

LA AUDITORIA DE LAS HACIENDAS LOCALES

por

JOSÉ TRULLÁS FLOTATS
Censor Jurado de Cuentas

SUMARIO:

1. Introducción.—2. Algunos conceptos en relación a la contabilidad de los Entes Locales.—
3. La contabilidad de la empresa privada se adapta a los Entes Locales.—4. La auditoría
en los Entes Locales de diversos países.—5. La auditoría en los Entes Locales de nuestro
país.—6. Algunos aspectos que deben considerarse en una auditoría de las Haciendas
Locales.

1. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene por objeto dar unas ideas de la situación actual del control de auditoría en las Haciendas Locales de nuestro país.

Para ello se parte de dar unos conceptos en relación a la contabilidad de los Entes Locales a efectos de ver, si bien de forma muy breve, las distintas características que presenta en comparación con el criterio predominante de contabilidad en el sector privado.

Se exponen a continuación dos aspectos básicos de los que forman el control contable de toda empresa, como pueden ser el Balance, como típica representación de la situación patrimonial de la empresa, y Contabilidad de Costes, con la única finalidad de ver que la contabilidad y, por tanto, la auditoría, considerada de forma específica, se adapta a los Entes Locales.

El tercer apartado hace referencia a la auditoría de los Entes Locales en diversos países, cuya elección se ha realizado de conformidad con los criterios que se exponen en este propio apartado.

En el cuarto apartado se exponen distintos tipos de controles, fiscalizaciones y censuras que, en cierta forma, cabe considerar como formando parte de la técnica de auditoría, referidos básicamente a las Haciendas Locales españolas.

Finalmente, se reseñan distintos aspectos que deben considerarse en una auditoría a realizar en una entidad del sector público local y que, por distintos motivos, no se han llevado a cabo, y que se estima sería conveniente su puesta en práctica a efectos de contribuir a lograr los objetivos deseados por la colectividad local.

2. ALGUNOS CONCEPTOS EN RELACIÓN A LA CONTABILIDAD DE LOS ENTES LOCALES

Los principios generales de Contabilidad tienen aplicación, tanto en las empresas pri-

vadas como en las entidades públicas, si bien los métodos son diferentes, pudiéndose afirmar al respecto que por lo general la contabilidad de la empresa privada adquiere un carácter especulativo, partiendo de una situación inicial —Inventario—; por el contrario, la contabilidad pública es de carácter administrativo, y su punto de partida lo constituye el Presupuesto.

El sistema administrativo vigente en la Contabilidad municipal fue implantado por Decreto de 25 de enero de 1946 y recogido posteriormente en la Ley de Régimen Local, texto refundido de 1955. Está inspirado en los métodos de la Hacienda estatal, siendo de destacar la facilidad del método y la fácil interpretación de las anotaciones contabilizadas. Sus puntos básicos de partida son los créditos y débitos presupuestarios y los actos de reconocimiento y liquidación de derechos y obligaciones.

En la Contabilidad de los Entes Locales es posible advertir las mismas fases de desarrollo de la Contabilidad del Estado, es decir:

— Fase Preventiva.—Pretende calcular las necesidades de una Entidad Local y los recursos necesarios para atender dichas necesidades. Ello se refleja en un presupuesto que se forma para cada ejercicio económico, coincidente con el año natural, destinado a financiar los servicios de carácter corriente y, en menor medida, obras e instalaciones de primer establecimiento, toda vez que para este supuesto, y en los casos y para fines autorizados, es posible formar presupuestos especiales y extraordinarios.

- Fase Administrativa.—Se observan:
- Reglas fijas esenciales para hallar las variaciones de las cantidades y su expresión absoluta; y
 - Reglas variables que reflejan el carácter propio de cada Entidad y las circunstancias particulares que le son propias.

— Fase Crítica.—Se refiere a la última fase de la Contabilidad y examina la gestión económica realizada; tomando como base las anotaciones reflejadas, a efectos, entre otros, de deducir de este examen posibles responsabilidades.

