de su presentación, cuando debían haber sido aprobados en el plazo de dos meses; infringiendo así el art. 23.1 de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de Abril. El ayuntamiento de Alicante también incumplió esta ley con sus planes económico-financieros de 2010-2012 y 2012-2014 derivados del incumplimiento de la estabilidad presupuestaria de los años 2009 y 2011 respectivamente.

⁹ Castellón, Pamplona, Teruel, Cáceres y Ceuta.

¹⁰ Alicante, Valencia, Vitoria y Tenerife.

¹¹ *“El presupuesto general atenderá al cumplimiento del principio de estabilidad en los términos previstos en la Ley 18/2001, General de Estabilidad Presupuestaria, y contendrá para cada uno de los presupuestos que en él se integren: a) Los estados de gastos, en los que se incluirán, con la debida especificación, los créditos necesarios para atender al cumplimiento de las obligaciones”*.

5. Incumplimiento por parte del 21,42% de los entes locales analizados (Valencia, Alicante y Teruel) del art. 173.5 del TRLHL que sanciona aquellos acuerdos, resoluciones y actos administrativos que supongan adquirir compromisos de gastos por cuantía superior al importe de los créditos autorizados en los estados de gastos.

En el ayuntamiento de Alicante fueron aprobados expedientes de reconocimiento extrajudicial de créditos¹² por importe de 24.285.450 euros en 2011, 69.192.599 euros en 2012 y 30.170.239 euros hasta Septiembre de 2013.

En Teruel, la realización de gastos sin créditos suficiente o sin consignación presupuestaria originó que en el periodo de 2006-2009, se aprobaran 11 expedientes de reconocimiento extrajudicial de crédito con cargo a los créditos del presupuesto vigente. No todas las cantidades se habían contabilizado en la cuenta 413 «Obligaciones pendientes de aplicar al presupuesto», lo que cuestiona la fiabilidad de esta cuenta.

En el expediente de reconocimiento extrajudicial de crédito aprobado en el ayuntamiento de Cáceres en el ejercicio 2006 por importe de 3.318 mil euros, no consta la resolución de la alcaldía de aprobación ni el reconocimiento del pleno aunque en el expediente consta su remisión a estos dos órganos.

Se recomienda mejorar el control para evitar que se realicen gastos sin dotación presupuestaria, utilizando el recurso a la tramitación de expedientes extrajudiciales de crédito exclusivamente para situaciones extraordinarias.

Tesorería, pagos a justificar y anticipos de caja fija

6. Irregularidades del Remanente de tesorería¹³ entre las que cabe destacar:

¹² “Procedimiento excepcional, conducente a la conversión de actos que conforme al ordenamiento jurídico son nulos de pleno derecho. No obstante, esta invalidez de los actos administrativos no exime a la Administración de la obligación de abono de las prestaciones realizadas por un tercero a su favor, en virtud de un principio general del derecho según el cual nadie puede enriquecerse en detrimento de otro, esto es, la teoría del enriquecimiento injusto, naciendo así una obligación ex lege. De modo que la Administración a través de esta figura hace efectivos pagos a los que otro tiene derecho, evitando los costes añadidos que supondría un procedimiento judicial”. (Prada; Herrero, 2015)

¹³ El remanente de tesorería es un indicador de la posición financiera a corto plazo; excluye de su cálculo todo el endeudamiento financiero a corto, que vencerá en el ejercicio siguiente y es, por tanto, un gasto que deberá soportar el próximo presupuesto. La finalidad del mismo es la de comprobar que pueden afrontarse las obligaciones de pago vencidas sin utilizar ingresos procedentes de ejercicios posteriores. (Torres; Pina, 2014)

En el ayuntamiento de Vitoria se han aprobado créditos adicionales por 3,6 millones de euros sin que exista remanente de tesorería suficiente para su financiación.

El remanente de tesorería de Zaragoza se ve condicionado por el hecho de que no se han detectado obligaciones no imputadas al presupuesto que metodológicamente se han contabilizado en la cuenta 413 “Acreedores por operaciones pendientes de aplicar al presupuesto”. Además los préstamos formalizados en el 2011 por 48.258.250 euros del plan de pago a proveedores, han supuesto una conversión de deuda comercial en deuda financiera; resultado de ello es que el remanente de tesorería se ha visto mejorado en dicho importe. De considerar estas operaciones anteriores el remanente de tesorería hubiera sido negativo por 344.611.989 euros frente a los 25.731.943 negativos registrados por el ayuntamiento de Zaragoza.

En el ayuntamiento de Valencia, el remanente de tesorería está sobrevalorado en 66.439.399 de los que 48.238.515 euros, parte corresponden a la infradotación del saldo de dudoso cobro y 18.200.884 euros a la sobrevaloración del pendiente de cobro de transferencias corrientes y de capital. Así el remanente de tesorería para gastos generales hubiese sido negativo en 57.890.285 euros, en lugar del que presentaba la liquidación del presupuesto: 8.549.114 euros.

En Guadalajara, la incorrecta imputación presupuestaria de las enajenaciones y las monetarizaciones de los aprovechamientos urbanísticos supone que el remanente de tesorería esté infravalorado en 830.000 euros en 2005 y 9.027 euros en 2006 y 2007.

Infravaloración del Remanente de tesorería de Vitoria puesto que tiene registrado en la cuenta extrapresupuestaria “saldo de cuentas al cierre del ejercicio” un importe de 7,5 millones correspondiente a los saldos de las cuentas restringidas de recaudación¹⁴ pendientes de aplicar al presupuesto. Se desconoce qué parte de ese saldo corresponde a derechos pendientes de reconocer al cierre del ejercicio y que por lo tanto deberían aumentar el remanente de tesorería.

¹⁴ Podrán realizarse los ingresos en cuentas restringidas de recaudación abiertas en entidades de crédito cuando, a propuesta del órgano gestor, se autorice, bien por la Agencia Estatal de Administración Tributaria cuando se trate de recursos del sistema tributario estatal y aduanero, bien por la Dirección General del Tesoro y Política Financiera. Se autorizará dicho procedimiento cuando esté suficientemente justificada su necesidad por razones de mejor prestación del servicio, de custodia de fondos o similares. (Art.21 Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación)

El remanente de tesorería del ayuntamiento de Ceuta, a 31 de diciembre de 2013, presentaba un saldo positivo de 23.420 miles de euros sobrevalorado, al menos, en 67.820 miles de euros, debido, principalmente, a la infravaloración de la provisión para insolvencias, de los compromisos de gasto no registrados con varias sociedades municipales y de las obligaciones con proveedores. Esta magnitud presupuestaria debería presentar un saldo negativo de 43.314 miles de euros.

7. En el estado de tesorería del 35,71%¹⁵ de ayuntamientos la muestra, no estaban registrados los saldos de “x” cuentas restringidas de recaudación, ni su documentación se había unido a la cuenta general, conforme se determina en la regla 98 de la ICAL. Cabe destacar Castellón con 24 cuentas restringidas, por un total de 1.272.906 euros y Valencia con 20, por un total de 295.994 euros. En Teruel, la clasificación contable de las cuentas bancarias es incorrecta, dado que las cuentas restringidas no figuran contabilizadas como “Bancos, cuentas restringidas de recaudación” (5730) sino como cuentas operativas. Estas cuentas restringidas de recaudación deben figurar en el estado de tesorería en la fecha a cierre del ejercicio y como un activo en el balance.

8. Irregularidades del Remanente de crédito¹⁶:

En el ayuntamiento de Vitoria, se han añadido durante el año x+1 remanentes de crédito del año x. *“Con carácter general los créditos que al cierre del ejercicio no estén vinculados a obligaciones reconocidas quedan anulados de pleno derecho. Sin embargo cabe citar, que hay una serie de excepciones en las diferentes administraciones públicas que posibilita su incorporación al presupuesto de gastos del ejercicio siguiente mediante una modificación presupuestaria (...)”* (Torres y Pina, 2014)

En el ayuntamiento de Ceuta, las incorporaciones de remanentes de créditos y los créditos extraordinarios y suplementos de crédito aprobados en el ejercicio no contaron, en su totalidad, con la cobertura financiera necesaria.

9. Un 28,6%¹⁷ de los entes de la muestra no tiene aprobado un plan de Disposición de Fondos tal como dispone el art.187 de TRLRLH: *“La expedición de las*

¹⁵ Valencia, Castellón, Huesca, Vitoria y Teruel.

¹⁶ *El Remanente de Crédito es el importe de los créditos definitivos que no se han consumido en el ejercicio.* (Rendición de Cuentas)

¹⁷ Valencia, Huesca, Cáceres y Zaragoza.

órdenes de pago habrá de acomodarse al plan de disposición de fondos de la tesorería que se establezca por el presidente que deberá recoger la prioridad de los gastos de personal y de las obligaciones contraídas en ejercicios anteriores”. Se recomienda establecer un plan de disposición de fondos que incluya la prioridad de las obligaciones contraídas en ejercicios anteriores y optimice los flujos de ingresos y pagos.

