

**Jesús Picó Romero**<sup>1</sup>

Técnico de auditoría de corporaciones territoriales y otros entes públicos  
Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana

**Agustín Romero Civera**

Doctor en Economía. Profesor del Departamento de Economía y Ciencias Sociales  
Universitat Politècnica de València

# Morosidad, endeudamiento y transparencia en el Sector Público. Reflexiones críticas y propuestas

RESUMEN/ABSTRACT:

La morosidad es endeudamiento, y tiene su origen en la práctica de contraer obligaciones al margen del presupuesto. Se reflexiona sobre el origen y la gravedad de este “fraude presupuestario”, proponiéndose cambios normativos para evitar el efecto de ocultación del endeudamiento. Se analiza el fondo de maniobra de los balances de las cuentas generales de las administraciones de las comunidades autónomas, lugar donde reside dicha morosidad. También se reflexiona sobre la transparencia en el sector público, especialmente la ausencia de consolidación y la falta de aprovechamiento de Internet. Finalmente se concluye la necesidad de aprobar una “Ley de disciplina de la actividad económica y presupuestaria del sector público”. Un nuevo derecho administrativo sancionador residenciado en el Tribunal de Cuentas y en los Órganos de Control Externo de las comunidades autónomas.

Late payment adds to debt, and it arises from the practice of contracting obligations outside of the budget. We consider the origin and the severity of such “budget fraud” and propose legislative changes that would prevent the effects of hiding debts. We examine the working capital on the balance sheets of regional government general accounts, in which this debt is to be found. We also reflect on transparency in the public sector, and in particular, the lack of consolidation and good use of the Internet. Lastly, we conclude that it is necessary to pass a law regarding economic and budgetary discipline in the public sector. A new sanctioning administrative law residing in the Spanish Audit Court and working through the external auditors for the different Spanish regions.

PALABRAS CLAVE/KEYWORDS:

SECTOR PÚBLICO, MOROSIDAD, ENDEUDAMIENTO, TRANSPARENCIA, DISCIPLINA PRESUPUESTARIA  
PUBLIC SECTOR, PAYMENT DELINQUENCY, DEBT, TRANSPARENCY, BUDGETARY DISCIPLINE

<sup>1</sup> Las opiniones contenidas en este artículo son exclusivas de los autores y no reflejan necesariamente la opinión de la Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana ni de ningún Ente Público.

## 1. INTRODUCCIÓN

**En los niveles autonómico y local, contraer obligaciones al margen del presupuesto, sin que exista crédito presupuestario definitivo suficiente, constituye el origen real de las dos principales lacras del sector público: la morosidad y el endeudamiento rampantes, ya sean declarados u opacos.**

Cuando se llega a un importe significativo, pasamos al “fraude presupuestario”: en la elaboración y ejecución de los presupuestos no se aplican con seriedad y rigor los principios básicos del derecho presupuestario. Más bien se practica la prodigalidad, lo que constituye una grave desviación democrática.

Se trataría de un gasto público en el “limbo presupuestario”, que está a la espera de la llegada del crédito presupuestario definitivo que lo libere con el reconocimiento extrajudicial de crédito o el expediente de enriquecimiento injusto.

Si además, ni siquiera se apunta en los libros de contabilidad, conllevaría la opacidad en las cuentas anuales, que debería considerarse como un delito contra las administraciones públicas cuando alcanza un tamaño muy significativo<sup>2</sup>.

Y mientras el gasto público viaja opaco y nulo de pleno derecho, del “limbo” a la convalidación, se produce la morosidad de las administraciones públicas, el incorrecto cálculo del objetivo de estabilidad presupuestaria, el endeudamiento opaco y la desconfianza de los mercados.

**La raíz de esta lacra se encuentra en la falta de respeto a la normativa presupuestaria y contable, cuyo origen está en la ausencia de un régimen efectivo de responsabilidad personal (infracciones y sanciones) aplicable a las autoridades y empleados públicos.**

Muchos de ellos, parecen haber olvidado lo dispuesto en el artículo 10 de la Constitución Española: “[...] el respeto a la Ley y a los derechos de los demás son fundamento del orden político y de la paz social”, y en el 133.4: “Las administraciones públicas sólo podrán con-

traer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las Leyes”.

Sin respeto a la normativa presupuestaria y contable no resulta posible medir fiablemente el cumplimiento de los límites impuestos por las reglas del juego europeo derivadas del Pacto de Estabilidad y Crecimiento, ni tampoco dirigir la Administración con eficacia, eficiencia y economía.

**En nuestra opinión, dado que la condición humana y ciudadana de las autoridades no es distinta de la del resto de los españoles, y por la misma razón por la que muchísimas actividades de estos últimos están tuteladas mediante el poder coactivo que emana del pueblo, debería aprobarse un régimen disciplinario propio para la actividad de dirigir la administración pública con respeto a las normativas referidas y, también, a la de contratación.**

Trataremos de demostrar que para evitar la morosidad y el endeudamiento y para su adecuada cuantificación, es urgente y necesario elevar mucho más los actuales niveles de responsabilidad y transparencia.

