



CONSEJO DE CUENTAS
DE CASTILLA Y LEÓN

ANÁLISIS DEL CONTROL INTERNO DE LA GESTIÓN ECONÓMICO-FINANCIERA Y CONTABLE DE
LAS ENTIDADES LOCALES DE CASTILLA Y LEÓN, CON ESPECIAL INCIDENCIA EN EL PERSONAL
QUE TIENE ATRIBUIDO DICHO CONTROL. EJERCICIO 2011:

APLICACIÓN Y DESARROLLO DEL CONTROL INTERNO DE LAGESTIÓN
ECONÓMICO-FINANCIERA Y CONTABLE

PLAN ANUAL DE FISCALIZACIONES 2012



CONSEJO DE CUENTAS
DE CASTILLA Y LEÓN

ANDRÉS PÉREZ-MONEO AGAPITO, Secretario del Pleno, por Resolución del Presidente del Consejo de Cuentas de Castilla y León de 8 de enero de 2014,

CERTIFICO: Que el Pleno del Consejo de Cuentas de Castilla y León, en sesión celebrada el día 27 de marzo de 2014, cuya acta está pendiente de aprobación, adoptó el Acuerdo 17/2014, por el que se aprueba el ANÁLISIS DEL CONTROL INTERNO DE LA GESTIÓN ECONÓMICO-FINANCIERA Y CONTABLE DE LAS ENTIDADES LOCALES DE CASTILLA Y LEÓN, CON ESPECIAL INCIDENCIA EN EL PERSONAL QUE TIENE ATRIBUIDO DICHO CONTROL, EJERCICIO 2011: APLICACIÓN Y DESARROLLO DEL CONTROL INTERNO DE LA GESTIÓN ECONÓMICO-FINANCIERA Y CONTABLE, correspondiente al Plan Anual de Fiscalizaciones para el ejercicio 2012.

Asimismo, de conformidad con lo previsto en el artículo 28 del Reglamento de Organización y Funcionamiento del Consejo de Cuentas, el Pleno acordó la remisión del informe a las Diputaciones Provinciales de Castilla y León, al Consejo Comarcal del Bierzo, a las Cortes de Castilla y León y al Tribunal de Cuentas.

Y para que así conste, expido la presente en Palencia, a treinta y uno de marzo de dos mil catorce.

Visto Bueno
EL PRESIDENTE



Fdo.: Jesús J. Encabo Terry

ÍNDICE

I. INTRODUCCIÓN	9
I. 1. INICIATIVA DE LA FISCALIZACIÓN.....	9
I. 2. MARCO JURÍDICO	9
II. OBJETIVOS, ALCANCE Y LIMITACIONES	12
II. 1. OBJETIVOS.....	12
II. 2. ALCANCE.....	12
II. 3. LIMITACIONES AL ALCANCE.....	17
II. 4. TRAMITE DE ALEGACIONES	19
III. ANTECEDENTES.....	20
IV. RESULTADOS DE LA FISCALIZACIÓN	23
IV. 1. CONTROL INTERNO	23
IV. 1. 1. REGULACIÓN INTERNA	23
IV. 1. 2. CLASES DE CONTROL	24
IV. 1. 3. CONTROL DEL CICLO PRESUPUESTARIO Y CONTABLE.....	31
IV. 1. 4. OPERACIONES DE CRÉDITO	53
IV. 1. 5. CONTRATACIÓN ADMINISTRATIVA	54
IV. 1. 6. SUBVENCIONES	65
IV. 1. 7. NÓMINA DE PERSONAL	72
IV. 1. 8. ORDENANZAS FISCALES	75
IV. 1. 9. OMISIÓN DE FISCALIZACIÓN Y RECONOCIMIENTO EXTRAJUDICIAL DE CRÉDITOS	76
IV. 1. 10. REGISTRO DE FACTURAS.....	80
IV. 1. 11. TESORERÍA: PLAN DE DISPOSICIÓN DE FONDOS Y PROGRAMA DE TESORERÍA	83
IV. 1. 12. PAGOS A JUSTIFICAR Y ANTICIPOS DE CAJA FIJA.....	85
IV. 1. 13. GESTIÓN PATRIMONIAL.....	88

IV. 2. CONTABILIDAD	99
IV. 2. 1. PROCEDIMIENTOS INTERNOS DE CONTABILIDAD	99
IV. 2. 2. SISTEMAS INFORMÁTICOS DE CONTABILIDAD IMPLANTADOS EN LAS ENTIDADES LOCALES.	112
IV. 2. 3. INCIDENCIA DE LOS SISTEMAS INFORMÁTICOS EN LA FORMACIÓN Y RENDICIÓN DE LA CUENTA GENERAL.....	120
IV. 2. 4. INCORPORACIÓN DE DATOS AL SISTEMA Y SU ARCHIVO. UTILIZACIÓN DE MEDIOS INFORMÁTICOS, ELECTRÓNICOS Y TELEMÁTICOS.	122
IV. 2. 5. PROBLEMÁTICA EN EL TRATAMIENTO DE DETERMINADAS OPERACIONES CONTABLES.	126
IV.3. ESTRUCTURA Y ORGANIZACIÓN DE LAS UNIDADES DE CONTROL INTERNO Y CONTABILIDAD.	142
IV. 3. 1. DOTACIÓN DE PERSONAL CON FUNCIONES DE CONTROL INTERNO Y CONTABILIDAD.....	142
IV. 3. 2. VALORACIÓN DEL RESPONSABLE DE LA INTERVENCIÓN, SOBRE LA DOTACIÓN DE PERSONAL ASIGNADO A FUNCIONES DE CONTROL INTERNO Y CONTABILIDAD.....	145
IV. 3. 3. FUNCIONES ASIGNADAS A LA INTERVENCIÓN. ATRIBUCIÓN DE OTROS COMETIDOS DISTINTOS A LOS DE CONTROL INTERNO Y CONTABILIDAD	146
IV. 3. 4. LA TESORERÍA: FUNCIONES CONTABLES.....	149
IV. 3. 5. GRADO DE PERMANENCIA EN EL DESEMPEÑO DE LOS PUESTOS DE TRABAJO RESERVADOS A FUNCIONARIOS CON HABILITACIÓN ESTATAL.	150
IV. 3. 6. DESEMPEÑO DE LAS FUNCIONES DE CONTROL INTERNO Y CONTABILIDAD EN VARIOS ENTES. AGRUPACIONES DE MUNICIPIOS Y ACUMULACIONES. ENTES DEPENDIENTES	152
IV. 4. ASISTENCIA TÉCNICA DE LAS DIPUTACIONES PROVINCIALES Y EL CONSEJO COMARCAL	155
IV. 4. 1. PUESTOS DE TRABAJO EXISTENTES EN LOS SERVICIOS DE ASISTENCIA ...	155
IV. 4. 2. FUNCIONES DESARROLLADAS POR LOS SERVICIOS DE ASISTENCIA	158
IV. 4. 3. LLEVANZA DE LA CONTABILIDAD POR LOS SERVICIOS DE ASISTENCIA...	161
IV. 4. 4. PRESTACIONES INFORMÁTICAS DESARROLLADAS POR LAS DIPUTACIONES Y EL CONSEJO COMARCAL, PARA LAS ENTIDADES LOCALES.	162
IV. 4. 5. ACTIVIDADES FORMATIVAS DESARROLLADAS POR LAS DIPUTACIONES Y EL CONSEJO COMARCAL.....	166

V. CONCLUSIONES	169
VI. HECHOS POSTERIORES	188
VII. RECOMENDACIONES	190
ANEXOS	196

SIGLAS Y ABREVIATURAS

ACF	Anticipos de caja fija
Ayto/s	Ayuntamiento/s
BE	Bases de ejecución
BOE	Boletín Oficial del Estado
BOP	Boletín Oficial de la Provincia
CNAL	Comisión Nacional de Administración Local
D.A.	Disposición Adicional
D.T.	Disposición Transitoria
EBEP	Estatuto Básico del Empleado Público
EELL	Entidades Locales
Ent.	Entidades
FHE	Funcionarios con habilitación de carácter estatal
GFA	Gastos con financiación afectada
ICN	Instrucción de Contabilidad. Modelo Normal
ICS	Instrucción de Contabilidad. Modelo Simplificado
ICB	Instrucción de Contabilidad. Modelo Básico
IGAE	Intervención General de la Administración del Estado.
INF.	Informe
Interv.	Intervención
LBRL	Ley de Bases de Régimen Local
OOAA	Organismos Autónomos
PAJ	Pagos a justificar
RPFHN	Reglamento de provisión de puestos de trabajo reservados a Funcionarios de Administración Local con Habilitación de Carácter Nacional

RJFHN	Régimen Jurídico de los Funcionarios de Administración Local con Habilitación de Carácter Nacional
R.D.	Real Decreto
SAT	Servicio de Asistencia (Diputación/Consejo Comarcal)
SEC-95	Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales de la Comunidad
SICAL	Sistema de Información contable para la Administración Local
SSMM	Sociedades Mercantiles
TIC	Tecnologías de la información y la comunicación
TRLHL	Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales

Las siglas correspondientes a la normativa utilizada se encuentran incluidas en el apartado I.2. Marco Jurídico, reproduciéndose aquí únicamente las abreviaturas de aquellas normas que se citan de forma reiterada a lo largo del presente Informe.

NOTA SOBRE LOS RATIOS Y PORCENTAJES

Los ratios y porcentajes que se recogen en los cuadros incluidos en el Informe pueden presentar en algunos casos diferencias entre el total y la suma de los parciales, derivadas de la forma de presentación de los datos. Esto es debido a que los cálculos se han efectuado con todos los decimales, mientras que su presentación se hace en números enteros o con un decimal, lo que implica la realización de redondeos que en determinados casos dan lugar a diferencias.