10. Insuficiente control ejercido sobre los Anticipos de caja fija¹⁸ y pagos a justificar¹⁹ entre los que cabe destacar:

El ayuntamiento de Castellón y de Alicante, en relación con el régimen de los anticipos de caja fija, debería incluir en las bases de ejecución presupuestaria los límites de cuantía global anuales que durante el ejercicio se permite abonar mediante este sistema. Además, la entidad debería establecer con mayor detalle el procedimiento de cesión de pagos a justificar, indicando los informes que se precisan previos a la entrega de fondos; así como establecer unos límites de gastos a pagar mediante este mecanismo.

En Valencia no se han justificado los anticipos de caja fija recibidos por importe de 147.918 euros incumpliendo la base 44 de la ejecución del presupuesto. *“1.Los cajeros, pagadores y habilitados que reciban anticipos de caja fija, rendirán cuentas por los gastos atendidos con los mismos, a medida que sus necesidades de Tesorería aconsejen la reposición de los fondos utilizados (...) 4. En cualquier caso, los perceptores de estos fondos quedarán obligados a justificar la aplicación de los percibidos a lo largo del ejercicio presupuestario en que se constituyó el anticipo”* (Art.74 Real Decreto 500/90). En este mismo ayuntamiento, no se encuentran en la base de ejecución del presupuesto tres pagos a justificar por importe de 22.000, 642.910 y 220.000 euros respectivamente.

En Alicante, en dos expedientes de pagos a justificar del 2011 y en dos del 2012 se han presentado las cuentas justificativas en un plazo superior a tres meses *“...Los*

¹⁸ El sistema de anticipos de caja fija pretende agilizar los pagos derivados de determinados gastos presupuestarios de carácter periódico. Mediante este sistema se provisionan fondos a las cajas pagadoras y habilitaciones, que los reponen en función de la rendición de cuentas de los gastos realizados. En este sistema, las imputaciones contables se llevan a cabo después de realizado el gasto a diferencia del procedimiento ordinario en el que las imputaciones tiene lugar a medida que se realiza el mismo.

¹⁹ La ley general presupuestaria (LGP) en su artículo 79 señala que *cuando, excepcionalmente, no pueda aportarse la documentación justificativa de las obligaciones, podrán tramitarse propuestas de pagos presupuestarios y librarse fondos con el carácter de a justificar. Como paso previo a la emisión de “la orden de pago a justificar”, debe haberse producido la autorización y la disposición del gasto.* La figura pagos a justificar debe tener un carácter excepcional, únicamente para aquellos gastos que por su naturaleza o carácter de urgencia no puedan seguir los trámites generales.

perceptores de estas órdenes de pago a justificar quedan obligados a rendir cuenta justificativa de la aplicación de las cantidades recibidas. El plazo de rendición de las cuentas será de tres meses, excepto las correspondientes a pagos de expropiaciones y pagos en el extranjero que podrán ser rendidas en seis meses. (Art.79.4 LGP).

En Cáceres, del análisis de diversos expedientes de pagos a justificar y anticipos de caja fija se deducen deficiencias de índole legal y financiera.

En Guadalajara, en general, se observa una escasa utilización del sistema de anticipos de caja fija, acudiendo a la figura del Pago a Justificar por la deficiente utilización del primero, fundamentalmente por retrasos en la reposición de fondos. Si bien cabe destacar que esta situación fue mejorando a lo largo del periodo fiscalizado.

11. Irregularidades relacionadas con facturas: en Zaragoza no ha existido un único registro de facturas, siendo legalmente obligatorio. Y en Alicante se han presentado facturas expedidas con anterioridad a los respectivos libramientos por importe de 2.479 euros.

12. Fianzas: en Cáceres, la cuenta 5610 «Fianzas y depósitos recibidos a c/p» que presentaba un saldo negativo a 31 de diciembre de 2006 de 341 mil €, arrastrado de ejercicios anteriores, se ha anulado en el ejercicio 2007 mediante un asiento directo con la cuenta 1800 «Fianzas y depósitos recibidos a l/p» en concepto de «reclasificación contable de fianzas», sin otra justificación que la de que no tienen sentido los saldos negativos. Además, las devoluciones de fianzas y depósitos recibidos se realizaron, de forma indebida, a través de la cuenta 408 «Acreedores por devolución de ingresos» y no mediante la 400 «Acreedores por obligaciones reconocidas», aplicando así la devolución a través del presupuesto de ingresos en lugar de realizarse por el de gastos («devolución de depósitos y fianzas»). Estas devoluciones de ingresos, que no son tales, ascendieron a 55 mil euros en 2006 y 98 mil euros en 2007.

Contratación:

13. Incumplimiento del art.334.Plataforma de Contratación del Estado (TRLCSP) “334.1. La Junta Consultiva de Contratación Administrativa del Estado, a través de sus órganos de apoyo técnico, pondrá a disposición de todos los órganos de contratación del sector público una plataforma electrónica que permita dar publicidad a través de internet a las convocatorias de licitaciones y sus resultados y a cuanta

información consideren relevante relativa a los contratos que celebren(...)los perfiles de contratante de los órganos de contratación del sector público estatal deberán integrarse en esta plataforma, gestionándose y difundándose exclusivamente a través de la misma”. El ayuntamiento de Valencia no se ha adherido a esta plataforma de contratación del Sector Público.

“La plataforma deberá contar con un dispositivo que permita acreditar fehacientemente el inicio de la difusión pública de la información que se incluya en la misma.”(Art 334.2 TRLCSP). Los sistemas informáticos que soporta el perfil de contratante de Tenerife, Vitoria y Bilbao no disponen de dicho dispositivo de manera adecuada incumpliendo lo expuesto en el este artículo 334.2 del TRLCSP.

14. En el ayuntamiento de Tenerife y Valencia no se publica en el perfil de contratante los anuncios de información previa, con el fin de dar a conocer, en relación con los contratos de obras, suministros y servicios que tengan proyectado adjudicar en los doce meses siguientes, conforme se prevé en el artículo 141 del TRLCSP. Y en el ayuntamiento de Bilbao se ha incumplido la exigencia de dar publicidad a las convocatorias de licitaciones para la adjudicación de contratos de las administraciones públicas tal como indica el art. 142 TRLCSP²⁰.

15. Modificaciones de contratos iniciales sin respetar los trámites previstos en el art. 217.3 de la LCSP²¹: en Vitoria se han realizado obras con anterioridad a la aprobación de lo modificado; la modificación del contrato inicial ha sido por importe de 831.153 euros en dos contratos de obras adjudicados por un 5,1 millones de euros.

16. En Valencia y Zaragoza se han producido numerosos fraccionamientos del objeto del contrato lo que supone contravenir los principios de libertad de acceso a las licitaciones, concurrencia, publicidad y transparencia de los procedimientos, y no discriminación e igualdad de trato entre los candidatos. “2. No podrá fraccionarse un

²⁰ “Los procedimientos para la adjudicación de contratos de las Administraciones Públicas deberán anunciarse en el «BOE». No obstante, cuando se trate de contratos de las Comunidades Autónomas o entidades locales, se podrá sustituir por la publicidad que se realice en los boletines oficiales autonómicos o provinciales.

²¹ Cuando el Director facultativo de la obra considere necesaria una modificación del proyecto, recabará del órgano de contratación autorización para iniciar el correspondiente expediente, que se sustanciará con carácter de urgencia con las siguientes actuaciones: a) Redacción de la modificación del proyecto y aprobación técnica de la misma. b) Audiencia del contratista, por plazo mínimo de tres días. c) Aprobación del expediente por el órgano de contratación, así como de los gastos complementarios.

contrato con la finalidad de disminuir la cuantía del mismo y eludir así los requisitos de publicidad o los relativos al procedimiento de adjudicación que correspondan. 3. Cuando el objeto del contrato admita fraccionamiento y así se justifique debidamente en el expediente, podrá preverse la realización independiente de cada una de sus partes mediante su división en lotes, siempre que éstos sean susceptibles de utilización o aprovechamiento separado y constituyan una unidad funcional”. (Art. 86 TRLCSP)

17. El ayuntamiento de Valencia ha imputado al presupuesto gastos relativos a contratos cuyos plazos de ejecución y prórrogas ya finalizaron y que continúan ejecutándose por acuerdo de la Junta del Gobierno Local aludiendo al interés general e infringiendo el artículo 23 del TRLCSP²².

18. En Pamplona y en Valencia se ha incumplido el art. 206 del TRLCSP que recoge “...la obligación de la Administración a abonar el precio de la prestación realizada por el contratista dentro de los treinta días siguientes a la fecha de la expedición de las certificaciones de obras o de los correspondientes documentos que acrediten la realización total o parcial del contrato. Si la demora fuera superior a cuatro meses, el contratista podrá proceder, en su caso, a la suspensión del cumplimiento del contrato”. En Pamplona el plazo medio de abono asciende a 48 días.