## 2. MOROSIDAD Y ENDEUDAMIENTO

### 2.1 La morosidad:

Tan importante y seria es la cuestión de la morosidad que teniendo su origen en una Directiva europea del año 2000, se aprobó la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas **de lucha contra la morosidad** en las operaciones comerciales. “La ley de morosidad ha quedado en papel mojado”<sup>3</sup>, principalmente, por no existir un justo y efectivo régimen coactivo frente a su incumplimiento.

Compartimos la opinión de la Comisión Europea: “No debemos seguir tolerando la morosidad de las administraciones públicas”<sup>4</sup>, ya que por definición, la morosidad es una desviación del sometimiento de los poderes públicos a la Ley. Es una situación que, además de ser contraria a los principios constitucionales de legalidad, eficacia, economía y eficiencia, provoca un grave sobre-

<sup>2</sup> “Opacidad en las cuentas anuales del sector público. En el remanente de tesorería y en general. Reflexiones críticas y propuestas” *Auditoría Pública* nº 47 (2009).

<sup>3</sup> Lorenzo Amor, Presidente de la Federación de Autónomos (ATA). El mundo (07/01/2011).

<sup>4</sup> Günter Verheugen. Vicepresidente de la Comisión Europea. (08/04/09).

coste de las actividades del sector público y debilita significativamente el funcionamiento económico del sector privado.

**Por ello, se contribuye a la morosidad, en la medida en que se atenúa su gravedad, cuando no se considera como un incumplimiento significativo de la legalidad en los informes de auditoría de regularidad de los órganos de control externo, si se ha evidenciado un volumen real significativo y existe una persistencia en el tiempo que afecta al normal desarrollo de las economías privadas que la padecen.**

Entre las distintas administraciones públicas, el gasto público opaco y moroso se esconde, en ocasiones, tras una transferencia corriente o de capital devengada y debida a otra administración pública.

Los principios contables públicos establecen que las transferencias y subvenciones sólo se producen cuando existe el desplazamiento patrimonial por cambio de titularidad de un bien consistente en una entrega dineraria o en especie. No cabe hablar de transferencia o subvención hasta el momento de pago y cobro respectivo. La aceptación formal por el ente concedente de su deber de entregar una cantidad de dinero cuando dicta el acto por el que reconoce la obligación<sup>5</sup>, no es sino la fase «O» presupuestaria, con la consiguiente imputación a su presupuesto de gastos.

Este criterio se mantiene en el marco conceptual del nuevo Plan General de Contabilidad Pública<sup>6</sup>, de aplicación obligatoria para las entidades del sector público administrativo estatal, y Plan Contable marco para todas las administraciones públicas.

**Así, cuando el ente beneficiario efectúa la imputación a su presupuesto de ingresos antes de su cobro o antes de que el ente concedente haya efectuado la imputación a su presupuesto de gastos, se está creando un agujero presupuestario que puede llegar a ser significativo. Por lo tanto, para evitar que la norma contable sea interpretada indebidamente por el ente beneficiario, debería modificarse su redacción precisando que se trata de la “correlativa obligación presupuestaria”.**

Cuando estas transferencias se producen entre administraciones dependientes o vinculadas que deben ser consolidadas para evaluar el cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, la violación referida supone adular el cálculo de la capacidad o necesidad de financiación, salvo que se practique el correspondiente ajuste extracontable.

## 2.2 Endeudamiento:

**La otra cara de la moneda de la morosidad es el endeudamiento. El gasto público opaco crea morosidad**



<sup>5</sup> Principios Contables Públicos. Anexo I Páginas 279 y 280.

<sup>6</sup> Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril.

**y oculta endeudamiento. Si ya es grave que el sector público no haga frente a sus vencimientos en plazo, más lo es, el efecto indicado.**

Mientras la morosidad es un concepto jurídico perfectamente definido en la Ley 3/2004, no sucede así con el endeudamiento, cuya normativa presupuestaria del nivel estatal, autonómico y local, es dispar. En el ámbito estatal, la deuda se crea mediante la emisión de valores o mediante operaciones de crédito, incidiendo posteriormente en que se trata de líneas de crédito u operaciones de préstamo.

En el ámbito autonómico, cada Ley de Hacienda Pública, o de régimen económico y presupuestario, o de finanzas, establece su propia regulación, en algunas bastante afinada (Extremadura) y en otras, muy ambigua (Comunitat Valenciana). En esta última, tras referirse a la deuda representada en títulos-valores, establece como la única otra opción, la deuda formalizada en cualquier otro documento o cuenta que formalmente la reconozca.

En el ámbito local, la norma recoge el término, en nuestra opinión, con más precisión: Así, son endeudamiento las operaciones de crédito en todas sus modalidades, detallándose las que pueden utilizarse para instrumentar el crédito a largo plazo, entre las que se encuentra cualquier otra apelación al crédito público o privado.