I. INTRODUCCIÓN

I. 1. INICIATIVA DE LA FISCALIZACIÓN

De conformidad con lo establecido en el artículo 90 del Estatuto de Autonomía de Castilla y León y en el artículo 2 de la Ley 2/2002, de 9 de abril, del Consejo de Cuentas de Castilla y León, la fiscalización externa de las Entidades Locales del ámbito territorial de la Comunidad, y sus organismos autónomos, entes públicos y empresas públicas, corresponde al Consejo de Cuentas de Castilla y León.

El desarrollo de esta previsión normativa tiene su concreción en el Plan Anual de Fiscalizaciones del Consejo de Cuentas para el ejercicio 2012, aprobado por la Comisión de Hacienda de las Cortes de Castilla y León en su reunión del 16 de enero de 2012 (BOCYL nº 23 de 2 de febrero de 2012, corrección de errores en el BOCYL nº 27 de 8 de febrero de 2012), que incluye entre las actuaciones previstas el "Análisis del control interno de la gestión económico-financiera y contable de las Entidades Locales de Castilla y León, con especial incidencia en el personal que tiene atribuido dicho control".

Con el fin de dar cumplimiento a los preceptos señalados y de conformidad con lo establecido en el artículo 14 de la citada Ley 2/2002, de 9 de abril, y el artículo 24 del Reglamento de Organización y Funcionamiento del Consejo de Cuentas de Castilla y León, se emite el presente Informe.

I. 2. MARCO JURÍDICO

La normativa más relevante a los efectos de la elaboración de este Informe, se encuentra contemplada fundamentalmente en las disposiciones que se relacionan a continuación, ordenadas por rango y fecha.

- Ley 30/1984, de 2 de agosto, de Medidas para la Reforma de la Función Pública (LMRFP).
- Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local (LBRL).
- Texto Refundido de las Disposiciones Legales Vigentes en Materia de Régimen Local, aprobado por Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril (TRRL).
- Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJPAC).

- Ley 1/1998, de 4 de junio, de Régimen Local de Castilla y León (LRLCYL).
- Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas (LPAP).
- Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones (LGS).
- Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP).
- Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de Medidas para la Modernización del Gobierno Local (LMGL).
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).
- Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLHL).
- Ley 7/2007, de 12 de abril, del Estatuto Básico del Empleado Público (EBEP).
- Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público (LCSP).
- Texto Refundido de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2007, de 28 de diciembre (TRLEP).
- Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011 (LPGE-2011).
- Ley 5/1999, de 8 de abril, de Urbanismo de Castilla y León (LUCyL).
- Real Decreto-ley 8/2010, de 20 de mayo, por el que se adoptan medidas extraordinarias para la reducción del déficit público.
- Real Decreto Legislativo 2/2008, de 20 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Suelo (TRLS2008).
- Real Decreto 861/1986, de 25 de abril, por el que se establece el Régimen de las Retribuciones de los Funcionarios de Administración Local (RRFAL).
- Real Decreto 1372/1986, de 13 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de Bienes de las Entidades Locales (RBEL)
- Real Decreto 1174/1987, de 18 de septiembre, por el que se aprueba el Régimen Jurídico de los Funcionarios de Administración Local con Habilitación de Carácter Nacional (RJFHN).

- Real Decreto 500/1990, de 20 de abril, por el que se desarrolla el Capítulo primero del Título sexto de la Ley 39/1988 en materia de presupuestos (RPL).
- Real Decreto 1732/1994, de 29 de julio, sobre Provisión de puestos de trabajo reservados a Funcionarios de Administración Local con Habilitación de Carácter Nacional (RPFHN).
- Reglamento General de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, aprobado por Real Decreto 1098/ 2001, de 12 de octubre (RLCAP).
- Real Decreto 817/2009, de 8 de mayo, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público.
- Real Decreto 887/2006, de 21 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones (RGS).
- Reglamento de Desarrollo de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, de Estabilidad Presupuestaria, en su aplicación a las Entidades Locales, aprobado por Real Decreto 1463/2007, de 2 de noviembre (RLEP).
- Reglamento de Urbanismo de Castilla y León, aprobado por Decreto 22/2004, de 29 de enero (RUCyL).
- Órdenes del Ministerio de Economía y Hacienda números 4040, 4041 y 4042 de 23 de noviembre de 2004, por las que se aprueban las Instrucciones de Contabilidad Local de los modelos básico, normal y simplificado.
- Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales (OEPL).

II. OBJETIVOS, ALCANCE Y LIMITACIONES

II. 1. OBJETIVOS

La finalidad de esta fiscalización específica es analizar los sistemas de control interno y de contabilidad que se aplican en la gestión económico-financiera de las Entidades Locales de Castilla y León y la situación del personal que tiene atribuidas dichas funciones, mediante la realización de una auditoría de cumplimiento. A tal efecto, se establecen los siguientes objetivos:

- A) Obtener información referente a los sistemas de control interno y de contabilidad que se aplican sobre la gestión económico-financiera, y comprobar su adecuación a la normativa aplicable.
- B) Definir y analizar el mapa regional de los puestos de trabajo reservados a los funcionarios con habilitación de carácter estatal que tienen atribuidas las funciones de control y fiscalización interna de la gestión económico-financiera y de contabilidad.
- C) Comprobar las características, situación y forma de provisión de dichos puestos de trabajo, y verificar que son conformes con la normativa aplicable.
- D) Analizar la incidencia que la situación y provisión de los puestos de trabajo reservados a funcionarios con habilitación de carácter estatal tienen sobre el cumplimiento de las obligaciones y plazos vinculados al ciclo presupuestario, desde la elaboración del Presupuesto hasta la rendición de la Cuenta General.

II. 2. ALCANCE

Partiendo de los objetivos señalados, y dada la amplitud del alcance de esta fiscalización, los trabajos se han estructurado en dos grandes áreas, que, aunque conexas entre sí, tienen entidad propia y han sido desarrolladas de forma secuencial, constituyendo cada una de ellas un Informe independiente, con el objeto que se indica a continuación:

- I. Organización del control interno de la gestión económica, financiera y contable: Análisis de las funciones públicas necesarias y de las clases de funcionarios que tienen atribuidas dichas funciones, así como de las características, situación y forma de provisión de estos

puestos de trabajo, con especial incidencia en los que tienen atribuidas las funciones de control y fiscalización interna de la gestión económico-financiera y de contabilidad.

II. Aplicación y desarrollo del control interno de la gestión económica, financiera y contable:
Análisis de los sistemas de control interno y de contabilidad que se aplican sobre la gestión económico-financiera de las Entidades Locales de Castilla y León, y comprobación de su adecuación a la normativa aplicable.

El presente Informe se corresponde con el segundo de los relacionados (II).

El periodo de referencia para las actuaciones de fiscalización, es, por regla general, el ejercicio 2011.

En cuanto a su ámbito subjetivo, los trabajos de fiscalización se han centrado en los siguientes grupos de entidades, atendiendo a la relevancia de los fondos gestionados por ellas:

- Diputaciones Provinciales: 9
- Consejo Comarcal: 1
- Ayuntamientos:
 - Ayuntamientos con población igual o superior a 20.000 habitantes: 15
 - Ayuntamientos con población inferior a 20.000 habitantes: una muestra integrada por 65 Ayuntamientos

Con el fin de que la muestra fuese representativa para todas las provincias y tramos de población, la selección se realizó en dos fases:

- a) En una primera fase, se obtuvo una muestra aleatoria de 55 Ayuntamientos distribuidos por tramos de población de la siguiente forma:
 - Menores de 1.000 habitantes: 25 Ayuntamientos.
 - De 1.000 a 5.000 habitantes: 15 Ayuntamientos.
 - De 5.000 a 20.000 habitantes: 15 Ayuntamientos.
- b) En una segunda fase, para completar la muestra anterior y llegar al total de los 65 Ayuntamientos previstos, se seleccionaron aleatoriamente, diez nuevos Ayuntamientos, dentro de los estratos poco representados.

Como resultado de este proceso, las Entidades sobre las que se ha extendido la aplicación de los procedimientos de fiscalización, presentan la siguiente distribución por provincias, tipo de entidad y tramos de población:

PROVINCIAS	Diputaciones y Consejo Comarcal	Ayos. mayores de 20.000 hab.	Ayos. de 5.000 a 20.000 hab.	Ayos. de 1.000 a 5.000 hab.	Ayos. menores de 1.000 hab.	Total
Ávila	1	1	3	1	4	10
Burgos	1	3	1	2	5	12
León	2	3	2	8	2	17
Palencia	1	1	1	1	4	8
Salamanca	1	1	3	1	4	10
Segovia	1	1	1	2	2	7
Soria	1	1	1	1	2	6
Valladolid	1	3	3	2	3	12
Zamora	1	1	1	2	3	8
Total	10	15	16	20	29	90

CUADRO N° 1

La relación de Entidades incluidas en la muestra se recoge en los Anexos al presente Informe.

La representatividad de la muestra analizada, desglosada por grupos de entidades, es la siguiente:

TIPO DE ENTIDAD LOCAL	TOTAL ENTIDADES CASTILLA Y LEÓN (1)	ENTIDADES ANALIZADAS	
	Nº	Nº	Porcentaje analizado
Diputaciones Provinciales	9	9	100,0%
Consejo Comarcal	1	1	100,0%
Ayos. mayores de 20.000 hab.	15	15	100,0%
Ayos. de 5.000 a 20.000 hab.	44	16	36,4%
Ayos. menores de 5.000 hab.	2.189	49	2,2%
TOTAL	2.258	90	4,0%

(1) Datos del Informe Anual sobre las Cuentas del Sector Público Local de Castilla y León. Ejercicio 2011

CUADRO N° 2

Los trabajos de fiscalización se han desarrollado de acuerdo a lo dispuesto en los Principios y Normas de Auditoría del Sector Público, aprobados por la Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español, y

supletoriamente se han aplicado las Normas de Auditoría del Sector Público, aprobadas por la Intervención General de la Administración del Estado. Dichos trabajos han consistido en la realización de las pruebas selectivas y revisiones de procedimientos que se han considerado necesarias para la consecución de los objetivos previstos, con las limitaciones que se indican en el apartado siguiente.