19. Incumplimientos respecto a las mesas de contratación:

Incumplimiento del art 320 del TRLCSP que recoge que “en los procedimientos abiertos y restringidos y en los procedimientos negociados con publicidad, los órganos de contratación de las Administraciones Públicas estarán asistidos por una Mesa de contratación, que será el órgano competente para la valoración de las ofertas. En los procedimientos negociados en que no sea necesario publicar anuncios de licitación, la constitución de la Mesa será potestativa para el órgano de contratación”. En los expedientes revisados en el ayuntamiento de Alicante, el órgano de contratación asume directamente la valoración realizada por los informes técnicos sin que la mesa de contratación eleve su propuesta previamente, tal y como resulta preceptivo. Dicha propuesta se realiza con posterioridad por lo que la mesa no llega a realizar y hacer suyos los citados informes.

²²“El contrato podrá prever una o varias prórrogas siempre que sus características permanezcan inalterables durante el período de duración de éstas y que la concurrencia para su adjudicación haya sido realizada teniendo en cuenta la duración máxima del contrato, incluidos los períodos de prórroga”

En Cáceres, en las actas de las mesas de contratación no se deja constancia de que este órgano haya realizado una valoración específica de las ofertas presentadas, de su admisión o exclusión, así como de la comprobación de la solvencia económica, financiera y técnica o profesional de los licitadores, conforme se dispone en el artículo 22 del Real Decreto 817/2009.

A modo de recomendación, en los procedimientos de adjudicación, los ayuntamientos deben garantizar que las mesas de contratación ejerzan de forma efectiva las competencias que tienen asignadas para auxiliar al órgano de contratación.

Subvenciones:

20. En Valencia, en la justificación de una subvención de concesión directa de 500.000 euros no se presenta el coste por actividad subvencionada, en consecuencia se desconoce si los gastos son atribuibles al convenio. Además, en otra subvención de concesión directa no se ha acreditado suficientemente el cumplimiento de la finalidad para la que fue concedida incumpliendo el artículo 30 de la LGS.

21. Concesión de una subvención en Vitoria a través de convenios de colaboración por 1,1 millones de euros cuyo objeto subvencionado coincide con prestaciones de servicios dentro de los contratos regulados en la LCSP. Esto provoca que el gasto público no se ajuste a los principios de publicidad, concurrencia, transparencia, igualdad y no discriminación que presiden la contratación en las Administraciones Públicas tal como indica el artículo 1 de la LCSP.

22. En los ayuntamientos de Valencia y Castellón, se han producido aportaciones a fundaciones y otros entes no dependientes de éste (en Valencia 7.831.300), cuya justificación se limita a una comprobación formal de que se ha presentado ante el servicio gestor las cuentas y determinada documentación, cuando esta justificación debería ser objeto de una comprobación material, tal y como indica el art.44.4 LGS.

23. En 6 expedientes en el ayuntamiento de Valencia, las bases reguladoras de la subvención son aprobadas por la Junta del Gobierno local, cuando la aprobación de estas bases reguladoras de subvenciones es una competencia del pleno del ayuntamiento sea a través de una ordenanza (como indica el art. 123 LRBRL) o de las bases de ejecución del presupuesto (arts. 165 y 166 TRLRHL).

Conclusiones extraídas del incumplimiento de la legalidad:

Una vez enumerados y analizados los incumplimientos de legalidad detectados en los informes de fiscalización de la muestra objeto de estudio, se observa que, a pesar de la legislación y normativas existentes, se siguen realizando incumplimientos de legalidad muy fáciles de detectar en la mayoría de los casos. Es necesario reducir en gran medida estas deficiencias no sólo en contabilidad y presupuestos sino también en el ámbito de contrataciones y subvenciones con el objetivo de mejorar la gestión económico-financiera de los recursos públicos. Dentro de los incumplimientos analizados cabe destacar:

- Ocho de los catorce ayuntamientos analizados (57,14%) aprueban con tardanza el presupuesto. De acuerdo con el artículo 169.2 de la TRLHL, la aprobación definitiva del presupuesto general por el Pleno de la Corporación deberá realizarse antes del 31 de Diciembre de año anterior al ejercicio en que deba aplicarse. El incumplimiento de los plazos para la aprobación del presupuesto supone prorrogar los presupuestos que han estado en vigor el año anterior, pero no en su totalidad; quedando congeladas ciertas disposiciones como la realización de nuevas inversiones y los sueldos de funcionarios entre otros.
- El 35,7% de los ayuntamientos incumplen el artículo 193.5 de la TRLHL realizando la aprobación y remisión del expediente de liquidación del presupuesto con posterioridad a la fecha prevista: antes de finalizar marzo del ejercicio siguiente al que corresponda. Este expediente de liquidación del presupuesto informa sobre cómo se ha ejecutado el presupuesto de gastos e ingresos, cuanto se ha ingresado y gastado y en qué se han gastado los recursos obtenidos ese año. Cuanto más tarde se remita toda esta información mayor efecto negativo tendrá sobre la transparencia de dicha administración y mayor será la dificultad para intentar subsanar errores cometidos en el presupuesto anterior así como para no cometerlos en la elaboración del siguiente.
- El 35,7% de los ayuntamientos de la muestra presentan el Remanente de Tesorería sobrevalorado o infravalorado por importes considerables destacando el caso de Zaragoza que registró un remanente de Tesorería negativo de 25.731.943 euros y de haber considerado todas las operaciones

pertinentes debería haber sido negativo por 344.611.989²³ y el caso de Guadalajara cuyo remanente estaba infravalorado en 830.000 euros en 2005.

- El 21,42% de los entes locales analizados adquieren compromisos de gasto por importe superior a la cantidad de créditos autorizados en los estados de gastos. Se debe evitar que se realicen gastos sin dotación presupuestaria, utilizando el recurso a la tramitación de expedientes extrapresupuestarios de crédito únicamente para situaciones extraordinarias.

2.3.2- Opinión sobre las cuentas anuales

1. Un 14,28% de los entes locales analizados (Tenerife y Teruel) no han cumplido el plazo establecido para la elaboración de la Cuenta General ni para la presentación de la misma al Pleno.

2. En el 21,42%²⁴ de los mismos, la Cuenta General ha sido aprobada por el Pleno de la Corporación fuera del plazo establecido en el art. 212.4 del TRLRHL, antes del 1 de Octubre del ejercicio siguiente al que correspondan.

3. La remisión de la Cuenta General del 21,42%²⁵ de los ayuntamientos al tribunal de cuentas se produjo fuera del plazo establecido por el artículo 223.2 TRLHL: *“ las entidades locales rendirán al citado Tribunal, antes del día 15 de octubre de cada año, la cuenta general correspondiente al ejercicio económico anterior”*.

4. En ninguno de los ayuntamientos de la muestra, excepto en el de Valencia, existe un inventario de todos los bienes y derechos actualizado ni un soporte adecuado o suficiente, como establece el artículo 17 del reglamento de bienes Real Decreto 1372/1986, de 13 de junio²⁶, que permita conocer si los importes de infraestructura y bienes reflejan la situación real de los bienes y derechos a 31 de Diciembre. Desconociéndose las normas de valoración aplicadas, y no habiéndose realizado las amortizaciones y provisiones correspondientes. A modo de recomendación, estos ayuntamientos deben contar con un inventario específico de sus bienes y derechos de carácter contable, con la finalidad de detallar de forma individual los componentes del inmovilizado etc. y que éste se recoja de forma adecuada en el balance de la Entidad.

²³ Véase página 14.

²⁴ Tenerife, Pamplona y Cáceres.

²⁵ Cáceres, Teruel y Ceuta.

²⁶ *“Las Corporaciones locales están obligadas a formar inventario de todos sus bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza o forma de adquisición”*.

5. Incumplimiento del principio de devengo. El criterio que sigue PGCP en la imputación de los gastos es el de devengo, lo que supone reconocerlos atendiendo a la corriente económica y no a la financiera.

El 21,4%²⁷ de los ayuntamientos han reconocido gastos del año X en el X+1. El ayuntamiento de Castellón imputó al ejercicio 2013 gastos del 2012 y anteriores por 5.704.791 euros, y a ejercicios posteriores gastos de 2013 por 1.714.039 euros, con un efecto neto de 3.990.752€. El ayuntamiento de Vitoria reconoció con cargo al presupuesto de 2011 gastos correspondientes al 2010 por un importe de 2,2 millones de euros por no disponer de crédito suficiente.

En el ayuntamiento de Zaragoza, se han detectado operaciones de venta de terrenos realizadas en el ejercicio 2012 cuya contabilización se ha producido en el ejercicio 2011 por 3.974.353 euros.

En Melilla se reconocieron en el ejercicio 2013 y 2014 las obligaciones que debían haber sido imputadas en el 2012 y 2013 respectivamente. Hecho que afecta al resultado presupuestario que ascendió en el ejercicio 2013 a 8.690 miles de euros.

En Cáceres, los saldos acreedores no reflejan la totalidad de las deudas del Ayuntamiento por el generalizado incumplimiento del principio de devengo en el registro contable de las deudas con terceros.