**El problema reside en que en el sistema europeo de cuentas 1995, “SEC-95”, no constituyen endeudamiento “Los atrasos en el pago de bienes y servicios cuando no se han materializado en un préstamo”<sup>7</sup>, al incluirlos dentro de los créditos comerciales.** La morosidad no computa para el cálculo de la Deuda pública “*General government consolidated gross debt. Level at nominal value outstanding at end of year*”<sup>8</sup>, que está “constituida por las obligaciones de las administraciones públicas en las categorías siguientes: efectivo y depósitos (AF.2), títulos que no sean acciones, con exclu-

sión de los productos financieros derivados (AF.33), y préstamos (AF.4)”<sup>9</sup>.

Son préstamos (AF.4): “todas las operaciones [...] con los activos financieros creados cuando los acreedores prestan fondos a los deudores, bien directamente, bien a través de un agente, y que o están materializados en documentos no negociables o no están materializados en documento alguno”<sup>10</sup>. En esta categoría sí se incluyen los préstamos para financiar créditos comerciales.

**El legislador europeo debería modificar esta normativa para que los atrasos en el pago de bienes y servicios, para que la morosidad, fuera considerada dentro de la categoría de préstamos.**

Cuando se produce morosidad hay una apelación al crédito. La realidad económica es que los acreedores están prestando fondos a los deudores cobrando sus intereses por ello (intereses de demora), con el agravante de la posición de fuerza que tiene el sector público y de su origen ilegal. La morosidad es por consiguiente, endeudamiento.

**El endeudamiento debería ser definido como cualquier apelación al crédito a corto o a largo plazo con una entidad de crédito o con otra persona física o jurídica pública o privada, considerando “apelación al crédito”, las deudas comerciales que incurran en morosidad, en los términos en los que ésta queda definida en el artículo 2 de la ley 3/2004.**

Por eso, no son suficientes las medidas sobre la morosidad introducidas en la Ley 15/2010, de 5 de julio, de modificación de la Ley 3/2004, desarrolladas por el ICAC. La nueva nota de la memoria sobre información sobre los aplazamientos de pago efectuados a proveedores, así como los respectivos informes que allí se regulan, no reducirán la morosidad, aunque al menos habrá más transparencia, si se cumplen.

Por otra parte, en la opacidad del endeudamiento merece especial atención los contratos de gestión de pagos conformados *confirming*, los de *factoring*, y el resto de

<sup>7</sup> Anexo A Sistema Europeo de Cuentas del Reglamento (CE) N° 2223/96 del Consejo. Créditos comerciales y anticipos (F.71). 5.125. d).

<sup>8</sup> Reporting of Government Deficits and Debt Levels in accordance with Council Regulation (EC) N° 479/2009 and the Statements contained in the Council minutes of 22/11/1993.

<sup>9</sup> Artículo 1.5 del Reglamento (CE) N° 479/2009 del Consejo, anejo al Tratado constitutivo de la Comunidad Europea.

<sup>10</sup> Anexo A Sistema Europeo de Cuentas del Reglamento (CE) N° 2223/96 del Consejo, Capítulo 5 Las operaciones financieras. Préstamos (F.4) 5.69.

modalidades de cesión de derechos de crédito, impulsados y firmados por las entidades que integran el sector público con entidades de crédito como mecanismo para paliar el aplazamiento en el pago de sus obligaciones.

**En nuestra opinión, constituye endeudamiento el confirming sobre remesas de pagos a proveedores por deudas que en el momento del contrato o antes del vencimiento fijado en él, incurren ya en morosidad, y no constituye endeudamiento el confirming sobre el resto de deudas, siempre que el proveedor no las factorice sin recurso.**

En este último caso, cuando el proveedor cobra con antelación al plazo legal (asumiendo la entidad de crédito el riesgo de insolvencia), se produce un cambio en la titularidad del crédito que pasa de un proveedor a la entidad de crédito, declarándose así a la central de información de riesgos del Banco de España, lo cual constituye endeudamiento a corto o largo plazo del sector público, como a continuación se razona.

No consideramos ajustada a la imagen fiel el tratamiento contable indicado en la consulta 10 del BOICAC 38<sup>11</sup>, manteniendo dicha deuda en el pasivo corriente, dentro del epígrafe «Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar», en «Deudas comerciales anticipadas por entidades de crédito». Es más importante el cambio de titularidad jurídica, la apelación a una entidad de crédito para saldar su deuda con el proveedor, que la naturaleza del origen de dicha operación, por lo que debería registrarse en el epígrafe «Deudas a corto plazo», en «Deuda con entidades de crédito por operaciones comerciales cedidas».

En este sentido, cuando un proveedor factoriza sin recurso su crédito frente la administración, debe darlo de baja de su activo al ser la realidad económica una venta del crédito cedido, según se indica en la consulta 4 del BOICAC 38<sup>12</sup>.