La materialización de las anotaciones contables se efectúa en libros, clasificándose los mismos en principales y auxiliares. Constituyen libros principales aquellos en los que aparecen contabilizadas todas las operaciones y sus resultados, recibiendo el nombre de libros auxiliares, los que tienen por objeto reflejar las anotaciones que no es preciso figuren en los libros principales.

3. LA CONTABILIDAD DE LA EMPRESA PRIVADA SE ADAPTA A LOS ENTES LOCALES

A pesar de las particulares características de la contabilidad de los Entes Públicos en general y de los Entes Locales en particular, entendemos que los sistemas de control contable son válidos para todo tipo de entidades que desarrollen una actividad económica.

Así, el Balance, como instrumento más adecuado para representar y valorar la situación económico-financiera de una empresa, y que, por otra parte, al ser fiel reflejo de la situación patrimonial, permite, dado su estructura, aplicar la técnica de auditoría para verificar y comprobar las distintas operaciones realizadas.

Una estructura de Balance de una Entidad Local podría ser:

ACTIVO

Disponibles

- Caja-Efectivo.
- Entidades de Crédito y de Ahorro-Cuentas corrientes y Cuentas de ahorro.
- ...

Realizable

- Derechos liquidados pendientes de cobro.
- Productos y rentas del Patrimonio de la Entidad Local.
- Existencias (materiales, útiles, etc.).
- ...

Activo inmovilizado

- Constituido por el Patrimonio, admitiendo subcuentas en función de una clasificación parecida a la actual, o bien, atendiendo a la adscripción —lo que parece más ortodoxo en buena técnica contable—, al servicio correspondiente.

Cuentas de orden

- Se podría integrar en las mismas parte de los ingresos, que en realidad no tienen el carácter de tales (caso de Depósitos, Fianzas, Retenciones, etc.), puesto que son objeto de posterior devolución.

Resultados

- Déficit del ejercicio.

PASIVO

Exigible a corto plazo

- Obligaciones reconocidas y liquidadas pendientes de pago.

Exigible a largo plazo

- Préstamos.
- Empréstitos emitidos por la Entidad Local.

— Créditos a largo plazo.

— ...

No exigible

— Importe del capital líquido al inicio del ejercicio.

Cuentas de orden

— Equivalentes a las que figurarían en el Activo bajo esta denominación.

Resultados

— Superávit del ejercicio.

En este Balance podría verse reflejado el resultado de todas las operaciones del ejercicio, tanto las que hacen referencia a gastos originados por servicios de carácter corriente —atendidos especialmente a través del Presupuesto Ordinario— como los gastos derivados de obras de primer establecimiento, integrados de forma específica, en la actualidad, en presupuestos extraordinarios o especiales, en su caso, máxime si tenemos en cuenta que la distinción actualmente existente entre presupuesto ordinario, extraordinario y especial tiende a desaparecer, de forma que en un único presupuesto se llegue a contemplar toda la actividad de una hacienda local (1).

Si el Balance constituye el instrumento más adecuado para representar la situación patrimonial, económica y financiera de la empresa, permitiendo aplicar la técnica de auditoría, y la estructura del mismo es adaptable al ente local, debe serlo asimismo otro aspecto primordial de la actividad de la empresa, como es la Contabilidad de costes.

Toda Hacienda local tiene como objetivo

la asignación de unos recursos escasos de la forma más adecuada posible. Esta asignación de recursos se traduce en una prestación de servicios a la comunidad local, servicios éstos, de carácter finalista (recogida domiciliaria de basuras, servicios del comenterio, etc.), diferentes de los servicios de carácter medial (administración general, etc.), y cuya distinción deberá tener reflejo en la Contabilidad de costes.

De conformidad con el Manual de Contabilidad de Costes para las Corporaciones Locales (2), los elementos del coste los podemos considerar divididos en Presupuestarios y Extrapresupuestarios, según el siguiente detalle:

A) Presupuestarios:

1) Coste directo de cada servicio finalista:

- Personal.
- Material y gastos de conservación.
- Cargas financieras.
-

Total coste directo del servicio.

2) Costes indirectos o gastos generales de Administración:

- Personal:
 - Personal de Administración General.
 - Previsión y otras prestaciones.
 -
- Material y gastos de Administración general.