6. El balance del 21,4%²⁸ de los entes locales, no recoge el PMS (Patrimonio municipal del suelo) en un epígrafe separado tal como se establece el artículo 112 de la Ley 2/2006. Además en Bilbao, el PMS no recoge la totalidad de los bienes establecidos en dicho artículo; y en el ayuntamiento de Cáceres se registraron operaciones por primera vez en esta rúbrica, “Patrimonio Municipal del Suelo”, en el año 2007 y aun así no se incluyen todos los bienes integrantes de dicho patrimonio.

7. El saldo en el epígrafe de “inversiones dirigidas al uso general” debería reflejar únicamente aquellos importes que estén en construcción y pendientes de entrar en funcionamiento. En el 28.57%²⁹ de los ayuntamientos, no se han recogido las bajas

²⁷ Valencia, Castellón y Cáceres.

²⁸ Ayuntamiento de Valencia, Huesca y Guadalajara

²⁹ Ayuntamiento de Huesca, Zaragoza, Melilla y Valencia. En el ayuntamiento de Valencia esta cuenta no ha tenido movimientos desde hace 10 años. Se debería traspasar a la cuenta “infraestructuras, bienes y

de los bienes entregados al uso general. Aun teniendo en cuenta la carencia de inventario³⁰ que impide verificar la razonabilidad del saldo contable del inmovilizado, de lo anterior es posible señalar que los fondos propios y el epígrafe de inversiones destinadas al uso general se encuentran sobrevalorados. Se debería revisar los activos registrados en este epígrafe y regularizar el saldo contabilizando las bajas que procedan de las inversiones entregadas al uso general y la correlativa disminución del patrimonio de la entidad.

8. El valor de la cuenta de inversiones financieras del ayuntamiento de Zaragoza en el capital de sociedades mercantiles que refleja un valor en libros a 31 de Diciembre de 2011 de 42.968.285 euros, se encuentra sobrevalorada en 22.741.367 euros al no haberse realizado las oportunas correcciones valorativas³¹. En Ceuta la rúbrica de inmovilizado financiero también se encontraba sobrevalorada en 796 miles de euros, como consecuencia de la incorrecta contabilización de las participaciones mantenidas en sus sociedades filiales.

9. Tres de los ayuntamientos de la muestra³² no han elaborado la memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos, ni la memoria demostrativa del grado de cumplimiento de los objetivos. *“Los municipios de más de 50.000 habitantes y las demás entidades locales de ámbito superior acompañarán a la cuenta general: a) Una memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos. b) Una memoria demostrativa del grado en que se hayan cumplido los objetivos programados con indicación de los previstos y alcanzados, con su coste”*. (Art. 211 TRLRHL)

10. Gastos con financiación afectada: el control que el ayuntamiento de Melilla y Vitoria hacen de sus gastos con financiación afectada no permite concluir si los importes recogidos por el ayuntamiento como remanente de tesorería afectado y remanente de tesorería para gastos generales son correctos. En Teruel y Guadalajara el Estado de Gastos con financiación afectada no refleja la realidad a la ejecución de los proyectos de inversión ni de su financiación.

patrimonio histórico destinados al uso general no productivo” el valor de las inversiones entregadas al uso general a la entrada en funcionamiento de las mismas.

³⁰ Véase deficiencia Núm. 4 de este apartado

³¹ Estas inversiones deben valorarse por su coste, menos, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro.

³² Valencia, Castellón y Tenerife.

11. Derechos pendientes de cobro:

En el ayuntamiento de Zaragoza existen derechos pendientes de cobro reconocidos por ventas de terrenos que no han sido perfeccionadas y por tanto no se ha producido la efectiva transmisión de la propiedad de las mismas. Deberían anularse los derechos registrados por la contabilización de las respectivas operaciones de venta.

En Cáceres, los derechos pendientes de cobro de ejercicios anteriores han sido objeto de rectificaciones, anulaciones y cancelaciones en los dos ejercicios que en conjunto han disminuido su saldo en 7.102 y 2.823 mil € en 2006 y 2007, respectivamente, debido a errores de contabilización, depuración de saldos y prescripción.

En Ceuta, los derechos pendientes de cobro se encontraban sobrevalorados, al cierre del ejercicio, al menos, en 414 miles de euros, como consecuencia de la incorrecta contabilización de una transferencia de la Administración General del Estado.

Conclusiones extraídas de la revisión financiera de las Cuentas Anuales:

Las limitaciones, hechos y circunstancias presentadas afectan de forma significativa a la adecuación de los estados y documentos contables fiscalizados a los principios y normativa contable y presupuestaria de aplicación.

Dentro de la revisión financiera, la irregularidad contable cometida por un mayor número de administraciones locales, en concreto todas las de la muestra excepto Valencia, es la siguiente: la inexistencia de un inventario de todos los bienes actualizado, ni un soporte adecuado o suficiente que permita conocer si los importes de infraestructura y bienes reflejan la situación real de los bienes y derechos a 31 de Diciembre. Desconociendo también las normas de valoración aplicadas, y no habiéndose realizado las amortizaciones y provisiones correspondientes.

En Zaragoza, esta limitación de que no exista inventario contable, en su caso concretamente, inmovilizado no financiero, es especialmente significativa si se tiene en cuenta que, de la fiscalización realizada, se ha puesto de manifiesto la existencia de numerosas operaciones patrimoniales con terrenos propiedad del ayuntamiento, tales como aportaciones no dinerarias al capital de sociedades y pagos por obras recibidas mediante aportaciones de terrenos.

Las administraciones locales deben contar con un inventario específico de sus bienes y derechos de carácter contable, con la finalidad de detallar de forma individual los componentes del inmovilizado etc. y que éste se recoja de forma adecuada en el balance de la Entidad. Si bien Valencia no incumple lo citado anteriormente, cabe citar que en Valencia no se concilia el inventario con la contabilidad municipal; en 2013 y 2014 existe un registro que indica el valor contable y el de inventario que se valoran de diferente forma.

2.3.3- Opinión sobre el control interno

Presupuesto y contabilidad

1. Incumplimiento de principios presupuestarios:

- Incumplimiento del principio presupuestario de especialidad cualitativa³³: el estado de créditos de compromiso del presupuesto del ayuntamiento de Vitoria incluye una partida, con dominación genérica, “otras inversiones estratégicas” con un importe de un millón de euros. Se debería corregir la denominación y dar concreción a la misma. En Melilla, los deudores presupuestarios vienen clasificados en un concepto genérico por todos los conceptos en que la gestión es competencia del Servicio de Recaudación y Gestión Tributaria, sin existir un desglose individualizado.
- Incumplimiento de los principios presupuestarios de universalidad, no afectación e integridad. Por ejemplo, el ayuntamiento de Bilbao, no registra los gastos ni los ingresos OTA (estacionamiento de vehículos de tracción mecánica en las vías municipales) sin embargo estos son tasas, y como tales, tributos sometidos a estos principios.
- Incumplimiento del principio de anualidad presupuestaria:

En el ayuntamiento de Guadalajara se aprobaron reconocimientos extrajudiciales de crédito por importe de 1,50 millones de euros en 2005, 44.836 euros en 2006 y 0,89 millones de euros en 2007, representativos del 2,6%, 0,1% y 1,2% de las obligaciones reconocidas en los respectivos ejercicios. Además, se aprobaron reconocimientos

³³ *El aspecto cualitativo del principio de especialidad implica que se debe realizar el gasto única y exclusivamente en aquello que autoricen los créditos presupuestados. Por ello, la especialidad cualitativa, en sentido positivo, exige que la autorización presupuestaria se realice con una suficiente desagregación, indicando las finalidades concretas del gasto; y en sentido negativo, proscribire la existencia de los denominados créditos presupuestarios globales, en los que no se identifica suficientemente el gasto autorizado y que la Administración podría utilizar a su arbitrio. (Art. 42 LGP).*

extrajudiciales de crédito de gastos devengados en el periodo fiscalizado por importe de 0,62 millones de euros que se aplicaron al presupuesto del ejercicio 2008.

En Melilla, en el ejercicio 2013, tras la aprobación del expediente de reconocimiento extrajudicial de créditos, se imputaron al presupuesto de gastos 1.864 miles de euros que se recogían a 31 de diciembre de 2012 en la cuenta 413 “Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto”, por gastos devengados que no se habían aplicado al presupuesto del ejercicio 2012, incumpliendo lo dispuesto en el artículo 176 del TRLRHL. En el ejercicio fiscalizado surgieron nuevas obligaciones en similares condiciones, las cuales dejaron el saldo de la cuenta 413 en 3.614 miles de euros al cierre. Esta forma habitual de operar pone de manifiesto el incumplimiento reiterado de las normas presupuestarias en cuanto al carácter limitativo de los créditos y al principio de anualidad presupuestaria.

2. Saldos que necesitan ser revisados/regularizados y/o reclasificados:

En Bilbao, el desglose por ejercicios de ingresos pendientes de cobro por el impuesto de radicación en el ejercicio 1995 presenta un saldo negativo por 11,2 millones. Se recomienda analizar los registros contables realizados y proceder a su regularización.