**Si el proveedor de la administración ya no mantiene en su activo un crédito frente a ella, si ahora lo mantiene la entidad de crédito<sup>13</sup>, ¿Por qué la administración debe seguir manteniendo la deuda frente al proveedor, en su pasivo del balance?**

En el “SEC-95”, dentro de los créditos comerciales se incluyen “[...] los créditos comerciales aceptados por las entidades de factoring, excepto cuando se consideran préstamos”. Y el confirming sin recurso, es un préstamo.

En definitiva, si se considerara la morosidad como endeudamiento, las autoridades que cometieran fraude presupuestario no podrían ocultar sus graves efectos salvo que reincidieran en el incumpliendo legal, volviendo a engañar a los ciudadanos y a los mercados.

Entonces concluiríamos que en el sector público, al igual que en el sistema financiero, se ha producido “una crisis de la verdad y la institucionalización de la mentira”<sup>14</sup>, cumpliéndose el viejo aserto que recorre la historia de la Lógica: “De lo falso, se sigue cualquier cosa”. Del “endeudamiento” al en deuda miento.

En el mismo sentido, la quiebra de Lehman Brothers, según el informe elaborado por un experto por mandato del tribunal americano, puso de manifiesto la utilización de “[...] una contabilidad inapropiada para encubrir su nivel de apalancamiento, no reconociendo parte de la financiación recibida. [...] Se trataba de una manipulación intencionada de la información contable con el objetivo de informar de unos ratios de endeudamiento mucho más saneados de aquellos en los que realmente estaba incurriendo”<sup>15</sup>.

No creemos que el sector público deba incurrir en los mismos errores que el sector privado, teniendo que salir nuevamente los ciudadanos al rescate. Pero para saber dónde y cómo estamos, es urgente y necesario que el endeudamiento real no sea opaco y esté exento de cualquier tipo de ingeniería contable.

<sup>11</sup> De junio de 1999, sobre [...] tratamiento contable [...] en ciertas operaciones de pagos a proveedores a través de entidades de crédito.

<sup>12</sup> De junio de 1999, sobre la contabilización [...] de la cesión plena e incondicional de la titularidad de las cuentas a cobrar [...], de forma que el cedente no asegura el buen fin de la operación.

<sup>13</sup> Circular 4/2004, de 22 de diciembre, del Banco de España Apartado 2 c) de la norma sexagésima sexta: Sectorización de saldos personales según titulares.

<sup>14</sup> Ignacio García de Leániz. “Requiem por nuestros bancos y cajas” El mundo, (23/12/09).

<sup>15</sup> Juan del Busto Méndez. Inspector del Banco de España «Lecciones contables del caso Lehman. Repo 105» CISS Técnica contable número 730.

En España, el endeudamiento público declarado está en unos niveles razonables: 60,1% del PIB (45,9% Estado, 10,9% comunidades autónomas y 3,3% entidades locales)<sup>16</sup>. Si se incluyen a los principales organismos no administrativos, entes y empresas no clasificadas como Administraciones Públicas, el nivel sube hasta el 65,4% del PIB.

**El problema no está sólo en poner freno al endeudamiento, sino más bien, en realizar gasto corriente o de capital sin disciplina presupuestaria, y ocultarlo fuera o dentro de las cuentas anuales impidiendo conocer cuál es el endeudamiento con entidades de crédito que realmente se tiene, o se debería tener y autorizar, para poder hacer frente a las deudas por la gestión ordinaria a corto plazo, en plazo legal.**

Pero, ¿hasta cuánto subiría el endeudamiento si se incluyera la morosidad? ¿Cuánto endeudamiento de-

bería autorizarse? El “fondo de maniobra corregido”, sería una buena magnitud para su estimación. Se calcularía como la diferencia entre el activo circulante y los acreedores a corto plazo, pero excluyendo del activo circulante: Las inversiones financieras temporales y la tesorería; y de acreedores a corto plazo: las emisiones de obligaciones y otros valores y las deudas con entidades de crédito, sólo cuando las partidas referidas del activo circulante no superaran en su cuantía a las referidas del pasivo circulante.

En el cuadro siguiente se calcula el “fondo de maniobra corregido”, de las comunidades autónomas y del Estado a 31 de diciembre de 2009, con las cifras expresadas en millones de euros. Además, se muestra el porcentaje que aquél representa sobre la deuda total de su correspondiente sector administraciones públicas, según el protocolo de déficit excesivo:

*Millones de euros* *31 de diciembre de 2009*

Gobierno	Cuenta rendida	Fondo de maniobra	Fondo de maniobra corregido (a)	Deuda (b)	% Deuda (a) / (b)
Cataluña	De la Admin.	-9.099	-6.601	23.326	-28,3%
C. Valenciana	De la Admin.	-7.906	-5.282	14.345	-36,8%
C. de Madrid	De la Admin.	-1.309	-585	11.991	-4,9%
Aragón	De la Admin.	-429	-429	1.890	-22,7%
Canarias	De la Admin.	-579	-374	2.352	-15,9%
País Vasco	De la Admin.	-369	-369	2.519	-14,6%
Galicia	De la Admin.	-266	-266	4.843	-5,5%
La Rioja	De la Admin.	-340	-252	507	-49,7%
Andalucía	De la Admin.	-205	-205	9.828	-2,1%
Murcia	De la Admin.	-130	-130	1.340	-9,7%
C. Foral Navarra	Admin. - OA	-99	-99	1.108	-9,0%
Asturias	De la Admin.	-59	-59	1.080	-8,9%
Cantabria	Agrega. SPA	-59	-59	662	-8,9%
<b>CCAA con FM corregido negativo</b>		<b>-20.851</b>	<b>-14.712</b>	<b>75.791</b>	<b>-19,4%</b>
Islas Baleares	De la Admin.	-311	1	3.273	0,0%
Castilla La mancha	De la Admin.	-1.114	213	4.288	5,0%
Extremadura	De la Admin.	392	392	1.086	36,1%
Castilla y León	De la Admin.	609	609	3.227	18,9%
<b>CCAA con FM corregido positivo</b>		<b>-424</b>	<b>1.215</b>	<b>11.874</b>	<b>10,2%</b>
<b>Administra. Central</b>	<b>Consoli. SPA</b>	<b>-52.459</b>	<b>11.582</b>	<b>438.946</b>	<b>2,6%</b>

Fuente: Elaboración propia a partir de la información oficial mostrada en Internet

<sup>16</sup> Datos a 31/12/2010. Banco de España. <http://www.bde.es/webbde/es/estadis/infoest/htmls/cdp.html>.



La cifra de endeudamiento necesaria para erradicar la morosidad, por al menos, 14.712 millones de euros, equivale al 19,4% de la deuda pública declarada de las comunidades autónomas, o lo que es lo mismo, aproximadamente a un 1,4% del PIB. Es necesario destacar que Cataluña y Valencia concentran más del 80% de esta cifra.

Más interesante resulta comparar esta situación con la existente a 31 de diciembre de 2005. Así, mientras la deuda considerada del conjunto de comunidades autónomas creció un 54,2% en dicho periodo de cuatro años, el total del “fondo de maniobra corregido”, de las mismas, disminuyó en un significativo 760%:

Millones de euros			31 de diciembre de 2005		
Gobierno	Cuenta rendida	Fondo de maniobra	Fondo de maniobra corregido (a)	Deuda (b)	% Deuda (a) / (b)
C. Valenciana	De la Admin.	-3.071	-1.278	10.237	-12,5%
Cataluña	De la Admin.	-2.558	-792	13.792	-5,7%
Galicia	De la Admin.	-485	-485	3.397	-14,3%
Islas Baleares	De la Admin.	-270	-270	1.589	-17,0%
La Rioja	De la Admin.	-254	-199	187	-106,4%
Aragón	De la Admin.	-197	-197	1.153	-17,1%
Castilla La mancha	De la Admin.	-215	-111	1.351	-8,2%
Canarias	De la Admin.	-91	-91	1.430	-6,4%
<b>CCAA con FM corregido negativo</b>		<b>-7.141</b>	<b>-3.423</b>	<b>33.136</b>	<b>-10,3%</b>
Asturias	De la Admin.	109	109	803	13,6%
Cantabria	De la Admin.	116	116	411	28,2%
Andalucía	De la Admin.	123	123	7.354	1,7%
Murcia	De la Admin.	133	133	691	19,3%
C. de Madrid	De la Admin.	-801	199	10.099	2,0%
C. Foral Navarra	Admin.- O.A.	248	248	646	38,4%
País Vasco	De la Admin.	270	270	1.138	23,7%
Extremadura	De la Admin.	322	322	783	41,1%
Castilla y León	De la Admin.	336	336	1.789	18,8%
<b>CCAA con FM corregido positivo</b>		<b>856</b>	<b>1.856</b>	<b>23.714</b>	<b>7,8%</b>
<b>Administra. Central</b>	<b>Agrega. SPA</b>	<b>-12.018</b>	<b>7.651</b>	<b>2,5%</b>	<b>307.622</b>

Fuente: Elaboración propia a partir de la información oficial mostrada en Internet

Las cifras mostradas en los dos cuadros son significativas, pero los cálculos tienen la limitación de basarse sólo en las cuentas de la administración, sin considerar los entes instrumentales administrativos, en la mayoría de los casos, ni los del resto de sectores. También, al tratarse de cuentas rendidas, no se tienen en cuenta los ajustes y reclasificaciones de los informes de fisca-

lización (pasivos no registrados, deudores dudosos no provisionados, incorrectas clasificaciones entre corto y largo plazo, etc.).

