

# Las actuaciones fiscalizadoras del Tribunal de Cuentas sobre el análisis del déficit público en el contexto de la Unión Económica y Monetaria

## 1. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LAS ACTUACIONES FISCALIZADORAS DEL TRIBUNAL DE CUENTAS SOBRE EL DÉFICIT PÚBLICO

Con la aprobación del Pacto de Estabilidad y Crecimiento en el Consejo de Ámsterdam, celebrado en junio de 1997, que limita la utilización del déficit público como instrumento de política económica de la Unión Económica y Monetaria, adquiere una singular importancia el control del déficit público que ha de mantenerse, en principio, por debajo del 3%.

El Tribunal de Cuentas, en el ejercicio de su función fiscalizadora, con anterioridad a dicha fecha, ya comenzó a incluir a partir del Informe anual de 1994 un apartado de análisis del déficit y del endeudamiento de las distintas Administraciones y entidades sometidas a régimen presupuestario limitativo. El objetivo perseguido era obtener el conocimiento más aproximado posible de la situación económico financiera, y más concretamente, del déficit ajustado, derivado de las liquidaciones presupuestarias. Los trabajos de verificación se dirigieron directamente a evaluar la representatividad de las cuentas y a examinar aquellas operaciones que por su conexión con el déficit pudieran originar una alteración en la cuantificación que de dichas magnitudes se deducía de las cuentas rendidas.

El concepto de déficit así analizado por el Tribunal era coincidente con el definido en el Plan General de Contabilidad Pública de 1994, como la diferencia positiva o negativa, entre la totalidad de ingresos presupuestarios realizados durante el ejercicio, excluidos los derivados de la emisión y creación de pasivos financieros, y la totalidad de gastos presupuestarios del mismo ejercicio, excluidos los derivados de la amortización y reembolso de pasivos financieros, y diferente, por tanto, del empleado en contabilidad nacional.

Este apartado continúa introduciéndose, con idéntico alcance, en los informes anuales de años posteriores hasta 1998, último ejercicio antes de la conversión del Informe Anual, por decisión del Pleno del Tribunal de Cuentas de fecha de 28 de junio de 2001, en una Memoria de las actuaciones de la actividad fiscalizadora del Tribunal en un ejercicio presupuestario.



Además del tratamiento específico que sobre el déficit ha realizado el Tribunal de Cuentas, hay que señalar, por su directa relación con el tema, la fiscalización de las modificaciones presupuestarias y el análisis del Estado de Liquidación del Presupuesto de las Administraciones Públicas incluido dentro de las Declaraciones Anuales sobre la Cuenta General.

La fiscalización de las modificaciones presupuestarias, tarea impuesta por los artículos 11 de la LOTCU y 42 y 43 de la LFTCU, se ha venido efectuando tradicionalmente mediante un examen, que atiende a su regularidad financiera y contable y a su racionalidad económica, y más recientemente, a partir de los Informes anuales de 1997 y 1998 y las últimas Declaraciones Definitiva de la Cuenta General, a su forma de financiación.

En estos informes se han expuesto de manera reiterada, como deficiencias significativas, el que las resoluciones aprobatorias de las modificaciones no especifiquen su incidencia en la consecución de los objetivos previstos, la ausencia de información suficiente sobre su financiación, que impide conocer hasta qué punto son financiadas mediante incremento del endeudamiento, minoración del remanente de

tesorería, compensación con la no ejecución de otras partidas de gastos o mayores recursos, la carencia del concepto preciso de recurso afectado y la deficiente delimitación de la ampliación y de la generación como figuras modificativas. Como consecuencia de su continua repetición, el 21 de diciembre de 1993 fue aprobada por el Pleno del Tribunal una Moción sobre la aplicación de los principios generales presupuestarios en la autorización de los créditos de los PGE y sus modificaciones, que contenía, entre sus recomendaciones, la de expresar en toda modificación presupuestaria, además de su forma de financiación, su incidencia en el déficit público.