Los saldos de deudores en el ayuntamiento de Zaragoza ascendieron a 12,89 millones de euros a 31 de diciembre de 2005, a 13,34 millones de euros en 2006 y a 11,81 millones de euros a 31 de diciembre de 2007. Un volumen significativo de los deudores con antigüedad superior a seis años permanece de alta en contabilidad sin que se declare prescrito, se cancele por insolvencia, ni se realicen acciones para su cobro.

Clasificación incorrecta en el ayuntamiento de Vitoria: el registro contable de la concesión y amortización de los préstamos de consumo a su personal se ha realizado en cuentas extrapresupuestarias y no en los capítulos 8 de Activos Financieros de gastos e ingresos respectivamente. Además, en este ayuntamiento, el ajuste al resultado presupuestario por obligaciones financiadas con remanente de tesorería incluye el importe de todas las obligaciones de créditos incorporados, fuera cual fuera su financiación no solo las financiadas con remanente de tesorería.

En Bilbao, la cuenta extra-presupuestaria: “Fianzas y depósitos recibidos” incluye importes muy antiguos y de terceros no identificados de improbable reclamación. Se

recomienda analizar el grado de exigibilidad de las fianzas y/o depósitos y proceder a su devolución o regularización incorporándolo al presupuesto ordinario.

En Pamplona, la aplicación al presupuesto de una muestra de nóminas del personal eventual, se ha realizado con el concepto “Retribuciones del personal funcionario”, en contra del criterio seguido en el ejercicio anterior: “Retribuciones al personal eventual”

En Vitoria, la partida “inmovilizado en curso” no ha tenido movimientos en el ejercicio y su saldo es el mismo que presentaba en años anteriores. Se debería regularizar el saldo de esta cuenta y aplicarlo las cuentas definitivas de inmovilizado.

3. En un 28,6%³⁴ de los entes analizados, se han encontrado deficiencias en la gestión de tesorería de control interno:

En el ayuntamiento de Zaragoza existen 23 cuentas bancarias con un saldo de 544.961 euros con nueve entidades financieras distintas, sin reflejo en los estados financieros. Esto impide a la cámara de cuentas pronunciarse sobre la fiabilidad de los saldos de tesorería a 31 diciembre.

En el ayuntamiento de Alicante existe una caja de efectivo, a través de la cual se han efectuado ingresos y pagos que podían haberse canalizado a través de entidades bancarias, evitando, no sólo el riesgo de manejo de metálico, sino la necesidad de adscribir personal tanto para la gestión como para el control.

En Huesca, los recuentos de efectivo no se documentaron y, como consecuencia de la forma de contabilizar los movimientos, los registros auxiliares de tesorería son de difícil cuadro con la contabilidad general municipal.

A modo de recomendación, se debería mejorar el control de la tesorería realizando arqueos mensualmente y debidamente firmados, soportados en su caso con las correspondientes conciliaciones bancarias debidamente firmadas; y limitando la existencia de efectivo en caja.

Personal

4. En el ayuntamiento de Bilbao, Vitoria y Melilla, hay puestos, de directores y coordinadores, ocupados por personal que no es funcionario; en ninguno de estos casos ha habido acuerdo del pleno que permita dichos nombramientos. No existe tampoco

³⁴ Ayuntamientos de Alicante, Castellón, Huesca y Zaragoza.

motivación específica en base a criterios de competencia profesional y experiencia en el desempeño de puestos de responsabilidad en la gestión pública o privada tal y como establece el art 130.3 de la LRBRL.

5. Deficiencias en la Relación de Puestos de Trabajo (RPT):

La RPT de Guadalajara no contenía la totalidad de determinaciones exigidas legalmente, en especial las relativas a las atribuciones y responsabilidades asignadas a los diferentes puestos de trabajo, así como los requisitos para el acceso a cada uno de ellos. Cabe destacar, que las retribuciones básicas de los funcionarios de carrera que desempeñaban puestos de trabajo reservados a personal eventual no fueron, en ocasiones, las correspondientes a su grupo de clasificación, incumpliendo lo establecido al respecto en la Resolución de 30 de diciembre de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos. En el periodo fiscalizado se han pagado por este concepto 17.678,41 euros de forma indebida.

En el ayuntamiento de Huesca, las RPT se han mostrado sobredimensionadas en todos los sentidos, tanto en relación con la plantilla efectiva como con las posibilidades de financiar un catálogo tan extenso como el aprobado. Se crearon puestos nuevos sin dotación presupuestaria que no fueron cubiertos.

En el ayuntamiento de Ceuta, en relación con la organización del personal, no se dispone, con carácter general, de una relación de puestos de trabajo que permita la ordenación del personal de acuerdo con las necesidades de los servicios y los requisitos necesarios para el desempeño de cada puesto de trabajo.

El ayuntamiento de Pamplona no aprobó la plantilla orgánica, contrariamente a lo establecido en el Decreto Foral Legislativo 251/1993, de 30 de Agosto. Se recomienda aprobar para cada ejercicio la plantilla orgánica y la relación de personal.

La RPT de Bilbao no incluye 24 puestos de personal eventual, y la de Vitoria 2 puestos de funcionarios, dotados presupuestariamente, que deben incluirse de acuerdo con lo dispuesto en 14.1 de la LFPV. *” Las relaciones de puestos de trabajo deberán incluir la totalidad de los existentes que se hallen dotados presupuestariamente, distinguiendo los reservados a funcionarios, a personal laboral fijo y personal eventual.*

6. En el ayuntamiento de Bilbao se han producido contrataciones utilizando bolsas de trabajo antiguas en las que se valora el empadronamiento en el municipio (contrario al principio de igualdad que ha de regir todo proceso de acceso al empleo público). Además dada la antigüedad de las bolsas estas deberían renovarse.

7. Los anexos de personal, incorporados en los presupuestos generales de Huesca y Cáceres, no mantenían la suficiente coherencia con los créditos para gastos de personal, al incluir puestos de imposible cobertura durante el ejercicio, no diferenciar los tipos de trabajadores y no desglosar los conceptos de las retribuciones complementarias incumpliendo el art 18 RD 500/1990. No obstante, en Huesca, en cada presupuesto anual, se consignó crédito suficiente para cubrir los costes de personal. A modo de recomendación, estas entidades deben mejorar el anexo de personal de cada presupuesto incluyendo todas las percepciones de todo el personal del ayuntamiento, de forma que sea el documento que permita observar la correlación de los costes de la plantilla con los créditos presupuestarios y la suficiencia de éstos para atender los compromisos que se generarán en el ejercicio.

8. En Huesca, la fiscalización de los expedientes en materia de personal estuvo delegada en personal del Servicio de Recursos Humanos, sin la pertinente segregación entre las funciones de gestión y control. El retraso de este servicio en el cierre de las nóminas provocó que, en algunas ocasiones, se realizase el pago antes de que se formalizasen los correspondientes documentos contables. Se recomienda sistematizar los procedimientos de cierre de la nómina mensual con anticipación suficiente para que pueda ser fiscalizada antes de que se proceda a su abono.

9. En el ayuntamiento de Teruel, los acuerdos reguladores de las condiciones de trabajo para el personal funcionario, vigentes en el periodo fiscalizado, contenían diversas disposiciones contrarias al régimen general de la función pública local. Se debe, por tanto, revisar los acuerdos de funcionarios y convenios colectivos con la finalidad de que sus disposiciones no vulneren el régimen general de la función pública, siendo este prevalentes sobre aquellos.

10. El ayuntamiento de Zaragoza ha imputado incorrectamente los gastos de personal en la clasificación funcional. Éstos han ascendido a 238.259.807 euros (el 36% del total de las obligaciones reconocidas netas) y se han imputado en su práctica totalidad (235.425.957 euros) al área de gasto 9 de actuaciones de carácter general.

11. El ayuntamiento de Pamplona debe convocar mediante concurso de méritos la provisión de varias vacantes de puestos de responsable de Programas del área de Bienestar Social. Hasta entonces, se había utilizado el sistema de asignación interina o comisión de servicios, procedimientos que deben ser transitorios y no superar el año (al contrario de lo que sucedía en el ayuntamiento). Debe por tanto, analizar la temporalidad de los puestos vacantes en plantilla y, cuando las disposiciones legales y presupuestarias lo permitan, atender con contrataciones estables de personal las actividades y servicios municipales estructurales y de carácter fijo.

12. Los ayuntamientos de Cáceres y de Pamplona deben mejorar la coordinación y comunicación entre la intervención y el Área de Personal para realizar las adaptaciones oportunas que hagan posible la fiscalización previa de la nómina; ya que no hay constancia acreditativa de la fiscalización en las nóminas.

Contratación

13. En un contrato de patrocinio adjudicado por 220.000 euros en el ayuntamiento de Vitoria no consta el informe económico que cuantifique y justifique la contraprestación económica de su objetivo. Además, la factura y el contrato son de la misma fecha y se ha abonado antes de realizarse la prestación y sin que el adjudicatario presentara la garantía definitiva a la que estaba obligado según el PCAP³⁵ del contrato. En tres contratos de obras de este mismo ayuntamiento adjudicados por 3,5 millones de euros, no constan el informe de supervisión y el replanteo los proyectos, tal como establecen los artículos 109 y 110 de la LCSP.