¿A cuánto ascendería el “fondo de maniobra corregido”, negativo si se calculara con cuentas modificadas por dichos ajustes y reclasificaciones? ¿Y si tuviéramos cuentas consolidadas de todos sus sectores?

### 3. TRANSPARENCIA

**No puede hablarse de transparencia en las cuentas públicas españolas hasta que no sea obligatoria la elaboración de una única cuenta anual consolidada por nivel “Cuenta única consolidada”, que integre todos sus sectores, así como la publicación de ésta y de las cuentas anuales individuales de todas las entidades que integran sus sectores, en cada una de sus respectivas sedes electrónicas o páginas web.**

Mientras en el sector privado existe la obligación de consolidar desde hace más de veinte años, resulta inexplicable y vergonzoso que algunas comunidades Autónomas ni siquiera hayan aprobado normativa alguna al respecto, y que algunos plenos de los Ayuntamientos de mayor población tampoco hayan optado por su elaboración<sup>17</sup>, a pesar del elevado número y peso de sus entes instrumentales.

No es de recibo que los derechos de los accionistas privados sean mejores que los de los ciudadanos. Igual de importante, o más, es tener la información para ejercer el poder soberano a través de las urnas, como proteger la propiedad privada en forma de ahorro o inversión.

**El sector público debe rendir cuentas con seriedad a los ciudadanos que lo sustentan con sus impuestos. La complejidad de la consolidación no es una excusa aceptable.**

Los saldos y transacciones entre todas las unidades que integran cada nivel del sector público son muy significativos. Sólo una cuenta anual consolidada puede ofrecer la verdadera imagen fiel del patrimonio, de la situación económica y del resultado de sus operaciones.

El camino de la consolidación en las cuentas públicas lo inició el Estado, en el año 1998, modificando la normativa presupuestaria de forma que las Cuentas Generales de sus sectores se formaran mediante la agregación o consolidación de sus individuales, sin mencionar inicialmente la “Cuenta única consolidada”. Desde entonces se ha trabajado intensamente en este sentido.

Tras la modificación de distintas normativas y la publicación por la IGAE, en septiembre de 2006, del

Documento “Consolidación de Cuentas Anuales en el Sector Público”, y siguiendo las recomendaciones del Tribunal de Cuentas (plasmadas en las recomendaciones de la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas<sup>18</sup>), se han formulado cuentas consolidadas de su sector administrativo y está prevista la elaboración de dicha “Cuenta única consolidada” en un futuro no lejano.

La “Cuenta única consolidada” será menos compleja de elaborar en el ejercicio 2011, cuando el sector administrativo estatal haya formulado sus cuentas conforme al nuevo PGC, que al estar adaptado a las NIC-SP resulta similar al PGC 2007.

Numerosas comunidades autónomas, no obstante, sí han modificado sus leyes de Hacienda Pública, o de régimen económico y presupuestario, o de finanzas, de forma que sus cuentas generales de sus sectores se deberían elaborar de forma agregada o consolidada, aunque sin prever tampoco, una “Cuenta única consolidada”.

Otras comunidades no lo han hecho: Madrid, Cataluña, la Comunitat Valenciana, Andalucía, las Islas Baleares y la Región de Murcia, no lo contemplan expresamente en su normativa, si bien algunas de ellas ya están incluyendo determinados estados consolidados o agregados en las cuentas rendidas o en los informes de fiscalización.

**El mejor baremo para indicar si una comunidad autónoma es transparente en sus cuentas públicas lo da la obligación legal de consolidar; el grado en que se aplica; el tiempo que tarda en adaptar su PGC del sector administrativo al nuevo plan marco estatal; y la publicación de las cuentas anuales de todas sus unidades en la sede electrónica o en su página web.**

Por lo tanto, ahora que se comenta la oportunidad de aprobar una nueva “Ley de Transparencia en el sector público”, sería el momento para forzar la consolidación y obligar a que cualquier unidad que integre el sector público administrativo, empresarial, fundacional, etc., de todos sus niveles, incluyera en su sede electrónica o página web, sus cuentas anuales completas de los últimos

<sup>17</sup> Artículo 209 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales.

<sup>18</sup> Resolución de 22 de abril de 2009, de la Presidencia del Congreso de los Diputados y de la Presidencia del Senado, [...] ejercicio 2006. Recomendación 3.



cinco ejercicios, (en la pantalla inicial, en zona visible), en su caso, junto con sus informes de auditoría.

**De la misma manera que se ha regulado el “perfil del contratante”, debería regularse el perfil del “cuentadante”, que también podría remitir a una “plataforma de rendición o plataforma de cuentas públicas”, que bien podría residenciarse en el Tribunal de Cuentas, en los órganos de control externo o en las respectivas intervenciones generales.**

Existen algunos antecedentes normativos sobre la obligación de publicar cuentas en internet: Las sociedades y entidades a que se refiere el artículo 166 de la Ley del Patrimonio de las Administraciones Públicas “[...] difundirán, a través de Internet, toda la información relevante relativa a su actividad empresarial que por su naturaleza no tenga carácter reservado, y en particular, [...] las cuentas anuales [...]”<sup>19</sup>.