Total gastos generales de Administración.

(1) Real Decreto Ley 11/1979 de 20 de julio, sobre medidas urgentes de financiación de las Corporaciones Locales. Artículo 11.

(2) Instituto de Estudios de Administración Local. *Cuadernos de Investigación*, núm. 5, Madrid, 1976.

B) Extrapresupuestarios:

3) Amortizaciones.

Total amortizaciones.

En la actualidad los cálculos de los costes de los servicios incluyen, por lo general, solamente los costes directos, con olvido de la parte proporcional de los costes indirectos o gastos generales de Administración, y en gran parte de ocasiones, de las amortizaciones, motivos por los que la mayor parte de los servicios de carácter finalista, es decir, lo que constituye el objeto de la actividad del ente local, son más deficitarios de lo que a simple vista se deduce.

4. LA AUDITORÍA EN LOS ENTES LOCALES DE DIVERSOS PAÍSES

Se reseñan como más significados a efectos de este análisis la auditoría en los entes locales de los países siguientes: Austria, como representante de una nación centroeuropea; Dinamarca, como nación ubicada en los países nórdicos; Francia y Gran Bretaña, como componentes de los países de la Europa occidental, y finalmente, Estados Unidos (3).

Austria.—Existen normas uniformes emanadas del Ministerio Federal de las Finanzas a efectos de elaboración de los presupuestos municipales, no siendo preciso aprobación superior, sino únicamente que los alcaldes de los municipios con número de habitantes superior a veinte mil envíen copia de las estimaciones presupuestarias a la Corte de las Cuentas y, al propio tiempo, a la Administración del land.

En cuanto a la aprobación de las cuentas municipales, es suficiente, en el caso de este

tipo de municipios, con que se envíe, con carácter anual, una copia de las cuentas a la Corte de las Cuentas y —como en el caso de los presupuestos— a la Administración del land. La verificación tiene lugar sobre la exactitud de las cifras, la legalidad, la oportunidad y la eficiencia.

Dinamarca.—Los presupuestos deben ser enviados a la entidad que realiza el control general de los entes públicos, no precisándose aprobación propiamente dicha, más que en el caso de las parroquias o municipios rurales. Los presupuestos del distrito o condado, así como los de los municipios urbanos, son remitidos al Ministerio del Interior, que se limita, por lo general, a controlar la imposición fiscal.

Los presupuestos de las parroquias o municipios rurales son enviados al Consejo del distrito o condado, el cual realiza un control de la imposición, examina la legalidad y la oportunidad de los diversos extremos del estado de ingresos. En cuanto al estado de gastos, el Consejo no puede controlar directamente, y si solamente exigir un aumento de los ingresos para cubrir un déficit existente o previsible.

En cuanto a las cuentas y por lo que hace referencia a las parroquias o municipios rurales, son elaboradas por dos contables nombrados por el Consejo parroquial y elevadas posteriormente al Consejo condal, el cual, asistido de un perito contable, las censura.

Las cuentas de los condados o distritos son examinadas por un perito designado por el propio Consejo condal o distrital y remitidas posteriormente al Ministerio del Interior, si bien no está prescrito que sea precisa la aprobación por parte de dicho Ministerio.

Las cuentas de los municipios urbanos son censuradas por dos peritos elegidos al efecto por los habitantes de la municipalidad, al mismo tiempo de la elección de los miembros del Consejo municipal. Estos peritos están obligados a verificar, como mínimo una

(3) Se ha tomado como base el texto *El Municipio en el mundo*, Edit. Bayer Hnos. y Cia. Luis Marqués Carbó, 1966.

vez al año, la tesorería municipal, examinan las cuentas, dando cuenta al Consejo. Los meritados expertos y el propio Consejo municipal pueden auxiliarse de peritos contables remunerados, acudiendo por lo general a la Asociación Nacional de Municipios Daneses. Estas cuentas, una vez examinadas, son enviadas, asimismo, al Ministerio del Interior, a los únicos efectos de dación de cuenta.