En relación con el análisis del Estado de Liquidación Presupuestaria, incluido en las Declaraciones Anuales de la Cuenta General, se han puesto de manifiesto, reiteradamente, defectos de imputación temporal presupuestaria derivados de las operaciones pendientes de aplicar al presupuesto del ejercicio y de las partidas de gastos contabilizadas extrapresupuestariamente, que permanecen en dicha situación varios ejercicios, y que afectan directamente a la representatividad del saldo presupuestario, concepto asimilable al de déficit presupuestario que aparecerá en la Ley General de Estabilidad Presupuestaria.

## **2. EL CONTROL EXTERNO, PERSPECTIVAS ANTE LA CREACIÓN DE LA UNIÓN ECONÓMICA Y MONETARIA**

Con la entrada de nuestro país en la Unión Económica y Monetaria se otorga un papel primordial a la política presupuestaria como instrumento para asegurar la compatibilidad del equilibrio macroeconómico con la política monetaria única fijada por el Banco Central Europeo, de ahí la promulgación la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria y su complementaria la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre.

La función del órgano de control de velar para que se apliquen los mecanismos establecidos en las leyes de estabilidad para la consecución del objetivo de estabilidad presupuestaria, lleva aparejado consigo un control más exhaustivo del montante total del gasto público. En efecto, a partir del

momento de la aprobación de las leyes mencionadas, adquiere una mayor relevancia dicho control, ante la imposibilidad del aumento constante del gasto público derivado del carácter no confiscatorio de los tributos y de la influencia de la coyuntura económica que impiden variaciones significativas a corto plazo en la recaudación.

La ley de estabilidad presupuestaria, cuyo objetivo fundamental es el control del déficit público definido en términos de contabilidad nacional como capacidad o necesidad de financiación introduce, en el campo de la presupuestación, novedades concretadas en la introducción de los principios de estabilidad presupuestaria, plurianualidad, transparencia y eficiencia en la asignación y utilización de recursos públicos, que como es lógico afectan a la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas definida en el artículo 9 de la LOTCU, que se refiere al sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía, y que ejerce su función en relación con la ejecución de los programas de ingresos y gastos públicos, y más concretamente, a los procedimientos de fiscalización del examen y comprobación de la Cuenta General del Estado y de las cuentas anuales de las restantes Administraciones Públicas, del examen de los expedientes de contratación y del examen de los expedientes de las modificaciones de los créditos iniciales.

### 2.1. Principio de estabilidad presupuestaria

Con la entrada en vigor de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria adquiere una gran importancia el control tanto cualitativo como cuantitativo del gasto público. De ahora en adelante, en el procedimiento de elaboración presupuestaria se fija un objetivo de estabilidad, que constituye el límite del gasto no financiero del presupuesto del Estado, que no podrá ser superado, de tal forma que dentro del presupuesto se contempla la existencia de un fondo de contingencia de ejecución presupuestaria para hacer frente a los ineludibles impre-



vistos que pudieran surgir durante el año y de cuya utilización ha de remitirse un informe trimestral a las Comisiones de Presupuestos del Congreso de los Diputados y del Senado y cuyo remanente no podrá ser objeto de incorporación a ejercicios futuros.

En este nuevo contexto, en el que la financiación de las modificaciones de crédito sólo lo podrán ser mediante el recurso al Fondo de contingencia de ejecución presupuestaria o mediante bajas en otros conceptos y con el que se pretende frenar la tendencia expansiva del gasto aprobado mediante las modificaciones en el presupuesto inicial, adquiere singular relevancia el control ejercido por el Tribunal de Cuentas en el análisis de las modificaciones presupuestarias que, como ya se ha señalado anteriormente, constituye uno de los cometidos anuales del Tribunal de Cuentas que le viene impuesto en su Ley Orgánica y en su Ley de Funcionamiento y cuyo enfoque, que ya en los últimos ejercicios, ha ido evolucionando de un simple análisis formal sobre la regularidad financiera y contable y su racionalidad a tener en cuenta las fuentes de financiación, deberá orientarse a controlar aspectos sustantivos como la necesidad, discrecionalidad y oportunidad de las modificaciones.