Los trabajos de fiscalización han finalizado en octubre de 2013.

Finalmente, señalar que la adecuada comprensión del presente Informe, requiere que sea tenido en cuenta en su totalidad, ya que la mención o interpretación aislada de un párrafo, frase o expresión, podría carecer de sentido.

METODOLOGÍA

Con objeto de obtener información referente a los sistemas de control interno y de contabilidad que se aplican sobre la gestión económico-financiera de las Entidades Locales, y comprobar su adecuación a la normativa aplicable, se elaboraron una serie de cuestionarios para cumplimentar por las Entidades incluidas en el alcance del trabajo. Dichos cuestionarios se publicaron en la página web de este Consejo (www.consejodecuentas.es), y para facilitar su cumplimentación, se cursaron las correspondientes instrucciones a las Entidades destinatarias.

Los cuestionarios se agruparon en cuatro apartados: Estructura y organización, Control interno, Contabilidad, Rendición de cuentas y datos económicos. El cuestionario nº 4 (Rendición de cuentas y datos económicos) únicamente debía ser cumplimentado por aquellas Entidades que tuvieran Cuentas pendientes de rendición de ejercicios anteriores a 2011, y que no hubieran facilitado dicha información al Consejo de Cuentas con motivo de las actuaciones llevadas a cabo durante el ejercicio 2012, relativas a la falta de rendición de Cuentas.

Los cuestionarios contenían preguntas con respuestas cerradas y alternativas y fueron clasificados en dos categorías, dependiendo del número de habitantes de los Entes auditados (mayores y menores de 5.000 habitantes).

De forma adicional, se enviaron otros cuestionarios a las Diputaciones y Consejo Comarcal del Bierzo, referidos a materias relacionadas con la asistencia y cooperación jurídica, económica y técnica a los Municipios de su circunscripción.

En el siguiente cuadro se resume la estructura de los cuestionarios elaborados para la obtención de la información que sirve de base al presente Informe:

Cuestionario	Nº de preguntas		
	Diputaciones y Consejo Comarcal	Municipios > 5000 hab.	Municipios < 5000 hab.
Nº 1: Estructura y organización	26	26	23
Nº 2: Control interno	69	69	64
Nº 3: Contabilidad	71	71	72
Nº 4: Rendición de cuentas y datos económicos	11	11	11
Nº 5 Asistencia y cooperación con Municipios	77	---	---
Total	254	177	170

CUADRO Nº 3

Tras un proceso de depuración de la documentación remitida por las Entidades fiscalizadas y de análisis las contestaciones dadas al cuestionario, se requirió a 87 Entidades que completasen el cuestionario en relación a las preguntas no contestadas y/o aclarasen aquellas respuestas que resultaban incoherentes.

Se recibió respuesta o nuevo envío de cuestionario de 70 Entidades, quedando sin rectificar 19 cuestionarios. No obstante, el envío de un nuevo cuestionario o las aclaraciones realizadas no han supuesto la subsanación íntegra de las deficiencias detectadas, de hecho, en bastantes Entidades, el nuevo reenvío o las aclaraciones aportadas, no ha mejorado mucho la proporción de preguntas contestadas ni el nivel de coherencia de las respuestas.

En una segunda fase, y con la finalidad de valorar y complementar la información a la que se hacía referencia en los cuestionarios anteriormente enviados, se requirió de las Entidades Locales de la muestra, la presentación de diversa documentación integrante de determinados procedimientos con contenido económico, tramitados durante el ejercicio fiscalizado y que guardaban relación con las preguntas planteadas en los cuestionarios. En particular, se solicitaron copias del informe emitido por la Intervención incorporado al expediente de aprobación del Presupuesto general de la Entidad; informe sobre Liquidación del presupuesto; informe sobre el cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria en la Liquidación del Presupuesto; informe de fiscalización de expediente de reconocimiento extrajudicial de créditos; fiscalización previa de expediente de contratación; fiscalización de la Intervención en la concesión de subvención directa y fiscalización de expediente de enajenación de bienes inmuebles. Igualmente se solicitaron copias de las Bases de ejecución del Presupuesto del ejercicio 2011.

Los aspectos objeto de análisis, han sido parametrizados con el fin de poder comparar y extraer las correspondientes conclusiones.

Como resultado de las actuaciones señaladas, han sido objeto de análisis un total de 471 informes o documentos aportados por las Entidades fiscalizadas, distribuidos según materias, con el desglose que figura en el cuadro siguiente:

DOCUMENTACIÓN	NÚMERO
INF. APROBACIÓN PRESUPUESTO	84
INF. RECONOCIMIENTO EXTRAJUDICIAL DE CRÉDITOS	32
INF. ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA LIQUIDACIÓN	79
INF LIQUIDACION PRESUPUESTO	87
INF. EXPEDIENTE CONTRATACIÓN	58
INF. CONCESIÓN SUBVENCIÓN DIRECTA	28
INF. ENAJENACIÓN BIENES INMUEBLES	17
BASES EJECUCION PRESUPUESTO	86
TOTAL	471

CUADRO N° 4

II. 3. LIMITACIONES AL ALCANCE

Las limitaciones encontradas en el desarrollo de los trabajos de fiscalización derivan de lo siguiente:

1. Contestación a los cuestionarios:

- a) Si bien todas las Entidades de la muestra fiscalizada han contestado a los cuestionarios solicitados, el grado de respuesta a las preguntas planteadas en los mismos, es variable, produciéndose en algunas de ellas un nivel elevado de falta de contestación, lo que limita el análisis realizado. Esta circunstancia se refleja a lo largo del Informe, en el análisis realizado sobre de cada pregunta.
- b) Las respuestas dadas por las Entidades fiscalizadas a algunas de las preguntas presentan incoherencias, que no ha sido posible depurar en todos los casos, habiéndose optado en estos supuestos, bien por excluir dichas preguntas del análisis, o bien por incluirlas con expresa referencia a las incoherencias detectadas, dependiendo de la medida en que las mismas afectan a los resultados obtenidos.

2. Remisión de la documentación solicitada:

- a) No han remitido ninguno de los informes de fiscalización solicitados, el Ayuntamiento del Real Sitio de San Ildefonso y el de Villán de Tordesillas.
- b) Además de los 2 casos señalados, las siguientes Entidades no han facilitado alguno de los informes de fiscalización solicitados:
- Informe de fiscalización del presupuesto: Ayuntamientos de Cacabelos, Grajal de Campos, Torrecilla del Pinar y Trefacio.
 - Informe sobre la Liquidación del Presupuesto: Ayuntamiento de Grajal de Campos.
 - Informe sobre el cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria en la Liquidación del Presupuesto: Ayuntamientos de Nepas, Vitigudino, Villaprovedo, Villamanín, Villamontán de la Valduerna, Hospital de Órbigo, Grajal de Campos, Bustillo del Páramo, Almazán y Valverde de la Virgen.
 - Informe reconocimiento extrajudicial de créditos. De las Entidades que manifestaron haber tramitado expedientes de reconocimiento extrajudicial de créditos, no enviaron los informes correspondientes. Los siguientes Ayuntamientos: Palencia, Candeleda, Venta de Baños, Villamontán de la Valduerna, Almazán y Zaratán.
 - Subvenciones: De las Entidades que han contestado afirmativamente a la existencia de informes de fiscalización para la concesión directa de subvenciones, no han remitido el informe solicitado los Ayuntamientos de Gemuño, Melgar de Fernamental, Arévalo, y Diputación de Soria. Además de los anteriores, los informes aportados por 3 Ayuntamientos, no han podido ser objeto de análisis y tratamiento juntamente con los restantes, debido a su carácter atípico, bien sea por abordarse en los mismos circunstancias de carácter incidental, aún refiriéndose al procedimiento de concesión de una subvención directa, o por presentar caracteres más propios de una certificación de existencia de crédito, pese a su expreso calificativo como “Informe”, con una testimonial referencia al contenido de las Bases de ejecución del presupuesto.
 - Gestión Patrimonial. No han remitido el informe solicitado, relacionado con la fiscalización del primer expediente de enajenación de bienes inmuebles tramitado en

2011, las siguientes Entidades: Diputación de Valladolid y Ayuntamientos de Soria, Laguna de Duero y Candeleda.

- c) No han facilitado las Bases de Ejecución vigentes en 2011, 4 Ayuntamientos: Las Berlanas, Real Sitio de San Ildefonso, Villán de Tordesillas y Trefacio.

II. 4. TRAMITE DE ALEGACIONES

En cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 25.2 del Reglamento de Organización y Funcionamiento del Consejo de Cuentas, mediante escrito de fecha 4 de febrero de 2014, el Informe Provisional se remitió a los responsables de las Diputaciones y las Entidades Locales que aparecen citadas en el apartado II.3 “Limitaciones al alcance”, para que formularan las alegaciones que estimasen pertinentes.

Dentro del plazo establecido al efecto, únicamente la Diputación de León presentó alegaciones, sin embargo, erróneamente, dichas alegaciones no correspondían al presente Informe, sino al que le precede, referido a la “Organización del control interno de la gestión económico-financiera y contable”; este Informe había sido sometido a alegaciones con fecha 16 de septiembre de 2013 y aprobado por el Pleno del Consejo de Cuentas el 27 de noviembre de 2013.