Francia.—La tutela estatal se ejerce principalmente por conducto de los Prefectos y Subprefectos, que representan al Gobierno a nivel departamental, estando el control financiero en manos de las siguientes entidades y centros: «Sous-préfet» y «Préfet»; «Ministre de Finances»; «Ministre de l'Intérieur»; «Trésorier Payeur General»; «Inspection des Finances», y «Cour de Comptes».

En general, no deben someterse a la aprobación por parte de la superioridad los presupuestos de las colectividades municipales, a excepción de los relativos a municipios pequeños y en ciertos casos de presupuestos de grandes colectividades. En estos dos supuestos, los poderes de tutela son amplios, si bien los Subprefectos, Prefectos y Ministros harán lo posible para no provocar conflictos en la cuestión de los presupuestos municipales.

En cuanto al examen de las cuentas de las municipalidades, es de señalar que constituye el segundo elemento importante de la tutela estatal sobre los entes locales, siendo tres las autoridades administrativas responsables de las operaciones técnicas de verificación (Tesorero Pagador General, Inspección General de Hacienda y el Tribunal de Cuentas).

El Tribunal de Cuentas constituye la más alta jurisdicción financiera, y sus funciones consisten en examinar las cuentas para verificar su corrección, comprobar la ausencia de cualquier operación ilegal, ver si todos los gastos van acompañados del documento justificativo correspondiente y, en su caso,

descubrir pruebas de malversación o fraude de fondos.

La verificación técnica profunda de las cuentas está encomendada a la Inspección General de Hacienda, quedando la figura del Tesorero Pagador General para el examen de las cuentas de las municipalidades, con presupuesto no muy elevado.

Gran Bretaña.—La Administración local en este país tiene la característica de que la totalidad de las operaciones y transacciones financieras se encuentran a disposición del público para inspección, pudiendo estar presente el contribuyente en el momento que se realice la verificación, oponerse a las cuentas o a los detalles de las mismas.

En líneas generales se puede afirmar que el presupuesto propiamente dicho no precisa de aprobación superior.

En cuanto a las cuentas, existen tres sistemas de control:

- a) Control por tres auditores municipales (*borough auditors*).
- b) Control por auditor de distrito (*district auditor*).
- c) Control por auditor profesional (*professional auditor*).

En el supuesto a), dos de los auditores son designados por votación de los vecinos, de entre aquellas personas que reúnen las condiciones necesarias para ser concejales, pero que no son concejales, ni tampoco funcionarios municipales; el tercero es nombrado por el alcalde de entre los concejales. Los citados auditores ejercen su función durante un año.

En el supuesto b), el auditor de distrito (creado para fiscalizar las cuentas de los Condados, Distritos urbanos, Distritos rurales y Consejos de las parroquias) es nombrado por el Ministerio, a cuyo cargo compete la Administración local, es quien aprueba o pone reparos a las cuentas. Contra su resolución cabe recurso por parte de las autori-

dades locales o los propios vecinos ante el Ministerio del ramo.

En el supuesto c), el Consejo municipal contrata los servicios de un auditor profesional a efectos de verificar las cuentas.

En lo referente al control de cuentas de los municipios, es de destacar que éste puede ser ejercido por alguno de los tres sistemas expuestos, no siendo así en el caso del control realizado en las cuentas de los Condados, Distritos urbanos y rurales y Parróquias, en los que el único sistema posible es el del auditor de distrito.

Estados Unidos.—En todos los municipios de cierta importancia existe un funcionario designado por votación popular, denominado «auditor» o «controller», a quien se confía la labor de tener al día la parte documental de la ejecución del presupuesto, así como la contabilidad y el control de gastos, velando el Consejo Municipal para que lleve a buen término dicha labor.

Al terminar el ejercicio económico, es obligación del Consejo Municipal la realización de una investigación posterior (*post-audit*) a la ejecución del presupuesto. Por lo general, esta labor se confía a personas u organizaciones ajenas al Consejo: Contables públicos (*Certified Public accountants*) o Empresas de contabilidad pública (*Public accounting firms*). Por otra parte, dichas personas u organizaciones, a petición del Consejo Municipal, realizan en determinados municipios una investigación constante.

En varios Estados federales existe una oficina estatal, con el fin de controlar las cuentas de las administraciones locales y asesorar en la materia. Tal control y asesoramiento recae en los Condados, Distritos escolares, «Townships» y pequeños municipios.