Y en la Comunitat Valenciana, “las sedes electrónicas [...] deberán incluir de manera clara, inteligible, visible, correcta, íntegra, eficaz, accesible y actualizada la siguiente información: [...] d) Información y documentación relevante del titular de la sede electrónica, referida a aspectos económicos, contables, presupuestarios, tributarios, jurídicos y de participación de la ciudadanía”<sup>20</sup>.

Aunque algunas autoridades no crean en los “fines de la contabilidad”, los mercados y los ciudadanos, sí. En

este sentido, podrían regularse autorizaciones extraordinarias de endeudamiento en función del grado de transparencia de cada nivel. Cuanto mayor fuera ésta, mayor serían las posibilidades de endeudarse a largo plazo.

#### 4. LEY DE DISCIPLINA DE LA ACTIVIDAD DEL SECTOR PÚBLICO

Como afirmó el Comisario Europeo Joaquín Almunia “En última instancia, el dilema al que nos enfrentamos es recuperar el control del presupuesto o convertirnos en esclavos de la deuda”<sup>21</sup>. Sin disciplina y transparencia, los mercados someterán a los gobiernos, con toda la razón del mundo.

En una Europa en la que está prohibido generar déficits “excesivos”, es un paso de dudosa eficacia reforzar el mecanismo de sanciones financieras para los estados incumplidores<sup>22</sup>, ya que es el correspondiente gobierno el que debe pagarla, agravando más la situación.

**Sin embargo, el objetivo de incremento de la sostenibilidad de las finanzas públicas establecido en el Pacto por el Euro, es una gran oportunidad para aprobar una nueva Ley de disciplina de la actividad económica y presupuestaria del sector público para toda España, que sí asegure de manera efectiva el cumplimiento riguroso del derecho presupuestario interno.**

“Los Estados [...] se comprometen a traducir las normas presupuestarias de la UE establecidas en el Pacto de



<sup>19</sup> Artículo 143 Publicidad de la actividad societaria. Reglamento general de la Ley del Patrimonio de las Administraciones Públicas, aprobado por el Real Decreto 1373/2009, de 28 de agosto.

<sup>20</sup> Artículo 15.1 de la Ley 3/2010, de 5 de mayo, de la Generalitat, de Administración Electrónica de la Comunitat Valenciana.

<sup>21</sup> Pacto de Estabilidad y crecimiento. Las provincias. 28.11.2009.

<sup>22</sup> Postura común adoptada por el ECOFIN del 15 de marzo de 2011 en la que se propone modificar el Pacto de Estabilidad y Crecimiento mediante cambios en el Reglamento (CE) 1467/97.

Estabilidad y Crecimiento en legislación nacional. [...] seleccionarán el vector jurídico nacional que se emplee, pero se asegurarán de que posee un carácter vinculante y duradero suficientemente sólido (por ejemplo, constitucional o de ley marco) [...] la formulación exacta de la norma también será decidida por cada país (podría tener, por ejemplo, la forma de un “freno del endeudamiento”, una norma relacionada con el equilibrio primario o una norma de gasto), si bien **deberá asegurar la disciplina presupuestaria** tanto en el nivel nacional como en el subnacional”<sup>23</sup>.

**¿Por qué un ciudadano es sancionado cuando incumple la disciplina fiscal por la vía del ingreso público y una autoridad o empleado público no lo tiene que ser cuando la incumple por la vía del gasto público? ¿Por qué está tan perseguido y castigado el “fraude fiscal”, por la parte de los ingresos, y tan poco el “fraude presupuestario”, por la de los gastos? ¿Qué es más grave, el “fraude presupuestario” o el “fraude fiscal”?**

De igual manera que “El fraude fiscal ha pasado de convertirse de una lacra social, pernicioso en términos de equidad e igualdad de trato contributivo para el conjunto de los ciudadanos, a un peligro real de sostenibilidad administrativa”<sup>24</sup>, el fraude presupuestario constituye un peligro también para la sostenibilidad democrática.

En esta coyuntura, la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, pretende la sostenibilidad de las finanzas públicas, “Sostenibilidad presupuestaria de las administraciones públicas” es el título de su artículo treinta y dos. Esta sostenibilidad debería implicar la absoluta necesidad de someter la actividad del sector público a un régimen especial de supervisión administrativa, creando una nueva rama del derecho administrativo sancionador, igual que sucede en el sistema financiero, que regula uno propio en la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito.

Como ha escrito Pascal Bruckner, “cuando las élites se pretenden más allá del bien y del mal y rechazan cual-

quier tipo de sanción, el conjunto del cuerpo social se ve inducido a repudiar la idea misma de responsabilidad (ése es exactamente el peligro de la corrupción: ridiculizar la honradez, convertirla en una excepción tan vana como trasnochada)”<sup>25</sup>.