Por ello, y con el propósito de facilitar nuevamente la presentación de las alegaciones que la Diputación de León estimase conveniente plantear en relación al presente Informe, se le concedió un nuevo plazo, sin que, una vez transcurrido el mismo, se haya formulado alegación alguna.

III. ANTECEDENTES

Tal y como se puso de manifiesto en el Informe referido a la organización del control interno, la función de control y fiscalización interna de la gestión económico financiera, juntamente con la de contabilidad, constituyen, entre otras, funciones públicas necesarias en todas las Entidades Locales, encontrándose reservadas a funcionarios con habilitación de carácter estatal (FHE). Dichas funciones se atribuyen legalmente al puesto de trabajo de Intervención, y en las Corporaciones Locales cuya Secretaría esté clasificada en tercera clase, las funciones propias de la Intervención, formarán parte del contenido del puesto de trabajo de Secretaría, salvo que se agrupen a efectos de Intervención.

Las funciones de contabilidad en las Entidades a las que resulte aplicable el Título X de la LBRL (Régimen de organización de los Municipios de gran población), según dispone su artículo 134.2, serán ejercidas por el órgano u órganos que se determinen en el Reglamento orgánico municipal, si bien, el titular de dicho órgano, deberá ser un FHE.

Dichas funciones se atribuyen legalmente al puesto de trabajo de Intervención (art. 204 de TRLHL), salvo la función de contabilidad en los Municipios a los que resulte aplicable el Título X de la LBRL (Municipios de gran población), que será ejercida por el órgano que se determine en el Reglamento orgánico municipal, si bien, el titular de dicho órgano, deberá ser un FHE (artículo 134.2 de la LBRL).

Respecto a la función de control interno, más allá de la triple clasificación funcional que presenta el TRLHL, no existe en la normativa local un concepto específico sobre el mismo.

Así, el artículo 213 del TRLHL establece: “Se ejercerán en las entidades locales con la extensión y efectos que se determina en los artículos siguientes las funciones de control interno respecto de su gestión económica, de los organismos autónomos y de las sociedades mercantiles de ellas dependientes, en su triple acepción de función interventora, función de control financiero y función de control de eficacia”.

Por su parte, el R.D. 1174/1987, detalla en su artículo 4, el alcance de la función de control y fiscalización interna de la gestión económico-financiera y presupuestaria, coincidiendo en alguno de sus extremos, con la regulación del TRLHL.

Mientras la materia presupuestaria fue objeto de desarrollo reglamentario a través del R.D. 500/1990, el control interno, mas allá de la regulación, que de forma dispersa y escasa, se contiene, tanto en el propio TRLHL como en la legislación sectorial (LCSP, LGS,...), carece de un marco jurídico determinado, a diferencia del desarrollo reglamentario del que ha sido objeto el control interno tanto en la Administración del Estado, como en la de las Comunidades Autónomas, dónde la fiscalización interna suele discurrir conforme a unas pautas previamente establecidas en la normativa dictada *ad hoc*.

Tal es el caso, del Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, por el que se desarrolla el régimen del control interno ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado. Dicho Real Decreto, según su exposición de motivos, perseguía “tanto realizar un adecuado desarrollo normativo dada la dispersión existente en esta materia [...] como conseguir una regulación a nivel reglamentario que delimite con claridad aspectos relevantes tales como el ámbito de aplicación, las formas de ejercicio, etc..”

El mundo local, por tanto, se encuentra huérfano de desarrollo reglamentario en sus sistemas de control interno, y en cada Entidad Local, habrá que acudir a su regulación interna (generalmente las Bases de ejecución del presupuesto), para poder obtener información relativa a los procedimientos de fiscalización interna de la gestión económico-financiera implantados por dicha Entidad. En caso contrario, el único referente legal a tomar en consideración, en el análisis del control y fiscalización interna de su gestión económico-financiera y presupuestaria, será la normativa general.

De los tres sistemas de control interno previstos legalmente para las Entidades Locales, es la función interventora, en la práctica, la que ejerce mayor peso específico, en relación a las otras dos formas de control interno, el control financiero y el control de eficacia, presentando estos dos últimos, un carácter residual, respecto a la primera, sin que exista mucha tradición en la implantación de dichos procedimientos, dentro del marco de control interno de la gestión económica y presupuestaria de los Entes Locales.

El artículo 214 del TRLHL concreta el ámbito de aplicación y modalidades de ejercicio de la función interventora, de la siguiente manera:

“1. La función interventora tendrá por objeto fiscalizar todos los actos de las entidades locales y de sus organismos autónomos que den lugar al reconocimiento y liquidación de derechos y obligaciones o gastos de contenido económico, los ingresos y pagos que de

aquéllos se deriven, y la recaudación, inversión y aplicación, en general, de los caudales públicos administrados, con el fin de que la gestión se ajuste a las disposiciones aplicables en cada caso.

2. El ejercicio de la expresada función comprenderá:

a) La intervención crítica o previa de todo acto, documento o expediente susceptible de producir derechos u obligaciones de contenido económico o movimiento de fondos de valores.

b) La intervención formal de la ordenación del pago.

c) La intervención material del pago.

d) La intervención y comprobación material de las inversiones y de la aplicación de las subvenciones.”

El R.D. 2188/1995, aún referido a la Administración del Estado, puede, en defecto de existencia de regulación específica de la propia Entidad Local, servir de criterio interpretativo o incluso como normativa de carácter supletorio, respecto al contenido de la función interventora.

En cuanto a la función contable, el artículo 204 del TRLHL, delimita su contenido en los siguientes términos:

“1. A la Intervención de las entidades locales le corresponde llevar y desarrollar la contabilidad financiera y el seguimiento, en términos financieros, de la ejecución de los presupuestos de acuerdo con las normas generales y las dictadas por el Pleno de la corporación.

2. Asimismo, competará a la Intervención la inspección de la contabilidad de los organismos autónomos y de las sociedades mercantiles dependientes de la entidad local, de acuerdo con los procedimientos que establezca el Pleno.”

IV. RESULTADOS DE LA FISCALIZACIÓN

IV. 1. CONTROL INTERNO

IV. 1. 1. REGULACIÓN INTERNA

Como anteriormente se ha señalado, la regulación del control interno en el ámbito local, está contenida fundamentalmente en el TRLHL, así como en la propia normativa aprobada por la Corporación (Bases de ejecución del Presupuesto, Reglamentos u otros instrumentos), con las adaptaciones correspondientes a cada Entidad Local.

Con relación a la forma de regulación de las funciones asignadas al órgano de control interno, de las respuestas facilitadas por las Entidades Locales de la muestra analizada, se desprenden los siguientes resultados:

Regulación de las funciones asignadas al órgano de control interno						
Forma de regulación	Diputaciones	Comarca	Municipios >5.000 hab.	Municipios <5.000 hab.	Total (*)	% s/ 90
	(9)	(1)	(31)	(49)	(90)	
En las Bases de ejecución del Presupuesto	8	0	23	21	52	57,8
En un reglamento interno	0	0	1	0	1	1,1
En otro instrumento	0	0	2	0	2	2,2
No está regulado	1	1	7	27	36	40,0
No contesta				1	1	1,1
Total (*)	9	1	33	49	92	

(*) Admite más de una respuesta, de ahí la existencia de 92 resultados, frente a las 90 Entidades analizadas

CUADRO Nº 5

Tal y como puede observarse en el cuadro anterior, la gran mayoría de las Entidades que disponen de regulación específica sobre control interno, la materializan, generalmente, a través de las Bases de ejecución del Presupuesto (el 57,8%), resultando insignificante el número de Entidades que regulan esta materia mediante reglamento interno o a través de algún otro instrumento de ordenación (el 3,3%); en el resto de los casos, no existe regulación (40,0%) o no contestan (1,1%). Dos Ayuntamientos mayores de 5.000 habitantes, señalan las Bases de Ejecución junto con otra de las opciones indicadas en el cuadro.

Los Municipios con población inferior a 5.000 habitantes son los que en menor medida han reflejado en sus Bases de ejecución o cualquier otro instrumento, aspectos relacionados con el control interno (42,9%).

Del examen de las Bases de Ejecución facilitadas, se desprende que muchas de ellas se ajustan a un modelo normalizado. Esta realidad es más frecuente en los Municipios de menor tamaño. En particular, dicho sistema se ha detectado en 27 Municipios y 2 Diputaciones, y se corresponde con 6 modelos, coincidiendo en varios casos, con el ámbito territorial de una misma provincia.

No obstante, hay que señalar que en algunos casos las BE normalizadas no se han adaptado a las circunstancias de la Entidad a la que se refieren. Esta deficiencia afecta sobretodo, a Municipios de menor entidad.

IV. 1. 2. CLASES DE CONTROL

Ha de considerarse a la **función interventora**, como sistema ordinario de fiscalización, el que se desarrolla con carácter previo, respecto a todo acto, documento o expediente de contenido económico o con repercusión financiera o patrimonial, emitiendo el correspondiente informe respecto a su conformidad con las disposiciones aplicables en cada caso o formulando los reparos procedentes.

Esta forma de control, como una manifestación del control de legalidad, además de constituir la regla general, se ejerce de forma plena, frente a aquellos otros casos excepcionados de dicho control previo, regulados en el artículo 219.1 del TRLHL (gastos de material no inventariable, contratos menores, etc.) o los de fiscalización limitada contemplados en el citado TRLHL.

Con respecto a la fiscalización limitada de los gastos, el artículo 219.2 del TRLHL, faculta al Pleno para acordar, a propuesta del presidente y previo informe del órgano interventor, que la intervención previa se limite a comprobar los siguientes extremos:

a) La existencia de crédito presupuestario y que el propuesto es el adecuado a la naturaleza de gasto u obligación que se proponga contraer. En los casos en que se trate de contraer compromisos de gastos de carácter plurianual se comprobará, además, si se cumple lo preceptuado en el artículo 174 de esta ley.

b) Que las obligaciones o gasto se generan por órgano competente.

c) Aquellos otros extremos que, por su trascendencia en el proceso de gestión, se determinen por el Pleno a propuesta del presidente.