En otros Estados, es la propia Administración estatal la que examina las cuentas mediante sus propios funcionarios en alguno o en todos los entes locales, si bien en el caso de las grandes ciudades no sometidas a control de sus cuentas suelen adoptar el sistema

de verificación interna, pudiendo disponer al efecto de personal especializado.

Finalmente, en otro tipo de Estados, se deja a criterio de los municipios el elegir, entre el personal funcionario, el experto contable, o bien solicitar los servicios de un experto contable proveniente del sector privado, pudiéndose efectuar en este último supuesto la verificación, de conformidad a normas reguladoras dictadas por el Estado.

5. LA AUDITORÍA EN LOS ENTES LOCALES DE NUESTRO PAÍS

En lo concerniente a la fase inicial de la contabilidad, es decir, en lo relativo a Presupuestos, digamos que la aprobación de los mismos corresponde a la Corporación en Pleno, con exposición posterior al público durante quince días hábiles, a efectos de posibles reclamaciones. Transcurrido dicho plazo, deberá ser remitido al Delegado de Hacienda de la provincia para su autorización. Las reclamaciones —posibilidad de control por parte de los vecinos— únicamente podrán versar sobre: a) No haberse ajustado su elaboración y aprobación a los trámites establecidos por la Ley; b) Por omitir el crédito necesario para el cumplimiento de obligaciones exigibles a la entidad local, en virtud de precepto legal o de cualquier otro título legítimo, o consignarse este crédito para atenciones que no sean de competencia municipal o provincial, ni preceptivas; y c) Por ser de manifiesta insuficiencia los ingresos con relación a los gastos presupuestados.

El control ejercido por el Delegado de Hacienda es un control de legalidad.

En cuanto a la fase de ejecución del Presupuesto, debe reseñarse la función fiscalizadora e interventora que ejerce, casi con exclusividad en el campo económico-financiero de los entes locales, el Interventor de Fondos. Al respecto y por la posible similitud, aunque no equivalencia —toda vez que la función ejercida es más bien de carácter

previo—, con lo que debería constituir propiamente auditoría de cuentas, citaremos algunas de las más caracterizadas funciones, como son la de negarse al pago de gastos que no tengan consignación presupuestaria o que por cualquier motivo contravengan alguna disposición legal vigente; oponerse a que los fondos y valores de la Corporación estén en poder de los particulares, agentes o representantes, y no en las arcas de la entidad; dar cuenta oficial del retraso que observe en los ingresos; formular oposición a que en los pagos sean infringidas las prioridades que se deriven de títulos legítimos preferentes o de carácter inexcusable de las obligaciones; ejercer la fiscalización previa de todo acto, documento o reclamación que produzca derechos u obligaciones, ingresos o pagos, entradas o salidas de toda clase de valores, artículos y efectos en las Cajas, almacenes y establecimientos de la Entidad local, así como la de todo acto administrativo que implique el reconocimiento de una obligación; examen y censura de toda cuenta o justificante de los mandamientos de pago; intervención formal y material del pago; intervención de las inversiones destinadas a realizar servicios, obras, adquisiciones y su recepción; dictamen sobre procedencia de nuevos servicios o reforma de los existentes; fiscalización de todo acto administrativo de la gestión de ingresos; expedición de certificaciones de descubierto contra los deudores por recursos, alcances o descubiertos, y todos los demás que tengan por objeto fiscalizar la ejecución de los Presupuestos y el exacto cumplimiento de las disposiciones vigentes.