La última novedad introducida por el principio de estabilidad presupuestaria, determinación de las consecuencias derivadas de las situaciones de déficit o superávit presupuestario, afecta al control del saldo presupuestario e incide en el procedimiento fiscalizador regulado en el artículo 33 de la LFTCU, el relativo al examen y comprobación de la Cuenta General del Estado. Adquiere una especial relevancia la representatividad del Saldo de la Liquidación Presupuestaria, ya que las situaciones especiales de déficit presupuestario requerirán la formulación de un plan económico-financiero de corrección del desequilibrio y en el caso de superávit éste deberá destinarse en la Administración General del Estado a reducir su endeudamiento neto. Por tanto, dentro de este apartado es de la mayor importancia la detección de irregularidades en la imputación temporal de operaciones tales como los gastos del ejercicio no aplicados al presupuesto que se han venido poniendo de manifiesto año tras año en la Declaración anual de la Cuenta General.

Por último, también se verán afectadas las fiscalizaciones individuales en las que deberán ponerse de manifiesto situaciones especiales de riesgo de déficit en la medida que pudieran impedir el cumplimiento de las obligaciones asumidas por España

frente a la Unión Europea como consecuencia del Pacto de Estabilidad y Crecimiento y producir con ello sanciones económicas.

### 2.2. Principio de plurianualidad

Este principio que representa una de las principales novedades introducidas por la Ley General de Estabilidad Presupuestaria y desarrollado posteriormente en la nueva Ley General Presupuestaria introduce en la gestión del sector público el régimen de presupuesto anual enmarcado en los límites de un escenario plurianual.

Los escenarios presupuestarios plurianuales marcan los límites, referidos a los tres ejercicios siguientes, que la acción del gobierno debe respetar en los casos que sus decisiones tengan incidencia presupuestaria y constituyen la programación de la actividad del sector público estatal en los que se definen los equilibrios presupuestarios básicos, la previsible evolución de los ingresos y los recursos a asignar a las políticas de gasto. El Ministerio de Hacienda con anterioridad a la aprobación del proyecto de Ley de Presupuestos del Estado de cada año ha de confeccionar estos escenarios de previsiones plurianuales de ingresos y gastos a los que los proyectos de ley, las disposiciones reglamentarias, los



actos administrativos, los contratos y los convenios de colaboración y cualquier otra actuación con incidencia presupuestaria han de ajustarse.

En este escenario cobra una mayor relevancia los compromisos de gasto de carácter plurianual regulados en el artículo 47 de la nueva Ley general presupuestaria que permite su existencia siempre que no superen los cuatro años y respeten unos determinados porcentajes aunque autoriza al Gobierno, en casos especialmente justificados, a su modificación. Estos compromisos han de especificarse en los escenarios presupuestarios plurianuales y contabilizarse separadamente.

Asimismo, hay que señalar en relación con ellos cómo la nueva Ley General Presupuestaria introduce una gran laxitud en cuanto a la posibilidad de adquirir compromisos de gasto de carácter plurianual, ya que extiende tal autorización a todos los Capítulos presupuestarios, que en la Ley antigua estaba limitado a determinados supuestos, y además se elimina el condicionante de que el gasto se tenga que iniciar en el propio ejercicio, lo que puede dar lugar a que el presupuesto no financiero de un año esté ya fuertemente comprometido por decisiones de años anteriores.

Este nuevo marco temporal incidirá directamente en el examen y comprobación de la Cuenta General, que habrá de prestar especial atención al análisis de los compromisos de gasto de carácter plurianual contenidos en la misma por el motivo anteriormente expuesto y, además, en el examen de la contratación administrativa, en el que habrá de comprobar la adecuación de la programación temporal.