La fiscalización limitada de los gastos, ha de completarse con otra plena con posterioridad, que será ejercida sobre una muestra representativa de los actos, documentos o expedientes, mediante la aplicación de técnicas de muestreo o auditoría, con el fin de verificar que se ajustan a las disposiciones aplicables en cada caso y determinar el grado del cumplimiento de la legalidad en la gestión de los créditos. Dicha fiscalización debe documentarse, mediante informe escrito en el que se hagan constar cuantas observaciones y conclusiones se deduzcan de ellas. Estos informes se remitirán al Pleno con las observaciones que hubieran efectuado los órganos gestores (art. 219.3 del TRLHL).

De forma similar a los gastos, mediante acuerdo del Pleno, la fiscalización de los ingresos, puede sustituirse por la inherente a la toma de razón en contabilidad y por actuaciones comprobatorias posteriores mediante la utilización de técnicas de muestreo o auditoría (art. 219.4 del TRLHL).

Como resultado de la fiscalización previa, el órgano interventor podrá encontrarse de acuerdo o en desacuerdo, con el fondo o con la forma de los actos, documentos o expedientes examinados, y en este último caso, deberá formular sus reparos por escrito antes de la adopción del acuerdo o resolución (art. 215 del TRLHL), los cuales implicarán la suspensión de la tramitación del expediente, cuando afecten a la disposición de gastos, reconocimiento de obligaciones u ordenación de pagos, en los supuestos establecidos en el artículo 216.2 del TRLHL.

El órgano al que afecte el reparo, puede no estar de acuerdo con el mismo, en cuyo caso el presidente de la Entidad habrá de resolver dicha discrepancia, salvo que el reparo se base en la insuficiencia o inadecuación de crédito o se refiera a obligaciones o gastos cuya aprobación sea de su competencia, en cuyo caso, corresponde al Pleno la resolución de las discrepancias (art. 217 del TRLHL).

Otra de las vertientes del control interno en las Entidades Locales, lo constituye la función de **control financiero**, que según el artículo 220.1 del TRLHL, tiene por objeto comprobar el funcionamiento en el aspecto económico-financiero de los servicios de las entidades locales, de sus organismos autónomos y de las sociedades mercantiles de ellas dependientes.

La finalidad del control financiero, según el mismo texto legal (art. 220.2 del TRLHL) será la de informar acerca de la adecuada presentación de la información financiera, del

cumplimiento de las normas y directrices que sean de aplicación y del grado de eficacia y eficiencia en la consecución de los objetivos previstos.

En cuanto a la forma de llevar a cabo dicho control, la misma norma (art. 220.3 del TRLHL) determina que el control financiero se realizará por procedimientos de auditoría de acuerdo con las normas de auditoría del sector público. A este respecto, procede tomar en consideración lo previsto, tanto en el R.D. 2188/1995, como en la Normas de Auditoría del Sector Público (publicadas mediante Resolución de 1 de septiembre de 1998, de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE)), si bien, tal y como se dispone en estas últimas (apartado 2.2.2), dichas normas deberían tener validez y ser de aplicación al resto de las Administraciones Públicas con carácter supletorio de acuerdo con las disposiciones que emitan sus respectivos órganos de gobierno.

Por último, en lo relativo al **control de eficacia**, la tercera de las vertientes del control interno, este tipo de control, tiene por objeto la comprobación periódica del grado de cumplimiento de los objetivos, así como el análisis del coste de funcionamiento y del rendimiento de los respectivos servicios o inversiones (art. 221 del TRLHL). A la luz de la redacción de los artículos 220.2 y 221 del TRLHL puede plantearse cierta confusión terminológica entre el control financiero y el control de eficacia, dado que uno de los objetivos del control financiero es informar sobre el grado de eficacia y eficiencia en la consecución de los objetivos previstos (art. 220.2). La normativa local aporta escasa regulación sobre el alcance, contenido y procedimientos del control de eficacia, por lo que, ante dicha ausencia normativa, resulta nuevamente obligado tomar como referencia, la regulación existente para el ámbito estatal.

Respecto al ejercicio de la **función interventora**, de las 90 Entidades analizadas, 28 de ellas (31,1%) tienen establecida la **fiscalización limitada de gastos**, opción elegida, en su gran mayoría, por Entidades de mayor nivel poblacional. Los Municipios de menor tamaño, no suelen hacer uso de dicho procedimiento, pues de las 49 Entidades de la muestra, correspondientes a dicha franja de población, sólo 4 contestan en sentido afirmativo, y corresponden en su mayoría, a Municipios con población superior a 1.000 habitantes.

Fiscalización limitada de gastos				
Tipo Entidad Local	SÍ	NO	No contesta	Total Ent.
Comarca	0	1	0	1
Diputación	7	2	0	9
Municipio > 5.000 habitantes	17	14	0	31
Municipio < 5.000 habitantes	4	42	3	49
Total Entidades	28	59	3	90
%	31,1	65,6	3,3	100,0

CUADRO N° 6

A la vista de las consideraciones precedentes, coherentes, por otra parte, con la lógica organizativa, las Entidades con mayor volumen de actividad administrativa, han hecho uso de la posibilidad legal que les otorga la normativa, estableciendo la fiscalización previa limitada, lo cual les permite dotar de cierta agilidad al procedimiento. Dicho sistema, sin embargo, resulta menos habitual, en los Entes con menor volumen de procedimientos, donde implícitamente se ha optado por la fiscalización plena, dada la inexistencia de acuerdo expreso de establecimiento de la fiscalización limitada.

No obstante, esta valoración debe interpretarse con las debidas cautelas, ya que ni todas las fiscalizaciones limitadas son de la misma intensidad (dependerá de los extremos adicionales a comprobar), ni los puestos de trabajo correspondientes a Entidades de menor tamaño, llevan necesariamente asociada una menor carga de trabajo que los de Entidades con mayores recursos, teniendo en cuenta además, que los medios existentes en las Entidades locales de menor población resultan exponencialmente inferiores a la dotación de las unidades encargadas del control interno en las Diputaciones, Consejo Comarcal y Ayuntamientos de Municipios con mayor población. Recordando lo expuesto en el apartado IV.4 del Informe relativo a la organización del control interno, en los Municipios más pequeños, los FHE son en muchos casos, la única dotación existente asignada al desempeño de las funciones de control interno.

En cuanto al tipo de gastos sobre los que se ha establecido la fiscalización limitada, de las cuatro opciones que se proponían en los cuestionarios remitidos, el grado de implantación viene a ser similar, en términos generales, en Personal, Subvenciones y Contratación administrativa, con los siguientes resultados:

Tipo de gastos en los que se aplica la fiscalización limitada		
Tipo de gasto	Nº Entidades con fiscalización limitada	%
Personal	25	89,3
Subvenciones	23	82,1
Contratación administrativa	25	89,3
Otros	13	46,4

CUADRO N° 7

Según estos datos, de las Entidades que tienen establecida la fiscalización limitada de gastos (28), el 89,3% utiliza dicho procedimiento para los gastos relacionados con personal y contratación administrativa, reduciéndose ligeramente el empleo de dicho procedimiento para los gastos relacionados con las subvenciones (82,1%).

Asimismo, las Entidades con fiscalización limitada, extienden dicha forma de control a otro tipo de gastos (el 46,4%), tales como los contratos patrimoniales, arrendamiento de inmuebles, operaciones financieras, convenios de colaboración, responsabilidad patrimonial o expropiación.

Respecto a los aspectos a comprobar en la fiscalización limitada, tal y como se señalaba anteriormente, existen unos “mínimos” que el artículo 219.2 del TRLHL señala en sus apartados a) y b), sin perjuicio de aquellos otros adicionales, que por su trascendencia en el proceso de gestión, se determinen por el Pleno a propuesta del presidente (artículo 219.1.c) del TRRLH). Sin embargo, dichos extremos obligatorios no son comprobados en todos los casos por el órgano de control interno, pues según las respuestas facilitadas por las Entidades de la muestra, de los 28 casos en los que se tiene acordada la fiscalización limitada, la competencia del órgano se verifica en 25 Entidades, y en 20 casos, se comprueban los límites para la adquisición de compromisos de gastos plurianuales. Por tanto, en los 3 y 8 casos restantes, respectivamente, la actuación del órgano fiscalizador resulta deficiente, con infracción de la norma, respecto a la verificación de estos extremos de obligatoria comprobación.

Por otra parte, en aquellos supuestos en los que las Entidades Locales hubieran optado por una fiscalización previa limitada de gastos, como antes se indicaba, vienen obligadas legalmente a realizar otra plena con posterioridad, utilizando técnicas de muestreo o auditoría. Sin embargo, a la vista de las respuestas facilitadas por las Entidades de la muestra, de forma

mayoritaria manifiestan no realizar dichas actuaciones de fiscalización posterior, en 26 casos de las 28 que disponen de fiscalización previa limitada.

En cuanto a la **sustitución de la fiscalización previa de ingresos por la toma de razón en contabilidad**, es aplicada por una parte muy significativa de las Entidades Locales fiscalizadas, pues el 66,7% de las mismas la tiene establecida, bien sea de forma total (53,3%) o parcialmente (13,3%), frente al 27,8% de las que han contestado en sentido negativo a la pregunta formulada.