En lo relativo a la rendición de cuentas, es de señalar que los Ayuntamientos han de remitir a la Comisión Central de Cuentas, por mediación de las Unidades Básicas de Administración Local, de los respectivos Gobiernos Civiles, las Cuentas Generales de los Presupuestos (rendidas por el Presidente de la Corporación, aprobadas por el Pleno de la Corporación, expuestas al público para

atender posibles reclamaciones, recogen todo el movimiento habido en cuanto a ingresos y gastos, cobros y pagos); la de Administración del Patrimonio (rendida por el Presidente de la Corporación, aprobada por el Pleno de la Corporación, expuesta al público a efectos de posibles reclamaciones, refleja el movimiento habido en el Patrimonio municipal y situación del mismo a fin de ejercicio); las de Caudales (rendidas por el Depositario de Fondos, aprobadas por la Comisión Municipal Permanente, donde exista, presentan el movimiento de fondos habido durante un trimestre), y las de Valores Independientes y Auxiliares del Presupuesto (rendidas por el Depositario de Fondos, aprobadas por la Comisión Municipal Permanente, recopilan las operaciones de cobro y pago, que no constituyen operaciones de Presupuesto Ordinario, Especial o Extraordinario).

La fiscalización que realiza la Comisión Central de Cuentas es de carácter legalista, formulando en relación a este aspecto cuantas observaciones y reparos estime convenientes al Ente local, pero sin que exista pronunciamiento en relación a la oportunidad o eficacia de la actividad llevada a cabo durante el ejercicio.

De lo expuesto se deduce la no existencia de una técnica de auditoría propiamente dicha, que abarque el área que en la actualidad se viene desarrollando en el sector privado, puesto que tanto en la fase de elaboración y aprobación de los Presupuestos, como en la de Fiscalización-Intervención, ejercida básicamente por el Interventor de Fondos durante la fase de ejecución del presupuesto, y, asimismo, en la labor que lleva a término la Comisión Central de Cuentas, en la fase de rendición de cuentas, lo que impera es un control de carácter legalista, sin profundizar en criterios de rentabilidad, oportunidad y eficacia de la gestión realizada por el ente local.

En la Ley General Presupuestaria de 4 de enero de 1977 y Real Decreto 1124/78, de 12 de mayo, por el que con carácter de ins-

trucción provisional se desarrollan las normas relativas a los servicios de Intervención y control contenidas en la Ley, parece existir un intento de introducir el concepto y naturaleza de auditoría en el sector público, lo que hace suponer que no se hará esperar su aplicación, en cuanto a la concepción del mismo, a las comunidades locales, motivo por el que se estima conveniente efectuar un breve comentario al mismo.

La Ley General Presupuestaria antes reseñada introduce en el ordenamiento jurídico distintas novedades, siendo una de las más destacadas la referente al perfeccionamiento y ampliación del control del gasto público, a cuyo fin al lado del control tradicional, representado por la función interventora de dilatado historial en nuestro país, se establecen los controles financiero y de eficacia (artículo 17 y ss.) y el control de auditoría (art. 100) a determinados Organismos autónomos.

En el Real Decreto antes citado, y en su parte dispositiva, se hace constar que compete a la Intervención General de la Administración del Estado el control de auditoría, a que se refiere, a su vez, el artículo 100 de la ya citada Ley General Presupuestaria.

En el artículo 3.º del Real Decreto que venimos comentando se establecen las comprobaciones o procedimientos de auditoría que consistirán en:

- a) La comprobación de los ingresos y pagos realizados.
- b) La comprobación de los documentos justificativos de los asientos de cargo y data.
- c) La comprobación material de las existencias.
- d) La verificación de los libros de contabilidad, balances, cuentas de resultados, demás estados y cuentas que de forma reglamentaria tenga que efectuar o rendir el Organismo correspondiente.

El apartado tercero del mismo artículo se

refiere a la periodicidad de las comprobaciones y verificaciones mencionadas, al establecer que las mismas se llevarán a cabo según determine la Intervención General de la Administración del Estado, dadas las características del Organismo, si bien deberán efectuarse, como mínimo, una vez al año.

Los organismos que deberán llevar a la práctica la auditoría serán, según el apartado cuarto del propio artículo tercero, en los que tengan carácter civil, por funcionarios del Cuerpo de Intervención y Contabilidad de la Administración Civil del Estado, y en los de carácter militar, por funcionarios de Cuerpos militares de Intervención que, para cada caso, designe el Interventor General de la Administración del Estado.