Igualmente, en las fiscalizaciones individuales aprobadas por el Pleno será necesario examinar que cualquier actuación con implicaciones en varios ejercicios se atenga al escenario plurianual en su aprobación, ejecución y registro contable.

### **2.3. Principio de transparencia**

El principio de transparencia, mediante el cual las liquidaciones presupuestarias han de ofrecer

información adecuada y suficiente que permita la verificación del cumplimiento del principio de estabilidad presupuestaria, repercute directamente en el examen y comprobación de la Cuenta General de las Administraciones Públicas, y especialmente, desde la nueva estructura de la Cuenta General dada por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, en buena parte articulada según las recomendaciones efectuadas por el Tribunal de Cuentas en su Moción, aprobada en el Pleno de 27 de junio de 1996, sobre diversos aspectos relativos a la rendición de cuentas en el sector Público Estatal y al contenido y ámbito de la Cuenta General del Estado. Una nueva estructura, mantenida por la Ley 47/ 2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, que presenta una correlación formal y material con los Presupuestos Generales del Estado, representando, por consiguiente, el cumplimiento por parte del ejecutivo de las autorizaciones contenidas en la Ley General de Presupuestos del Estado.

Los problemas surgidos en el procedimiento de consolidación de todas las cuentas del sector público estatal han imposibilitado, hasta el momento, la obtención de la información anterior, lo que ha llevado a que los Plenos del Congreso de los Diputados y del Senado, en sus sesiones de 28 de noviembre y de 18 de diciembre de 2002, respectivamente, adoptasen, entre otros, el acuerdo de aprobar la resolución previamente convenida por la Comisión Mixta para las relaciones con el Tribunal de Cuentas por la que se insta al Gobierno para que modifique la Orden Ministerial de 12 de diciembre de 2000 en diferentes aspectos relativos a la elaboración de la Cuenta general, a la vez que solicita al Tribunal la realización de una moción o propuesta que clarifique cuáles deben ser los procedimientos de formación, el alcance y contenido de la Cuenta General del Estado y las posibilidades de su consolidación, considerando su viabilidad práctica, moción que todavía no ha sido aprobada por el Pleno.

Asimismo, la nueva Ley General Presupuestaria mantiene la posibilidad para los tres sectores públicos: administrativo, empresarial y fundacional, de la utilización para la formación de sus cuentas generales de la agregación o consolidación dejando en manos del Ministro de Hacienda la determinación de la obtención de una cuenta agregada o consolidada de todos los entes del sector público estatal, o en su caso por sectores.

En este contexto, el Tribunal deberá seguir pronunciándose sobre el suministro de la información proporcionada por las diversas cuentas de las Administraciones Públicas Estatales que, como mínimo, debería presentarse consolidada al nivel que figura en los Presupuestos Generales del Estado para así ofrecer una información más en consonancia con la imagen fiel de la actividad económica desarrollada por todo el Sector Público estatal.

Por último, incidiendo en este principio la nueva Ley General Presupuestaria en su artículo 27 establece que el presupuesto y sus modificaciones contendrán información suficiente y adecuada para permitir la verificación del cumplimiento de los principios y reglas que los rigen y de los objetivos que se propongan alcanzar. Artículo que pone de manifiesto nuevamente la importancia de la fiscalización de las modificaciones presupuestarias en la que habrá de atender, junto con lo ya expuesto en el apartado relativo al principio de estabilidad presupuestaria, a la calidad de la información contenida en los expedientes de modificaciones.

#### **2.4. Principio de eficiencia en la asignación y utilización de recursos públicos**

En la nueva concepción presupuestaria introducida por la LGEP y, como consecuencia de la fijación de un límite anual de gasto, adquiere una mayor relevancia el principio de eficiencia en la asignación y utilización de recursos públicos, definido en el artículo 6 de la ley, por el que en cualquier gasto público habrá que valorarse sus repercusiones y efectos y su gestión habrá de estar orientada por la eficacia, la eficiencia y la calidad.