La fiscalización de los ingresos ha sido sustituida por la toma de razón					
Entidad Local	En todos los casos	En algunos casos	En ninguno	No contesta	Total Ent.
Comarca	0	0	1	0	1
Diputación	5	1	3	0	9
Municipio > 5.000 habitantes	17	9	5	0	31
Municipio < 5.000 habitantes	26	2	16	5	49
Total Entidades	48	12	25	5	90
%	53,3	13,3	27,8	5,6	100,0

CUADRO N° 8

Sin embargo, de forma similar al resultado de las pruebas practicadas para la fiscalización limitada de gastos, se aprecia una deficiencia generalizada en las Entidades fiscalizadas, ya que de las 60 Entidades que en algún grado sustituyen la fiscalización previa de ingresos por la toma de razón, 50 de ellas no emiten informe sobre el resultado de la fiscalización plena realizada con posterioridad, a las que habría que añadir 7 casos más, que presumiblemente por error, han manifestado no aplicar dicho procedimiento.

En cuanto al **resultado de la fiscalización previa**, sólo han facilitado información 37 Entidades. Del total de los informes emitidos con tal carácter en 2011, que para el conjunto de las 37 Entidades se elevaron a 16.734 informes, 1.335 se emitieron con reparos, es decir en el 8% de los casos, y hay 118 informes con discrepancias no resueltas (el 0,7%). Son los Municipios menores de 5.000 habitantes, los que presentan el mayor índice de informes con reparos (19,2%), y de informes con discrepancias no resueltas (1,3%), mientras que las Diputaciones obtienen los ratios más bajos (4,7% y 0%, respectivamente).

El desglose de las pruebas practicadas al efecto, se recoge en el cuadro siguiente.

Informes de fiscalización previa								
Entidad Local	No contesta	Informes emitidos			Informes con reparos		Informes con discrepancia no resuelta	
	Nº Entidades	Nº Entidades	Nº Informes	% s/ total	Nº	% s/ inf. emitidos	Nº	% s/ inf. emitidos
Comarca	1	---	---	---	---	---	---	---
Diputación	4	5	4.151	24,8	195	4,7%	0	0,0%
Municipio > 5.000 hab.	11	20	12.271	73,3	1.080	8,8%	114	0,9%
Municipio < 5.000 hab.	37	12	312	1,9	60	19,2%	4	1,3%
Total	53	37	16.734	100,0	1.335	8,0%	118	0,7%

CUADRO Nº 9

En cuanto al trámite que han seguido los informes con reparos formulados por la Intervención, se observa que algunos Plenos corporativos no han sido concededores de las resoluciones adoptadas contrarias a dichos reparos, circunstancia esta última que afecta en mayor medida a las Corporaciones de mayor dimensión, tal y como puede apreciarse en los resultados que se muestran en el cuadro siguiente.

Informe al Pleno de las resoluciones contrarias a los reparos formulados					
Entidad Local	SI	NO	En 2011 no hay ningún caso	No contesta	Total Ent.
Comarca	1				1
Diputación	4	2	3		9
Municipio > 5.000 hab.	12	6	13		31
Municipio < 5.000 hab.	3	1	41	4	49
Total Entidades	20	9	57	4	90
%	22,2	10,0	63,3	4,4	100,0

CUADRO Nº 10

Hay que tener en cuenta que, la dación de cuenta al Pleno de los reparos formulados por la Intervención, resulta preceptiva (art. 218 del TRLHL), y en tal sentido el órgano interventor, habrá de informar al Pleno de todas las resoluciones adoptadas por el presidente de la entidad local contrarias a los reparos efectuados, así como un resumen de las principales anomalías detectadas en materia de ingresos.

En lo que respecta al grado de implantación del **control financiero**, las Entidades Locales consultadas contestan tenerlo implantado sólo en 10 casos, lo cual pone de manifiesto la escasa aceptación de esta modalidad de control interno en las Entidades Locales. De los 10 casos señalados, su existencia es más frecuente en los Municipios con población superior a 5.000 habitantes que disponen de entes dependientes (Sociedades Mercantiles), sin que

puedan tomarse en consideración las 4 respuestas afirmativas de Municipios menores de 5.000 habitantes, dada su incoherencia con otras planteadas en relación a esta misma materia.

Control Financiero					
Entidad Local	Sí	No	No aplica	No contesta	Total Ent.
Comarca	0	1	0	0	1
Diputación	0	9	0	0	9
Municipio > 5.000 habitantes	6	25	0	0	31
Municipio < 5.000 habitantes	4	43	0	2	49
Total Entidades	10	78	0	2	90
%	11,1	86,7	0,0	2,2	100,0

CUADRO N° 11

El **control de eficacia** presenta, incluso, peores resultados que el control financiero, pues de las 90 Entidades consultadas, únicamente en 1 caso, se manifiesta tenerlo establecido.

IV. 1. 3. CONTROL DEL CICLO PRESUPUESTARIO Y CONTABLE

Cuatro son los hitos más significativos a considerar en la gestión económico-financiera de las Entidades Locales, dentro de su ciclo presupuestario y contable, en lo tocante a la actuación de sus órganos de control interno:

- Expediente de elaboración y aprobación del Presupuesto
- Ejecución del Presupuesto.
- Liquidación del Presupuesto.
- Formación y rendición de la Cuenta General.

La normativa estatal básica que fundamentalmente rige en esta materia, es la contenida en el Título VI del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo; el Real Decreto 500/1990, de 20 de abril, por el que se desarrolla el Capítulo primero del Título sexto de la Ley 39/1988 en materia de presupuestos y las Órdenes del Ministerio de Economía y Hacienda números 4040, 4041 y 4042 de 23 de noviembre de 2004, por las que se aprueban las Instrucciones de Contabilidad Local de los modelos básico, normal y simplificado.

Las disposiciones que conforman el marco jurídico de la estabilidad presupuestaria, se detallan posteriormente, en su correspondiente apartado.

Para el análisis del control interno del ciclo presupuestario y contable, se ha tenido en cuenta la siguiente información:

1. Cuestionarios cumplimentados por las Entidades Locales, los cuales contenían varias preguntas relacionadas específicamente con la elaboración del presupuesto, ejecución y liquidación del mismo, así como sobre el cumplimiento de la estabilidad presupuestaria.
2. Informes emitidos por la Intervención en 2011 en relación con las diferentes fases del ciclo presupuestario y contable. Concretamente, se solicitó el informe emitido por la Intervención con motivo de la aprobación del Presupuesto General de la Entidad, el informe de Liquidación del Presupuesto, y el informe sobre el cumplimiento de estabilidad presupuestaria en la Liquidación del Presupuesto. Asimismo, se requirió a todas las Entidades fiscalizadas, la remisión de las Bases de Ejecución del Presupuesto correspondientes al ejercicio 2011.

A partir de la información señalada, se realizó un análisis en su conjunto de dicha información, contrastando la coherencia de las respuestas dadas al cuestionario y verificando el contenido de los informes remitidos.

A los efectos del análisis realizado a continuación, en el siguiente cuadro se recoge el órgano competente y las fechas consideradas acordes con los plazos legales, para cada una de las fases examinadas:

Nº	Fases del ciclo presupuestario y contable	Órgano competente	Fecha límite.
1	Aprobación definitiva del Presupuesto del ejercicio 2011 (art.169.1 del TRLHL)	Pleno de la Corporación	31/12/2010
2	Aprobación de la liquidación del Presupuesto del ejercicio 2011 (art.191 del TRLHL) (*)	Presidente de la Corporación	31/03/2012
3	Formación de la Cuenta General del ejercicio 2011 (art.212.2 del TRLHL)	Intervención	01/06/2012
4	Aprobación de la Cuenta general del ejercicio 2011 (art.212.4 del TRLHL)	Pleno de la Corporación	01/10/2012

(*) Aunque no se señala la fecha límite de su aprobación, a los efectos del presente Informe, se considera el plazo más amplio, es decir, 31/03/2012.

CUADRO N° 12

Los resultados agregados correspondientes a las Entidades fiscalizadas, en relación con las fechas de aprobación de las actuaciones administrativas del ciclo presupuestario y contable, son los que se recogen en el cuadro incluido a continuación. Los datos han sido obtenidos de la Plataforma de rendición de cuentas a la fecha de cierre de los trabajos (31 de

octubre de 2013), excepto en el caso de 4 Ayuntamientos que no habían rendido la Cuenta del ejercicio 2011 a la citada fecha. En estos casos, se han tenido en cuenta los datos facilitados por la Entidad a través del cuestionario, si bien, sólo 2 de ellos han cumplimentado todos los datos (Partido de la Sierra en Tobaquina y Benavente), mientras que los otros 2, lo han hecho de forma parcial (Real Sitio de San Ildefonso y Torrecilla del Pinar).

Cumplimiento de las fases del ciclo presupuestario y contable							
Nº	Fases		En plazo	Fuera de plazo	Prorrogado/ Pendiente	No rinde/ No Contesta	Total general
1	Aprobación definitiva de los Presupuestos	Nº Ent.	12	68	9	1	90
		%	13,3	75,6	10,0	1,1	100,0
2	Aprobación de la Liquidación del Presupuesto	Nº Ent.	57	30	1	2	90
		%	63,3	33,3	1,1	2,2	100,0
3	Formación de la Cuenta General	Nº Ent.	51	36	1	2	90
		%	56,7	40,0	1,1	2,2	100,0
4	Aprobación de la Cuenta General	Nº Ent.	62	25	1	2	90
		%	68,9	27,8	1,1	2,2	100,0

CUADRO Nº 13

En los ANEXOS del Informe se recogen los resultados por tipo de Entidad, con diferenciación de los correspondientes a Municipios mayores y menores de 5.000 habitantes.

A la vista de estos resultados, seguidamente se exponen las notas más destacadas, respecto a cada una de las **fases del ciclo presupuestario y contable**.