En lo referente a la forma de realizar el informe y el trámite del mismo, lo contempla el apartado cinco, en el que se dice que el funcionario o funcionarios que realicen la auditoría deberán emitir informe escrito, en el que se haga constar cuantas observaciones y conclusiones se deduzcan de la auditoría practicada, debiendo dar cuenta de estos informes al Interventor General de la Administración del Estado, quien dispondrá su remisión al Presidente o Director del Organismo, el cual, en un plazo de quince días, manifestará su conformidad o discrepancia con la auditoría practicada. En caso de conformidad, el Interventor General adoptará las resoluciones que procedan. En el supuesto de que el Presidente o Director del Organismo correspondiente formule discrepancias en relación al informe de auditoría practicado, el Interventor General, caso de estar de acuerdo con aquéllas, procederá de la misma forma que en caso de conformidad. Si subsistieran las discrepancias, elevará las actuaciones al Consejo de Ministros para la adopción de la resolución definitiva.

Del contenido del Real Decreto que venimos comentando cabe señalar la innovación que supone la introducción del control de auditoría en la Administración Estatal;

específicamente en los Organismos autónomos.

Asimismo, es de reseñar que dicho control va encaminado, principalmente, a controlar el gasto público, habida cuenta de que tal como se hace constar en la parte dispositiva final primera, del repetido Real Decreto, lo que se pretende es una total regulación del control del gasto público.

La validez práctica de estas disposiciones dependerá, por una parte, del posterior desarrollo de las mismas, y por otra, de la independencia que la Intervención General del Estado —a la que se le encomienda el control de auditoría— tenga de hecho, en relación a los Organismos autónomos, a los que se realiza o realizará dicho control.

6. ALGUNOS ASPECTOS QUE DEBEN CONSIDERARSE EN UNA AUDITORÍA DE LAS HACIENDAS LOCALES

Parece evidente que el control de auditoría de los Organismos públicos, en general, y de las Haciendas Locales, en particular, debe abarcar unos aspectos que en la actualidad no se realiza y que entendemos es perfectamente posible, con las adaptaciones necesarias a la estructura de estas Haciendas, de los procedimientos y técnicas, concebidos en su sentido más amplio, de la Economía de la empresa, que permita valorar la actuación de estos Entes, desde una perspectiva de rentabilidad, eficacia y oportunidad, sin que ello suponga menoscabo alguno al control de legalidad imperante en la situación actual.

Así, partiendo del Balance como representación genuina de la situación del patrimonio de una empresa y asimismo de una Hacienda o Ente local, podemos considerar la auditoría a realizar en el *aspecto patrimonial*, y que debería contemplar, entre otros, los siguientes cometidos:

- Verificación del Balance de la Hacienda Local, a cuya estructura se adapta esta forma de representación del patrimonio, como se ha expuesto ya en el primer apartado de este trabajo.
- Cálculo del verdadero valor de los bienes e inversiones propiedad del Ente Local, con expresión de las variaciones experimentadas por distintas causas, como pueden ser la de pérdida del valor adquisitivo de la moneda, desgaste funcional, desgaste técnico, etc.
- Estudio de las inversiones realizadas a efectos de prestación de servicios, con el fin de analizar relación Coste-Beneficio.

En el *aspecto económico*, el control de auditoría debería actuar en campos tales como:

a) *Servicios*

- Coste de los mismos, tomando en consideración toda la problemática que ello comporta y, de forma específica, el procedimiento de amortización, que debería reflejarse en el Resultado del Ejercicio (disminuyendo superávit o aumentando déficit), a la vez que pondría de manifiesto las pérdidas de valor que experimentan las inversiones, y que constituye uno de los aspectos más abandonados de los Entes locales.
- Estudio de los servicios necesarios para hacer frente a las demandas crecientes de la población, tanto a corto como a medio plazo.
- Análisis de rentabilidad de las inversiones, tanto desde un punto de vista económico como social, todo ello en función del coste de la inversión a realizar y del de su conservación y mantenimiento, en comparación con el beneficio, o mejor dicho, utilidad (en

sentido de rentabilidad social) a obtener, previos los criterios de garantías, selección, etc.