14. En el ayuntamiento de Zaragoza, se califican incorrectamente como contratos administrativos especiales³⁶, los contratos que generan ingresos para el ayuntamiento, lo que determina que el régimen jurídico de aplicación no es el que legalmente les corresponde.

15. En 3 contratos de obras adjudicados por 13.3 millones de euros por el ayuntamiento de Vitoria, se han aprobado ampliaciones del plazo después de la finalización del plazo inicial previsto. Además en algunos (uno adjudicado por 11,3

³⁵ Pliego de cláusulas administrativas particulares.

³⁶ El artículo 19 de la LCSP los define como “...contratos que tengan naturaleza administrativa especial por estar vinculados al giro o tráfico específico de la Administración contratante o por satisfacer de forma directa o inmediata una finalidad pública de la específica competencia de aquella, siempre que no tengan expresamente atribuido el carácter de contratos privados”.

millones y otros seis por 9,6) se han producido retrasos en la ejecución sin que conste la aprobación de las correspondientes ampliaciones de plazo.

16. En el ayuntamiento de Zaragoza no se incluye el correspondiente informe económico-financiero que justifique el presupuesto base de licitación de los contratos y su adecuación a la realidad del mercado (deficiencia detectada en el 81% de los contratos analizados y en la totalidad de los formalizados por el Ayuntamiento), comprometiendo los principios de economía y eficiencia.

Subvenciones

17. El 42,85%³⁷ de los ayuntamientos analizados no disponen de un plan estratégico de subvenciones que concrete *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* tal y como establece el artículo 8.1 de la LGS.

18. En el ayuntamiento de Huesca, el reconocimiento de derechos por subvenciones se realizó antes de que las entidades concedentes hubiesen reconocido su obligación u ordenado el libramiento de fondos. Las subvenciones se contabilizan en el presupuesto cuando se reciben o cuando la entidad subvencionadora ha dictado el acto administrativo de liquidar.

19. En el ayuntamiento de Vitoria, las bases reguladoras de las ayudas económicas para el apoyo a la implantación la modernización y la innovación de pequeñas empresas, no determinan unos criterios objetivos y ponderados de concesión, sino que esta se realiza de forma ordenada en función de la fecha de entrada. Estas bases tampoco incluyen el plazo de justificación de la subvención.

20. Se han detectado deficiencias en la fase de concesión de subvenciones concedidas por el ayuntamiento de Zaragoza que afecta significativamente a los principios de legalidad y ocurrencia en la concesión de subvenciones: el 55% de las subvenciones se conceden en régimen de concurrencia y el 45% de forma directa. Éste último es un % muy elevado porque según el art 22 LGS, el procedimiento ordinario de concesión de subvenciones es el régimen de concurrencia competitiva y, por tanto, el procedimiento de concesión directa es excepcional. En estos expedientes de concesión

³⁷ Ayuntamientos de Alicante, Bilbao, Melilla, Valencia y Vitoria.

directa no queda acreditada la singularidad de los beneficiarios que justifique la no aplicación del procedimiento en concurrencia competitiva y en el 67% de los mismos no se cumplen los requisitos tasados en el art. 22 que posibilita tal forma de concesión.

21. En el ayuntamiento de Ceuta, los procedimientos de revisión y comprobación de la justificación de las subvenciones aplicados en el ejercicio fiscalizado han sido, con carácter general, muy deficientes, limitándose a remitir, en la mayoría de los casos, las cuentas justificativas recibidas por los beneficiarios a la Intervención de la Ciudad para su revisión documental.

22. En una subvención concedida por el ayuntamiento de Vitoria por 584.300 euros, no se establece la fecha de justificación de la subvención. Además, en el momento de la misma, y al tratarse de un proyecto cofinanciado con fondos de otras entidades, no se ha acreditado el importe, procedencia y aplicación de tales fondos a la actividad subvencionada.

23. En el ayuntamiento de Zaragoza, la cuenta justificativa del 40% de las subvenciones fiscalizadas no contiene la totalidad de las facturas y otros documentos de valor probatorio equivalente acreditativos del gasto de la actividad subvencionada; el 30% no incluye la documentación soporte del pago efectivo de la totalidad de los gastos; y el 30% contiene algún gasto no subvencionable. Además en este mismo ayuntamiento, no se ha cumplido con el deber de suministrar información a la base de datos nacional de subvenciones sobre las subvenciones concedidas en el ejercicio infringiendo lo dispuesto en el artículo 20 de la LGS.

24. En el ayuntamiento de Alicante existen importes pendientes de justificar de subvenciones en las que ha vencido el plazo para ello, como sucede en las gestionadas por el departamento de acción social, en las que el pendiente de justificar ascendió a 2.094 euros.

25. En Valencia se ha aprobado el reconocimiento de una obligación por importe de 378.840 euros, sin haberse aprobado la cuenta justificativa de subvención.

26. En Zaragoza, las convocatorias, con carácter general, no especifican la forma de puntuar los criterios de valoración de las solicitudes que posibiliten determinar la cuantía individualizada de las subvenciones, limitando el principio de objetividad y transparencia en el reparto de subvenciones.

Morosidad

27. Incumplimiento del plazo de 50 días³⁸ establecido para el pago de facturas: en el Ayuntamiento de Zaragoza, el periodo medio de pago durante el ejercicio 2011 se ha situado en los 221 días y en Vitoria, el periodo medio de pago de las facturas de los capítulos 2 y 6 ha sido en 2011 de 58,87 días. Además, el ayuntamiento de Vitoria no ha realizado en 2011 los informes establecidos en la Ley 15/2010, sobre cumplimientos de plazos de pago y sobre facturas registradas no reconocidas ni contabilizadas con un plazo superior a tres meses.

Conclusiones extraídas de las deficiencias de Control Interno:

En este apartado se han señalado deficiencias que no afectan de manera relevante al cumplimiento de los principios que rigen la actividad económico-financiera, como aspectos procedimentales que se ponen de manifiesto para la mejora de la gestión.

Las entidades públicas deben asumir un objetivo complementario al tradicional control de la legalidad del gasto realizado, y dada la importancia que ha adquirido el control interno para mejorar la situación financiera y legal, la revisión del control interno para detectar posibles deficiencias se convierte en una tarea imprescindible para el buen funcionamiento de los entes públicos. Dentro de las deficiencias detectadas cabe destacar:

- En el 28,6% de los ayuntamientos analizados se han encontrado deficiencias en la gestión de tesorería de control interno: cuentas bancarias sin reflejo en los Estados Contables, cajas de efectivo en lugar de cuentas bancarias... Todas ellas irregularidades sin justificación alguna. Se debe, por tanto, mejorar el control de la tesorería realizando arqueos mensualmente y debidamente firmados, con las correspondientes conciliaciones bancarias y limitando la existencia de efectivo en caja.
- Con respecto al personal, se debe aumentar el control sobre la relación de puestos de trabajo, aspecto en el que presentan deficiencias el 50% de los ayuntamientos de la muestra. Cabe destacar que en los ayuntamientos de Bilbao,

³⁸ Ley 15/2010, de 5 de julio, de modificación de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales, para las Administraciones Públicas y las empresas

Vitoria y Melilla hay puestos de directores y coordinadores ocupados por personal que no es funcionario.

- Una de las deficiencias más importantes de este apartado, cometida por el 42, 85% de los ayuntamientos analizados es que no se dispone de un plan estratégico de subvenciones que concrete los objetivos y efectos que se pretenden con su aplicación, el plazo necesario para su consecución, los costes previsibles y sus fuentes de financiación, sujetándose en todo caso a los objetivos de estabilidad presupuestaria. Una mayor información acerca de las subvenciones hará posible eliminar las distorsiones que pudieran afectar al mercado, además de facilitar la complementariedad y coherencia de las actuaciones de las distintas Administraciones Públicas evitando cualquier solapamiento. El plan estratégico supone también una aplicación de criterios de buena gestión inspirada en técnicas del sector privado.

2.3.4-Estabilidad presupuestaria

Los ayuntamientos de Bilbao, Castellón, Ceuta, Melilla y Pamplona han cumplido, en el ejercicio objeto de fiscalización, el objetivo de estabilidad presupuestaria al encontrarse en situación de capacidad de financiación en términos de contabilidad nacional SEC-95³⁹. Se constata también que el presupuesto general de estos ayuntamientos cumple con la regla del gasto y con los objetivos de deuda y de sostenibilidad financiera. Sin embargo, el resto de los ayuntamientos de la muestra han incumplido el objetivo de estabilidad presupuestaria:

En Guadalajara, en aplicación del artículo 22 de la Ley de Estabilidad Presupuestaria 18/2001, que regula la corrección de las situaciones de incumplimiento del objetivo de estabilidad, y dada la situación de desequilibrio financiero que venía arrastrando desde el ejercicio 1996, el Pleno de la Corporación de 22 de diciembre de 2003 aprobó un Plan de saneamiento financiero con vigencia en el periodo 2004 a 2007.