A. Aprobación del Presupuesto:

Del análisis de los resultados, se desprende que la mayoría de las Entidades analizadas, aprobó el presupuesto fuera de plazo, y sólo un 13,3% cumplió con el plazo establecido legalmente. No obstante, dentro de este contexto de incumplimiento generalizado, al analizar los resultados por tipo de Entidad, se aprecia que en los Municipios esta situación se produce en un mayor medida, de forma que la aprobación en plazo se reduce al 10,2% en los menores de 5.000 habitantes y 12,9% en los mayores de 5.000 habitantes, mientras que en las Diputaciones este índice sube hasta el 33,3%.

En cuanto a las 9 Entidades que figuran con el presupuesto prorrogado, destacan 2 capitales de provincia, que no aprobaron el correspondiente expediente en 2011, y 2

Ayuntamientos de Municipios de más de 5.000 habitantes que no tramitan Presupuesto desde 2008, según la información recibida.

B. Ejecución del Presupuesto:

En relación con esta fase, cabe recordar que tanto la ejecución de ingresos como la de gastos, conlleva la sujeción a unos procedimientos y limitaciones, afectando estas últimas, sobre todo a los créditos del estado de gastos, los cuales habrán de ejecutarse a través de las fases definidas, tanto en el TRLHL (art. 184) como en el R.D.500/1990 (art. 52). Constituye una premisa fundamental en la ejecución del Presupuesto de gastos, su carácter limitativo, quedando prohibido adquirir compromisos de gastos, por cuantía superior al importe de los créditos autorizados en los estados de gastos (art. 173.5 del TRLHL), por ello, es un hito inicial en la ejecución del Presupuesto de gastos, la existencia de crédito presupuestario, como requisito previo a la autorización del gasto.

Teniendo en cuenta lo anterior, con respecto al procedimiento de tramitación de gastos, se solicitó información, sobre dos requisitos esenciales del procedimiento: la realización de retención de crédito (RC) y de propuesta de gasto (PG), con carácter previo a la realización de un gasto.

Según los resultados obtenidos, sólo 34 Entidades realizan retención de crédito, y 32 propuesta de gasto. Además, como puede apreciarse en el cuadro resumen, de ellas, el 88,2% (30/34) en el primer caso y el 90,6% (29/32) en el segundo, son Diputaciones y Municipios mayores de 5.000 habitantes.

Procedimiento de tramitación de gastos							
Tipo de Entidad	Total Entidades	Retención de Crédito (RC)			Propuesta de Gasto (PG)		
		Sí	No	No contesta	Sí	No	No contesta
Comarca	1	0	1	0	0	1	0
Diputación	9	9	0	0	7	2	0
Municipio > 5.000 habitantes	31	21	8	2	22	8	1
Municipio < 5.000 habitantes	49	4	43	2	3	42	4
Total	90	34	52	4	32	53	5
%	100	37,8	57,8	4,4	35,6	58,9	5,6

CUADRO N° 14

En línea con lo anterior, se preguntó por la existencia de gastos realizados o bienes y servicios recibidos durante el ejercicio, que no hubieran podido aplicarse al Presupuesto del

citado ejercicio; la respuesta dada en el cuestionario, pone de manifiesto que las Intervenciones de 35 Entidades, confirmaron tener conocimiento de la realización de gastos que no se pudieron aplicar al Presupuesto del ejercicio, afectando esta incidencia en mayor medida a Municipios superiores a 5.000 habitantes, y a una tercera parte de las Diputaciones. Por lo tanto, pese a los mayores controles existentes en los procedimientos de gestión del gasto en las Entidades de mayor dimensión, la disciplina presupuestaria de los órganos gestores de Municipios más pequeños, es considerablemente más elevada que en las Entidades de mayor población.

Entidades con gastos que no se pudieron aplicar al Presupuesto del ejercicio				
Tipo de Entidad	Entidades analizadas	SÍ	NO	No aplica/ no contesta
Comarca	1	0	1	0
Diputación	9	3	4	2
Municipio > 5.000 habitantes	31	24	6	1
Municipio < 5.000 habitantes	49	8	36	5
Total	90	35	47	8
%		38,9	52,2	8,9

CUADRO N° 15

De las 35 entidades que respondieron SI a la pregunta anterior, se analizaron los tipos de informe en los que, según respuesta facilitada, por parte de los órganos de control interno se deja constancia de la existencia de gastos pendientes de aplicar al Presupuesto, resultando que un 45,7% de los casos lo hace a través del informe sobre cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria y/o del informe de Liquidación presupuestaria; el 14,3% con motivo de la emisión del informe del Presupuesto; un 11,4% no deja constancia en ningún informe, y un 34,3% manifiesta hacerlo con motivo de la tramitación de otros procedimientos (Cuenta General, reconocimiento extrajudicial de créditos, modificaciones presupuestarias, informes de fiscalización previa...)

En relación con los resultados reflejados en el cuadro incluido a continuación, cabe recordar, que en el informe sobre el cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, uno de los ajustes a practicar derivados del SEC-95, viene determinado por el saldo que presente la cuenta 413 “Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto”, ajuste que se analizará más adelante.

Tipo de Informes en los que se deja constancia de la existencia de gastos pendientes de aplicar al Presupuesto (*)						
Entidades con gastos que no se pudieron aplicar al Presupuesto del ejercicio		Informe cumplimiento estabilidad presupuestaria, adicional a la Liquidación	Informe del Presupuesto	Informe de Liquidación del Presupuesto	Otros	No se pronuncia en ningún informe
Comarca	0	0	0	0	0	0
Diputación	3	2	1	1	1	0
Municipio > 5.000 hab.	24	13	3	10	3	10
Municipio < 5.000 hab.	8	1	1	5	0	2
Total (*)	35	16	5	16	4	12
% s/ las 35 Entidades		45,7	14,3	45,7	11,4	34,3

(*) Admite más de una respuesta, de ahí, que existan 53 resultados positivos, frente a los 35 afirmativos de la pregunta anterior.

CUADRO N° 16

C. Aprobación de la Liquidación del Presupuesto:

De las 90 Entidades fiscalizadas, el 63,3% aprobó la liquidación en plazo, frente al 33,3% que lo hizo fuera de plazo, y 1 Ayuntamiento manifestó tener pendiente de aprobar la Liquidación del presupuesto. Dos Ayuntamientos no han facilitado la información correspondiente, por lo que se desconoce su situación a estos efectos.

Por tipo de Entidad, las Diputaciones y Comarca presentan índices de cumplimiento más elevados (88,9% y 100,0%), al igual que los Municipios menores de 5.000 habitantes (69,4%), mientras que los Municipios mayores de 5.000 habitantes tienen el índice más bajo (45,2%).

En conjunto, existe un mayor grado de cumplimiento en estos procedimientos, en relación a la aprobación del Presupuesto. Lo cual, probablemente guarde relación con las medidas coercitivas previstas en la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible (art. 36), contra aquellas Entidades Locales que incumplan la obligación de remitir al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas toda la información relativa a la Liquidación de los Presupuestos de cada ejercicio. En tales casos, según mandato legal, se retendrá, el importe de las entregas a cuenta y, en su caso, anticipos y liquidaciones definitivas de la participación en los tributos del Estado, hasta que se produzca la regularización de la citada remisión.

D. Formación de la Cuenta General:

El 56,7% de las Entidades formaron la Cuenta General en plazo, y un 40% fuera de plazo. Al igual que en la fase anterior 1 Ayuntamiento manifestó tener pendiente de formar la

Cuenta General. De 2 Ayuntamientos no se dispone de información, dado que ni han rendido la Cuenta, ni han facilitado la información correspondiente a través del cuestionario.

Por tipo de Entidad, se produce una situación similar a la de la fase anterior. Las Diputaciones y los Municipios menores de 5.000 habitantes presentan índices de cumplimiento más elevados (66,7% y 67,3%) que los Municipios mayores de 5.000 habitantes (38,7%).

E. Aprobación de la Cuenta General:

El nivel de cumplimiento en esta fase es superior a las anteriores, con un 68,9% de las Entidades fiscalizadas que han aprobado la Cuenta en plazo, frente al 27,8% que la aprueba fuera de plazo. Como en las fases anteriores, 1 Ayuntamiento manifestó tener pendiente de aprobar la Cuenta General y de 2 Ayuntamientos no se dispone de información.

Nuevamente se reproduce la situación señalada en fases anteriores, Las Diputaciones y los Municipios menores de 5.000 habitantes presentan índices de cumplimiento mejores que la media (100,0% y 83,7%), mientras que los Municipios de mayor población se sitúan muy por debajo (38,7%).

Con relación al **contenido de los informes emitidos por los Interventores locales**, relacionados con varias etapas del ciclo presupuestario (Aprobación del Presupuesto, Liquidación y Estabilidad presupuestaria), se exponen a continuación los aspectos más relevantes, resultantes del examen de los informes facilitados por las Entidades Locales objeto de análisis.

1) Informe del Interventor sobre el Presupuesto.

El artículo 164 del TRLHL regula el contenido del Presupuesto general de las Entidades Locales, en cuanto a las Entidades que han de integrar dicho Presupuesto “general”: la propia Entidad, Organismos Autónomos y Sociedades Mercantiles cuyo capital social pertenezca íntegramente a la Entidad Local.

Respecto al contenido de los Presupuestos integrantes del Presupuesto general, según el citado texto legal y el R.D. 500/1990, aparece constituido por lo siguiente:

- a) Los estados de gastos e ingresos, con las especificaciones señaladas en el artículo 165 del TRLHL y concordantes del R.D. 500/1990 (art. 8).