Y si, finalmente, se hace justicia, ¿Serían el Tribunal de Cuentas y los Órganos de Control Externo de las comunidades autónomas los competentes para instruir los correspondientes expedientes de infracción e imposición de sanciones?

**Es pues necesario, reforzar los medios, la autonomía y la independencia de estos órganos constitucionales y estatutarios y, sin modificar la figura de la responsabilidad contable, introducir las modificaciones normativas necesarias para que sean ellos los competentes para la instrucción de los correspondientes expedientes y para la imposición de todas las sanciones.**

Los regímenes de responsabilidades existentes en las leyes de Hacienda Pública son ineficaces pues atribuyen el acuerdo de incoación del expediente al propio poder ejecutivo que comete la infracción.

En este sentido, “[...] los responsables de la gestión de los fondos públicos tienen la sensación subjetiva de que no pasa mucho si incumplen, por ejemplo, las normas de hacienda o de contratación, salvo que se adentren en materias propias del derecho penal”<sup>26</sup>.

Hay quien piensa que en España los políticos “solo temen al juez y al electorado, por este estricto orden”<sup>27</sup>. Creemos que además de a los mercados, debería tenerse mucho más respeto a la normativa relativa a la actividad económica y presupuestaria del sector público, por la misma razón por la que se la tenemos los ciudadanos a la normativa fiscal.

Si se está de acuerdo en sancionar a aquellos gobiernos que no cumplen los objetivos económicos marcados por la Unión Europea, corresponde en justicia sancionar a las autoridades y empleados públicos infractores.

<sup>23</sup> Pacto por el Euro. Refuerzo de la coordinación de la política económica para la competitividad y la convergencia. Aprobado por sus Estados miembros el 24 de marzo de 2011.

<sup>24</sup> Octubre de 2009 Evolución de la recaudación por IVA en los años 1995-2008: Radiografía de un gran fraude fiscal. GESTHA. Sindicato de Técnicos del Ministerio de Hacienda.

<sup>25</sup> Pascal Bruckner. “La tentación de la inocencia” Editorial Anagrama. Barcelona (1996).

<sup>26</sup> Antonio Mira Perceval-Pastor: «El control externo de las entidades locales españolas. Un modelo a revisar», Septiembre 2009.

<sup>27</sup> Juan Antonio Rodríguez Tous. Las Provincias de 28 de febrero de 2009.

## BIBLIOGRAFÍA:

**Aranda Soria, Sonia:** "Transparencia en la gestión pública. El papel de Internet y el ciudadano" *Revista Auditoría Pública* nº 49 (2009).

**Arellano Pardo, Pablo:** "El endeudamiento de las comunidades autónomas: reglas a las que está sometido y situación actual" *Revista de la Asociación de Interventores y Auditores del Estado*. Número 3. Enero a Junio de 2011.

**Barea Tejeiro, José:** "La necesidad de transparencia en la gestión pública" *Revista Auditoría Pública* nº 33 (2004).

**Comité de dirección de Transparencia Internacional España.** "No debemos resignarnos a la corrupción" 11/11/2009. *El País*.

**Fernández Llera, Roberto:** "Empresas públicas autonómicas y endeudamiento fuera de balance" *Revista Auditoría Pública* nº 35 (2005).

**García Crespo, Milagros:** "Los costes de la estabilidad presupuestaria" *Revista Española de Control Externo*. Vol. V, nº 13.

**González Pascual, Julián:** "Medidas normativas para combatir la morosidad" *Revista Partida Doble* número 231, abril 2011.

**González-Malaxetxebarria, Ángel:** "Políticas de Auditoría y Auditorías Políticas" *Revista Auditoría Pública* nº 23 (2001).

**Lugovoy, Oleg:** "Arrears in a Transition Economy: the Mechanism of Contagion" *Russian Economic Trends* Junio 2002, Vol. 11, pag. 19.

**Mira-Perceval Pastor, Antonio:** "El control externo de las entidades locales españolas. Un modelo a revisar", *Primeras Jornadas sobre el Control y la Auditoría en el Sector Público Local*, organizadas por (FIASEP) y (COSITAL). Septiembre 2009.

**Pérez Pérez, José Alberto:** "La consolidación de cuentas en el sector público" *Revista Presupuesto y Gasto Público* 58/2010.

**Sánchez Coll, Felipe José:** "Los fallos del gobierno y los fallos del mercado. Un poquito de historia" *Boletín Informativo* Nº 187 Diciembre'09 Fundación de Estudios Bursátiles y Financieros.

**Sanz Santolaria, Carlos Javier:** "La gestión de las cuentas a cobrar y a pagar: el *factoring* y el *confirming*" *Acciones e Investigaciones Sociales*, 21 (diciembre 2005).

**The Economist:** "*Botox and beancounting*". 30 de abril de 2011, Vol. 398, pag. 84-84.