b) Ingresos

- Estudio de la presión fiscal.
- Estudio del rendimiento de los ingresos.
- Estudio de la posibilidad de hacer uso de las distintas formas de recursos que constituyen ingreso para los Entes locales (Arbitrios, Tasas por prestación de servicios o aprovechamientos especiales, Contribuciones especiales, Arbitrios con fin no fiscal, etc.).

c) Gastos

- Análisis del coste de Personal, con especial incidencia en el cálculo de la productividad del mismo, adscripción a los distintos servicios finalistas que presta la Corporación Local, imputación de los gastos de administración general, es decir, personal administrativo.
- Análisis de los gastos que son consecuencia del mantenimiento y conservación de los servicios, estudiando las causas que motivan o han motivado la variación de los mismos.
- Análisis de los importes entregados en concepto de colaboración o subvención, a efectos de determinar, en lo posible, si el destino de la misma lo ha sido con criterios compartidos con la actividad propia de la Hacienda local.

En el aspecto financiero, el control de auditoría deberá incidir en:

- Analizar si la corriente de cobros y

pagos habida en el transcurso del ejercicio se ha correspondido o no con el plan financiero trazado a primeras fechas del período, analizando en el supuesto de que hayan existido diferencias entre lo programado y lo realizado, el motivo de las mismas.

- Estudiar la capacidad de endeudamiento de la Hacienda local de que se trate, procurando establecer un límite en función de los recursos ordinarios del Presupuesto, a efectos de evitar que un excesivo importe del crédito comprometa las posibilidades de formación de capital, al aumentar los gastos corrientes como consecuencia del mayor importe de intereses, comisiones y otros gastos financieros.
- Ver si el sistema o sistemas de financiación es el más adecuado, atendidas las características de la Corporación Local, analizando las distintas posibilidades (Autofinanciación, Préstamos, Empréuticos, etc.) y las ventajas e inconvenientes que cada una de ellas comporta.
- Comprobar a qué nivel han evolucionado en el transcurso del ejercicio los índices relativos a liquidez y solvencia, entre otros, que a semejanza de lo que ocurre en el sector privado, tiene gran importancia a efectos de paliar, en lo posible, no la penuria de recursos por otra parte tradicional en la Administración Local de nuestro país, y cuya solución va más allá del objetivo de este trabajo, sino la asimismo tradicional falta de periodicidad en la percepción de los recursos de los Entes locales.

Entendemos que el control de auditoría debe contribuir a que se pase del control puramente jurídico contable, control de legalidad, a un control basado en el criterio de

la eficacia, sin olvidar el criterio formal, de forma que administrando los recursos escasos disponibles se puedan alcanzar los objetivos deseados por la colectividad local.

El concepto de Presupuesto, por el que se rige toda la actividad de los Entes Locales, debe ser superado por una programación de la que sólo una parte de la misma podrá tener cabida en presupuesto anual del ejercicio, que abarcará unos objetivos muy concretos y la forma de financiación de los mismos, quedando fuera del mismo los objetivos que por su importancia adquieran una programación a mayor plazo.

El poder público parece ser consciente de ello, prueba de ello es el Real Decreto Ley 11/1979, de 20 de julio, sobre medidas urgentes de financiación de las Corporaciones Locales, en donde parece existir un intento de caminar hacia lo apuntado en el párrafo anterior, al establecer en su artículo 11 que las Entidades locales elaborarán y aprobarán un presupuesto general consolidado, en el

que se integren el presupuesto ordinario y los presupuestos especiales de urbanismo y de los servicios, órganos y demás entes dependientes de la Corporación, si bien quedan fuera del mismo los presupuestos extraordinarios, al establecer que se unirán como anexos —por tanto, parece que a título informativo— el estado de ejecución de aquéllos, la parte de los mismos a realizar en el año, así como una previsión de los nuevos presupuestos a aprobar en el transcurso del ejercicio.

No obstante, queda bastante camino para poder alcanzar los objetivos de una programación a cierto plazo y vencer inconvenientes, de los que no son ajenos los relativos a la falta de medios por parte de las Haciendas Locales, cierta reminiscencia por parte del elemento técnico, personal funcionario ante la aparición de nuevas técnicas y creación de órganos adecuados a un nivel superior al del ente local que aglutine y dé forma a los deseos y necesidades de éstos.