En efecto, la limitación en el volumen total del gasto implica que las asignaciones a unas partidas presupuestarias se hagan a costa de otras. En otras palabras, nos encontramos ante unos recursos escasos que hay que distribuir lo más eficientemente posible en unas circunstancias en las que se enfrentan demandas de mejores servicios públicos con la necesidad de mantener el déficit público por debajo del límite establecido, lo que hace más imprescindible maximizar el grado de utilización de los mismos.

Eficiencia, según la definición dada por la NAO, se refiere a la optimización de la relación entre la producción de bienes, servicios u otros resultados y los recursos utilizados para producirlos, o sea, a gastar bien. Por tanto, para evaluar la eficiencia de un servicio se necesita haber definido previamente un conjunto de objetivos asignados a unos costes, lo que en nuestro sistema presupuestario se ha venido plasmando bajo la modalidad de presupuestos por programas. Es una técnica que permite la integración de la presupuestación y la planificación. Así, el Ejecutivo fija unos objetivos e indicadores que son aprobados en los presupuestos anuales y corresponde al órgano de control verificar que se hayan realizado al menor coste posible.

El presupuesto por programas se introdujo por primera vez en España con la Ley 11/ 1977, de 4 de enero, pero no fue hasta el año 1984 cuando se adoptó la nueva estructura presupuestaria. No obstante, a pesar del tiempo transcurrido, este sistema continúa con bastantes deficiencias, tales como ausencia de planificación, definición de objetivos e indicadores poco precisa, cambios temporales constantes en su establecimiento, falta de asignación de costes a objetivos y falta de seguimiento de los responsables, que impiden su óptima utilización como instrumento de control.

La nueva Ley General Presupuestaria, tratando de paliar alguna de las deficiencias anteriores, ha regulado en su artículo 29 los Programas plurianuales, en los que los centros gestores han de establecer para

tres ejercicios consecutivos los objetivos a conseguir y las acciones necesarias para alcanzarlos así como las dotaciones de los programas presupuestarios.

Se intenta que sea operativo el sistema de presupuestación por programas plurianuales desde el momento en que las asignaciones presupuestarias se efectuarán tomando en cuenta, entre otras circunstancias, el nivel de cumplimiento de los objetivos en ejercicios anteriores. Aunque, en principio es más bien una declaración de intenciones al no prever la ley mecanismos para ello.

La fiscalización, que sobre ellos se haga, contará con nuevos instrumentos, a saber, el Balance de resultados e informe de gestión que los centros gestores del gasto han de confeccionar, relativos al cumplimiento de los objetivos fijados para ese ejercicio en el programa plurianual. Además, la Cuenta General del Estado deberá suministrar información no sólo acerca de la ejecución y liquidación de los presupuestos, sino también sobre el grado de realización de los objetivos.

El control de eficiencia, como equivalente al control de gestión u operativo, tiene como finalidad la detección de las deficiencias de los sistemas de gestión existentes y recomendar la implantación de otros nuevos. Comienza por un control de legalidad, dado que existen leyes, reglamentos u otras normas que delimitan cuestiones procedimentales y de eficacia y ha de extenderse más allá, ya que no todo es susceptible de regulación.

Este principio vuelve a incidir, como los anteriores, en el procedimiento fiscalizador relativo al examen y comprobación de la Cuenta General del Estado en la medida que la misma ha de contener información sobre el grado de realización de los objetivos.

Además, en la programación anual de fiscalizaciones a realizar por el tribunal, habrá que potenciar las auditorías operativas en su triple vertiente de auditoría de programas presupuestarios, auditoría de sistemas y procedimientos y auditoría de economía, eficacia y eficiencia y no olvidar la doble pers-

pectiva temporal, anual y plurianual, que surge en los programas presupuestarios tras la aprobación de la nueva Ley General Presupuestaria.