El Ayuntamiento de Huesca liquidó el ejercicio 2007 y aprobó el presupuesto de 2008 sin cumplir el objetivo de estabilidad presupuestaria, lo que obligó a formular un plan económico financiero para el periodo 2008-2011. En el primer año de vigencia de este plan no se cumplieron los objetivos, por lo que se modificó suponiendo una reducción del presupuesto consolidado de un 25% de 2008 a 2011. En 2008 y 2009, el

³⁹ Sistema Europeo de Cuentas aprobado por la Unión Europea y presentado oficialmente en España el 7 de febrero de 1996. Su finalidad es realizar una descripción sistemática y detallada de la economía en su conjunto, sus componentes y sus relaciones con otras economías.

Ayuntamiento no alcanzó la estabilidad presupuestaria; 2010 se cerró con un superávit del 3,43% (capacidad de financiación), y, aunque en 2011 se volvió a cerrar con un déficit de 2,48%, la cuantía de éste estuvo dentro del límite de estabilidad permitido (hasta del 4,39%) para no tener que formular un nuevo plan económico financiero.

A partir de 2008 el ayuntamiento de Teruel presentaba desequilibrio presupuestario. No consta que el pleno adoptara medidas concretas para solventar la situación, a excepción de los planes saneamiento financiero y de los planes económicos. La falta de cumplimiento de las previsiones de ingresos y gastos contenidas en los sucesivos planes de saneamiento y económico-financieros llevan a cuestionar el ajuste a la realidad objetiva del fundamento y motivación de las cifras utilizadas para la elaboración de dichos planes y de las previsiones contenidas en ellos.

En 2011 el Ayuntamiento de Vitoria no ha cumplido el objetivo de estabilidad presupuestaria, ya que el déficit o la necesidad de financiación en este ejercicio ha sido del 7,35% de los ingresos no financieros, superior al 4,39% autorizado⁴⁰.

Finalmente, las cuentas anuales de Alicante, Cáceres, Valencia, Tenerife y Zaragoza también reflejan una situación de desequilibrio financiero en términos de estabilidad presupuestaria en los años objeto de fiscalización. Estos incurrieron en un volumen de pérdidas superior al importe de la aportación municipal. Cabe citar que en Alicante el presupuesto de 2012 sí cumple el objetivo de estabilidad presupuestaria.

⁴⁰ Por el Acuerdo de la Subcomisión de Régimen Económico, Financiero y Fiscal de la Comisión Nacional de Administración Local de 22 de mayo de 2012.

2.4- Conclusiones del análisis

El análisis abordado en el presente trabajo muestra el elevado número de deficiencias no sólo contables y presupuestarias sino también legales y de control interno que indudablemente afectan negativamente a la transparencia y al buen funcionamiento de la administración pública española.

Es verdaderamente difícil determinar qué ayuntamiento de los analizados ha cometido más deficiencias, dada la diversidad y la diferente gravedad de las mismas. Sin embargo, tras el estudio realizado, me atrevería a decir que Zaragoza, una vez analizado su informe de fiscalización del ejercicio 2011, destaca como el ayuntamiento que ha realizado la peor gestión⁴¹ debido al número de irregularidades cometidas y a la magnitud de las mismas.

En opinión de la Cámara de cuentas de Aragón, debido al efecto muy significativo de las salvedades encontradas, la cuenta general del ayuntamiento de Zaragoza a 31 de Diciembre de 2011 no expresa la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera, ni de los resultados de sus operaciones, ni de la liquidación de sus presupuestos, de conformidad con el marco normativo que resulta de aplicación. Así como también se evidencian notables debilidades en los sistemas de control interno. Dada esta opinión desfavorable, se debería reforzar el sistema contable del ayuntamiento para que responda a un sistema de registro y comunicación de información sobre la actividad económico-financiera y presupuestaria. Para ello, se debe establecer la oportuna coordinación entre los distintos departamentos del ayuntamiento, la contabilidad municipal y el control interno con el fin de que la totalidad de las operaciones económico-financieras sean registradas en tiempo y de manera adecuada.

Atendiendo a las características del informe de fiscalización, sin entrar en el contenido de las irregularidades y deficiencias, querría destacar los informes emitidos por el Tribunal Vasco de Cuentas, concretamente el del ayuntamiento de Bilbao y de Vitoria-Gasteiz, por la estructura adoptada, la claridad y la redacción. Estos contienen todas las deficiencias e irregularidades enumeradas de manera ordenada y perfectamente sintetizadas, incluyendo todos los datos necesarios justificados y sin incluir información innecesaria que pueda resultar muy densa para los usuarios a los que se destinan dichos informes.

⁴¹ Teniendo en cuenta el elevado número de capitales de provincia que quizá puedan tener una situación peor pero debido a la inexistencia de su informe de fiscalización no han podido ser incluidos en la muestra analizada.

CONCLUSIONES

Una vez enumerados y analizados los incumplimientos de legalidad, las irregularidades contables y las deficiencias de control interno detectadas en los informes de fiscalización de la muestra objeto de estudio, parece poco justificable que, dada la legislación existente, el número de personas en la Administración Pública dedicadas al control interno y externo, y la gran cantidad de casos de corrupción habidos, los ayuntamientos sigan cometiendo irregularidades e incumplimientos tan fáciles de apreciar y tan graves en algunos casos. Y lo que es peor, que estos no los realicen sólo pequeños entes locales, sino que sean cometidos por ayuntamientos de capitales de provincia.

Sintetizando en gran medida las conclusiones parciales de cada apartado del análisis, podemos concluir que las tres principales deficiencias cometidas por los ayuntamientos analizados serían⁴²:

- La inexistencia de un inventario de todos los bienes actualizado, ni un soporte adecuado que permita conocer si los importes de infraestructura y bienes reflejan la situación real de los bienes y derechos a 31 de Diciembre. Desconociendo también las normas de valoración aplicadas, y no habiéndose realizado las amortizaciones y provisiones correspondientes. Irregularidad cometida por el 92,85% de los ayuntamientos analizados.
- El incumplimiento del ciclo presupuestario, concretamente la aprobación del presupuesto. Deficiencia cometida por ocho de los catorce ayuntamientos analizados (57,14%). De acuerdo con el artículo 169.2 de la TRLHL, la aprobación definitiva del presupuesto general por el Pleno de la Corporación deberá realizarse antes del 31 de Diciembre de año anterior al ejercicio en que deba aplicarse.
- La no disposición de un plan estratégico de subvenciones que concrete los objetivos y efectos que se pretenden con su aplicación, el plazo necesario para su consecución, los costes previsibles y sus fuentes de financiación, sujetándose en todo caso a los objetivos de estabilidad presupuestaria. Deficiencia cometida por el 42,85% de los entes locales de la muestra.

⁴² Sin entrar en detalle ni especificando posibles recomendaciones puesto que ya se ha hecho en sus respectivos apartados en el desarrollo del análisis.

En aras de lograr la transparencia que requiere el buen funcionamiento del Sector Público es necesario reducir en gran medida estas deficiencias no sólo en contabilidad y presupuestos sino también en el ámbito de contrataciones, personal y subvenciones.

Cabe destacar también que tal y como se detalla en el apartado de estabilidad presupuestaria, únicamente los ayuntamientos de Bilbao, Castellón, Ceuta, Melilla y Pamplona han cumplido, en el ejercicio objeto de fiscalización, el objetivo de estabilidad presupuestaria al encontrarse en situación de capacidad de financiación. El resto de los ayuntamientos han tenido que formular un plan económico financiero de acuerdo a la regulación pertinente.

El análisis de los informes de auditoría realizados por cámaras de cuentas regionales y el Tribunal de Cuentas de España, plantea algunas dudas con respecto a la razón por la que las normas contables son menos uniformes que en el sector privado; qué normas serían de aplicación en auditorías específicas en este sector; y por qué los auditores públicos no disponen de normas de auditoría emitidas por organismos profesionales.

Lo cierto es que una vez realizado el presente trabajo me atrevería a decir que poco se ha normalizado, estudiado y escrito sobre esta materia. Esto ha hecho que aumentase mi motivación para indagar y realizar el estudio llevado a cabo.

Es cierto que si pensamos en la gran extensión que cubre la acción pública, a través de sus distintas administraciones, la europea, la estatal, la autonómica y la local, en la gran cantidad de agentes que participan en la gestión de los servicios públicos, la complejidad de sus procedimientos, y las limitaciones de recursos de los órganos de control, externos e internos, uno puede hacerse a la idea de las dificultades que entraña la función de control de la gestión de los fondos públicos. Y más aún cuando a los órganos de control se les pide no solo que se pronuncien sobre la fiabilidad de las cuentas de los entes públicos, sino también sobre la legalidad de las operaciones que subyacen a la ejecución de sus presupuestos, y sobre la buena gestión de los servicios públicos, en términos de eficiencia y eficacia. (Garrido-Lestache, 2014)

Resulta también evidente que las entidades de control externo no cuentan con medios para fiscalizar todo el sector local, pero esto no es motivo para que no existan unos planes que permitan en función de los medios disponibles, fiscalizar de manera regular los entes presupuestariamente más importantes.