Por otra parte, este control dará lugar a la inclusión de recomendaciones en los informes individuales o la aprobación de mociones en el caso de deficiencias reiteradamente observadas en determinadas áreas que promuevan cambios en la gestión y control interno y en la normativa legal y contribuyan a mejorar la eficiencia.

### 3. BREVE REFERENCIA AL ÁMBITO TERRITORIAL

Aún cuando el análisis anterior se ha referido exclusivamente al ámbito estatal, éste quedaría muy incompleto sin hacer una escueta referencia a la implicación de los diversos Entes Territoriales.

Si tenemos en cuenta que los límites del déficit se establecen por la Unión Europea para el conjunto de las Administraciones públicas de cada país, siendo éstas las que deben distribuir la carga entre ellas, el seguimiento del objetivo de estabilidad resultará especialmente importante en un país fuertemente descentralizado ya que de poco servirá un análisis exhaustivo del tema en el ámbito central si no es correspondido en los ámbitos territoriales, habida cuenta de la progresiva disminución de la gestión a nivel estatal, conforme se va produciendo el traspaso de competencias.

Es en este escenario descentralizado, en el que además no existe una total normalización contable, es donde tiene una gran importancia para el control del déficit la cooperación entre los OCEX, de forma que con la utilización de técnicas y procedimientos comunes que garanticen el ejercicio de un control homogéneo se palie en la medida de lo posible el tratamiento heterogéneo de la información contable en las diversas Administraciones Territoriales para así conseguir que las posibles responsabilidades financieras derivadas de los compromisos adquiridos por España ante la Unión Europea como consecuencia del Pacto de Estabilidad y Crecimiento sean imputables a la Administración causante de las infracciones.



Como consecuencia de ello, en un futuro, más bien en un presente, habrá que seguir avanzando en la coordinación y cooperación de los diversos órganos de control externo pudiendo instrumentarse para ello la realización de fiscalizaciones horizontales y, más en concreto, en relación con el análisis de la cuenta general de los diferentes Entes.

#### 4. CONCLUSIONES

Como resumen de lo ya expuesto, en la nueva etapa abierta con la entrada de España en la Unión Económica y Monetaria, que ha dado lugar a la promulgación de las leyes de estabilidad como instrumentos para garantizar la estabilidad presupuestaria, el control externo ejercido por el Tribunal de Cuentas se ve afectado y, ello es así, desde el momento que la función fiscalizadora ha de velar por el cumplimiento de los principios de legalidad, eficiencia y economía, como consecuencia de lo cual, habrá de controlar la aplicación del articulado de las leyes de estabilidad con las implicaciones que ello conlleva en los procedimientos de fiscalización del examen y comprobación de la Cuenta General del Estado y de las cuentas anuales de las restantes

Administraciones Públicas, del examen de los expedientes de contratación y del examen de los expedientes de modificaciones presupuestarias.

Adquirirá una mayor relevancia el control de las modificaciones presupuestarias, la representatividad contable de la cifra del déficit presupuestario, la problemática de los gastos plurianuales, la consolidación de las cuentas de la Administración y el control de eficiencia.

En el enfoque de las fiscalizaciones habrá que ir completando el análisis de regularidad legal y contable con el de gestión, por lo que, en un futuro, se han de potenciar las fiscalizaciones de gestión u operativas, lo que dará lugar, probablemente, a la aparición de mociones que propongan modificaciones legales o procedimentales a fin de impulsar una mejora de la eficiencia en la Administración.

A nivel territorial, será imprescindible potenciar la cooperación y coordinación entre los diversos OCEX, pudiendo utilizarse para ello, como instrumento operativo, las fiscalizaciones horizontales encaminadas a que sobre todo el examen de la Cuenta general de cada una de las Administraciones sea homogéneo.