El principal problema de muchos países en la actualidad es la no realización de auditorías externas independientes y si estas se realizan, la escasa difusión del informe.

La falta de auditorías externas de los ayuntamientos españoles se podría solucionar con la ayuda de auditores privados, como ya hacen algunos países. El trabajo sería probablemente menos amplio que el de un órgano de control externo y podría limitarse solamente a la elaboración de un informe corto.

El tribunal de cuentas ya manifestó en 2011 que este Tribunal y los OCEX (Organismos de control externo) son quienes pueden, casi exclusivamente, fiscalizar y auditar las entidades del sector público; pero señaló que los auditores privados pueden colaborar en estas tareas de control tanto interno como externo. En España existe una importante red de servicios profesionales de auditoría externa privada de alto nivel y capacitación que debería ser adecuadamente utilizada en el sector público.

El sector público desarrolla un papel fundamental como dinamizador de la economía nacional y por tanto, las funciones desempeñadas por los órganos de control público suponen, sin duda, una importante contribución a la mejora en el funcionamiento del sector público. Sin embargo, como se desprende de este trabajo, existe una urgente necesidad de incrementar de forma significativa el grado de control a través de la realización de auditorías en el sector público español.

Esta situación de escasa transparencia es especialmente grave en el sector público local. Como hemos podido comprobar, sólo el 27% de los ayuntamientos de las capitales de provincia españolas emiten un informe de fiscalización completo de manera regular en el tiempo. Y por si esto fuera poco, en estos informes publicados se cometen irregularidades y deficiencias, bien sea intencionadamente o no, que dan lugar a cifras irreales que no muestran la imagen fiel del patrimonio, ni de la situación financiera, ni de los resultados de sus operaciones, ni de la liquidación de sus presupuestos de conformidad con el marco normativo que resulta de aplicación.

En resumen, la utilización de la auditoría como herramienta y procedimiento de control en el sector público no se aplica con el grado de extensión que la exigencia de mayor transparencia en el sector Público requeriría.

Cabe destacar finalmente que el beneficio del trabajo de fiscalización no está en las recomendaciones efectuadas sino en su aplicación eficaz, de ahí la importancia de realizar, en las fiscalizaciones recurrentes, un seguimiento posterior de las medidas adoptadas para corregir las deficiencias detectadas.

BIBLIOGRAFÍA

- “VI Congreso Nacional de Auditoría en el Sector Público” (2015), Revista Auditoría Pública, nº65, pp. 7-20.
- Art. 27.1, Ley 7/1988, de 5 de Abril, de Funcionamiento del tribunal de cuentas.
- Bastida, F. / Guillamón, M.D. (2009): “Contabilidad y auditoría en los grandes municipios españoles”, Revista de Auditoría Pública, nº47, pp. 101-107
- Cabeza del Salvador, I. (2009): “Reflexiones sobre la crisis económica y el papel de la auditoría pública” Revista Auditoría Pública, 47, pp. 27-45.
- Comisión del Sector Público del REA+REGA Auditores - Consejo General de Economistas (2014): “Auditores del Sector Público”
- Garrido-Lestache, A. (2014): “Nuevas funciones para el auditor privado en la auditoría de os organismos descentralizados de la Unión Europea”, nº64, pp. 64.
- Gutiérrez García, C. (2014): “La adaptación de las NIA al sector público: un cambio posible y necesario”, Revista de Auditoría Pública, nº64, pp. 5-9.
- Herrero González, E. (2012): “Las recomendaciones en el informe de fiscalización”, Revista de Auditoría Pública, nº56, pp. 25-35.
- Herrero González, E. (2014): “Las limitaciones en auditoría pública”, Revista de Auditoría Pública, nº63, pp. 21-28.
- IGAE (11-11-2013): “Norma Técnica sobre los informes de auditoría de cuentas anuales”
- López Hernández, A.M. (2011): “Control y auditoría del Sector Público en un escenario de crisis económica, Nº15, Auditores ICJCE.
- López Hernández, A.M. (2013): “Normas profesionales de la INTOSAI: directrices de auditoría”, Revista de Auditoría Pública, nº61, pág. 924.
- Mellán Hernández, J.A. (2006): “Relaciones y diferencias entre fiscalización y auditoría. Razones para una reforma de las normas de auditoría del SP”, Revista de Auditoría Pública, nº39, pp.33-44.
- Moran Méndez, E. (2009): “Reforma contable y auditoría pública”, Revista Auditoría Pública nº48, pp.71-85
- Muruzabal Lerga, J.(2003):”La fiscalización del sector local: el caso de Navarra”, nº29, pp.23-27
- Núñez Pérez, M. (2008): “La transparencia en la gestión pública” Conferencia impartida en el III Congreso Nacional de auditoría en el Sector Público.

- Orden EHA/4041/2004, de 23 de noviembre, por la que se aprueba LA INSTRUCCIÓN DEL MODELO NORMAL DE CONTABILIDAD LOCAL.
- Página oficial Tribunal de Cuentas. <http://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/es/>
- Prada, A. y Herrero E. (2015): “Reconocimiento extrajudicial de crédito”, Revista de *Auditoría Pública*, nº66, pp.119-116.
- Pucheta, M.C y Cortès, J.L. (2000): “Los informes de auditoría del sector público. Cómo son y cómo deberían ser.”. Revista auditoría pública, nº22, diciembre, pp.35-47.
- REA+REGA Auditores. Consejo General de Economistas (Octubre, 2014): Documento de la comisión del Sector Público.
- Resolución de 1 de septiembre de 1998, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se ordena la publicación de la Resolución que aprueba las Normas de Auditoría del Sector Público. <https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-1998-22640>
- Torres, L. / Pina, V. (2014): “Manual de Contabilidad Pública”, Ed. CEF, 7ªEd.

BIBLIOGRAFÍA UTILIZADA EN EL ANÁLISIS PRÁCTICO

- Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.
- Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación
- Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera
- Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (Vigente hasta el 02 de Octubre de 2016).
- Real Decreto 500/1990, de 20 de abril por el que se desarrolla el capítulo primero del título sexto de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, en materia de presupuestos.
- Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público.
- Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones.
- Real Decreto 817/2009, de 8 de mayo, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público.

- Real Decreto 1372/1986, de 13 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de Bienes de las Entidades Locales.
- Ley 2/2006, de 30 de junio, de Suelo y Urbanismo
- Ley 6/1989, de 6 de julio, de la Función Pública Vasca.
- Real Decreto 500/1990, de 20 de abril, por el que se desarrolla el Capítulo primero del Título sexto de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, en materia de presupuestos.
- Ley 15/2010, de 5 de julio, de modificación de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales, para las Administraciones Públicas y las empresas

Informes de fiscalización de los 14 ayuntamientos analizados:

- Ámbito de la Administración local (2015): Informe de fiscalización ayuntamiento de Pamplona, 2014.
- Audiencia de cuentas de Canarias (2015): Informe definitivo de la fiscalización de la cuenta general del ejercicio 2013 del ayuntamiento de Santa Cruz de Tenerife.
- Boe (16 de Agosto 2013): Informe de fiscalización del ayuntamiento de Cáceres. Ejercicios 2006-2007
- Cámara de cuentas de Aragón (2015): Informe de Fiscalización del ayuntamiento de Zaragoza 2011- Tomo I.
- Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana (05/03/2014): Informe de fiscalización de diversos aspectos de la actividad económico-financiera del ayuntamiento de Alicante. Ejercicio presupuestario 2011
- Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana (2015): Informe de fiscalización de diversos aspectos de la actividad económico financiera del ayuntamiento de Castellón de la Plana. Ejercicios 2013 a 2015.
- Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana (2016): Informe de fiscalización de diversos aspectos de la actividad económico-financiera del ayuntamiento de Valencia. Ejercicio 2013.
- TRIBUNAL DE CUENTAS (2016): Informe anual de fiscalización de la ciudad autónoma de Ceuta. Ejercicio 2013. Nº 1138.

- TRIBUNAL DE CUENTAS (2015): Informe anual de la ciudad de Melilla. Ejercicio 2013. Nº 1120.
- TRIBUNAL DE CUENTAS (2011): Informe de fiscalización del ayuntamiento de Guadalajara, ejercicios 2005 a 2007.
- TRIBUNAL DE CUENTAS (2013): Informe de fiscalización de la gestión económico-financiera del ayuntamiento de Teruel, periodo 2006-2009. Nº966
- TRIBUNAL DE CUENTAS (2013): Informe de fiscalización del ayuntamiento de Huesca, ejercicios 2008 a 2011. Nº 996.
- Tribunal Vasco de Cuentas Públicas (2016): Informe de fiscalización ayuntamiento de Bilbao 2013.
- Tribunal Vasco de Cuentas Públicas (2014): Informe de fiscalización ayuntamiento de Vitoria-Gasteiz. Ejercicio 2011