- b) Las Bases de ejecución, que contendrán la adaptación de las disposiciones generales en materia presupuestaria a la organización y circunstancias de la propia entidad, así como aquellas otras necesarias para su acertada gestión (art. 165 del TRLHL y art. 9 del R.D.500/1990).
- c) Los Anexos detallados en el artículo 166 del TRLHL y los artículos 12 a 15 del R.D. 500/1990.

Al Presupuesto general habrá de unirse la documentación complementaria señalada en el artículo 168 del TRLHL y artículo 18.1 del R.D.500/1990.

Por otra parte, el artículo 165 del TRLHL, en su apartado 4, exige la nivelación presupuestaria, de tal manera, que cada uno de los presupuestos que se integran en el presupuesto general, deberá aprobarse sin déficit inicial.

Igualmente, y según dispone el artículo 167 del TRLHL, los estados de gastos e ingresos deben ajustarse a la estructura establecida por el Ministerio de Hacienda, la cual se encuentra regulada en la Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales.

Por último, cabe recordar que los restantes requisitos legales relacionados con el procedimiento de elaboración, tramitación y aprobación del Presupuesto se encuentran regulados en los artículos 168 y 169 del TRLHL y artículos 18 y 20 a 22 del R.D. 500/1990.

Bajo dichos parámetros legales, se han revisado los informes emitidos por los Interventores de las Entidades fiscalizadas, determinándose como extremos prioritarios a examinar, los derivados de las exigencias procedimentales anteriormente señaladas.

Han sido objeto de análisis 84 informes de los 90 que fueron solicitados, ya que 6 Entidades no han remitido el informe de fiscalización del presupuesto.

Los aspectos más relevantes, de entre todos los examinados, son los señalados a continuación, resumiéndose los resultados en el cuadro nº 17:

- 1) Plazos de tramitación, elaboración y aprobación del Presupuesto (art. 168.2, 3 y 4 del TRLHL y concordantes del R.D.500/1990): Solamente en 5 de los informes analizados se verifica el cumplimiento de dichos plazos; 33 de los informes no se pronuncian, y en 46 casos, se hace una mera reseña normativa.

- 2) Procedimiento de tramitación, elaboración y aprobación del Presupuesto: Solo en 6 informes, se verifica el cumplimiento de los requisitos legales relacionados con el procedimiento. No se pronuncian en 8 casos e incluyen sólo una breve reseña normativa o descriptiva 17 informes; la mayoría, además de la reseña, incluyen una breve descripción del procedimiento, otras 53 Entidades, que sumadas a las anteriores se elevan a 70.
- 3) Respecto a la inclusión en el Presupuesto General del Presupuesto de los entes dependientes, se han contrastado las respuestas obtenidas a través del cuestionario, con el contenido de los informes recibidos, surgiendo algunas contradicciones entre ambos documentos.

Una vez depurada la información obtenida de los 84 informes emitidos con motivo de la aprobación del Presupuestos, con la derivada del cuestionario y del censo de entidades, puede señalarse, en relación con los entes dependientes, lo siguiente:

- A 59 Entidades no les resulta aplicable, por carecer de entes dependientes.
 - En los informes de 2 Entidades, pese a disponer de entes dependientes, no se pronuncian.
 - En 6 informes, se enumera y/o describe la existencia de dichos entes.
 - En 17 de los informes examinados, se verifica que los Presupuestos de la Entidad incluyen los Presupuestos de los entes dependientes, circunstancia que afecta, salvo en 1 caso, a Entidades con población superior a 5.000 habitantes.
- 4) Contenido del Presupuesto General de la Entidad: Estados de gastos e ingresos (art. 165 del TRLHL y art. 8 del R.D. 500/1990). En 32 Informes aparece una reseña normativa y/o descriptiva, 9 no se pronuncian y en 43 informes, se verifica con mayor o menor detalle el cumplimiento de la legalidad; entre estos últimos, es analizado de forma exhaustiva, en los informes emitidos por los Interventores de 2 Diputaciones y 4 Ayuntamientos, todos ellos de Municipios mayores de 5.000 habitantes.
 - 5) Bases de Ejecución (BE): No han remitido las Bases de Ejecución vigentes en 2011, 4 Ayuntamientos. Y en cuanto al tratamiento que las Bases de Ejecución han merecido por parte de los informes de Intervención, de los 84 informes analizados, en 22 casos (un 26,2%), no se mencionan las BE; en 23 informes (27,4%) se hace una breve reseña

normativa y/o descriptiva de las mismas, y en 39 informes (46,4%), el Interventor verifica y se pronuncia sobre el contenido de las Bases de Ejecución.

Tal y como se indicaba en apartados precedentes, se ha detectado la existencia de BE normalizadas en 27 Municipios, 26 de ellos de menos de 5.000 habitantes. Por tanto, más de la mitad de Municipios menores de 5.000 habitantes (el 53%) presentan unas bases normalizadas, pero en algunos casos no se han “adaptado” a la realidad de la Entidad a la que se refieren, de manera que en algún supuesto no se cumplimenta ni el importe del Presupuesto o el nombre de la localidad. Esta circunstancia afecta sobretodo, a Municipios de menor entidad.

- 6) Nivelación presupuestaria: En 79 de los informes, se verifica dicha nivelación, aunque en el análisis de la misma, solo se aporte la reseña normativa en 47 de ellos. En 5 informes, no se hace referencia al requisito de la nivelación (entre ellos el de 1 Diputación), si bien en 1 de ellos aparecen cuantificados los gastos e ingresos.
- 7) Estructura presupuestaria (Orden EHA/3565/2008): Es verificada en 21 informes; en 19 casos se presenta una breve reseña normativa, y los 44 informes restantes (52,4%) no se pronuncian sobre este requisito.
- 8) Anexos de Programas de inversiones y financiación cuatrienales: No existe pronunciamiento en 37 informes (entre ellos los de 5 Diputaciones y 5 capitales de provincia); en 25 de los informes (29%) se verifica la existencia de dicho Anexo, y los restantes informes (22) contienen solo una breve reseña normativa y/o una relación de los estados incluidos.
- 9) Anexos de los Programas anuales de actuación, inversiones y financiación (PAIF) de las SSMM: De las 84 Entidades que han presentado informe del Presupuesto, de conformidad con los datos del Censo del Consejo de Cuentas, 18 estaban obligadas a presentar el PAIF en el expediente del Presupuesto, por ser propietarias en su integridad de 2 Entidades públicas empresariales y 17 Sociedades mercantiles, así como tener participación mayoritaria en otras 12. Las 18 Entidades mencionadas son todas mayores de 5.000 habitantes.

Examinados los 18 informes citados, 8 de ellos no hacen mención a la existencia de los PAIF, y los 10 restantes verifican su existencia o señalan cumplir con toda la normativa en la que se encuentran regulados los PAIF.

- 10) Anexo de consolidación previsto en el artículo 166.1.c) del TRLHL: Únicamente resultaba aplicable a aquellas Entidades con OOAA y/o SSMM, por tanto obligaba a 25 Entidades de las 84 de la muestra, todas ellas, con una población mayor de 5.000 habitantes, salvo 2 Ayuntamientos de Municipios menores de 5.000 habitantes. De las 25 Entidades mencionadas, en 6 informes se limitan a citar los anexos que deben acompañar el expediente o la norma que enumera dichos anexos; en 5 casos, no se pronuncian y en 14 informes, que suponen el 56%, se verifica el cumplimiento.
- 11) Anexo del estado de previsión de movimientos y situación de la deuda: De los 84 informes analizados, en 26 casos, no se pronuncian sobre dicho documento; en 15 informes se hace una mención al estado de la deuda y la reseña normativa aplicable, sin verificar que se encuentra incluido en el expediente; y en los 43 informes restantes se verifica que existe dicho estado.
- 12) Documentación complementaria (Memoria, Liquidación del Presupuesto del ejercicio anterior y avance del ejercicio corriente, Anexo de personal, Anexo de inversiones e Informe económico-financiero): De los 84 informes revisados, 17 no se pronuncian, 23 contienen una breve referencia normativa o enumeración de la documentación requerida legalmente, y en 44 casos se verifica que dichos estados se incluyen en el expediente.

Informe del Interventor sobre el Presupuesto							
Nº	Requisitos		Se verifica cumplimiento / existencia/ contenido	Incluye reseña normativa y/o descriptiva	No se pronuncia	No aplicable	Total Informes
1	Plazos de tramitación, elaboración y aprobación	Nº	5	46	33	---	84
		%	6,0	54,8	39,3	---	100,0
2	Procedimiento de tramitación, elaboración y aprobación	Nº	6	70	8	---	84
		%	7,1	83,3	9,5	---	100,0
3	Presupuesto Entes dependientes	Nº	17	6	2	59	84
		%	20,2	7,1	2,4	70,2	100,0
4	Contenido de los Presupuestos Estados de gastos e ingresos	Nº	43	32	9	---	84
		%	51,2	38,1	10,7	---	100,0
5	Bases de ejecución	Nº	39	23	22	---	84
		%	46,4	27,4	26,2	---	100,0
6	Nivelación presupuestaria	Nº	79	---	5	---	84
		%	94,0	---	6,0	---	100,0
7	Estructura presupuestaria	Nº	21	19	44	---	84
		%	25,0	22,6	52,4	---	100,0
8	Programas de inversiones y financiación cuatrienales	Nº	25	22	37	---	84
		%	29,8	26,2	44,0	---	100,0
9	Programas anuales de actuación, inversiones y financiación de SS.MM.	Nº	10	---	8	66	84
		%	11,9	---	9,5	78,6	100,0
10	Estado de consolidación del presupuesto	Nº	14	6	5	59	84
		%	16,7	7,1	6,0	70,2	100,0
11	Estado de previsión de movimientos y situación de la deuda	Nº	43	15	26	---	84
		%	51,2	17,9	31,0	---	100,0
12	Documentación complementaria	Nº	44	23	17	---	84
		%	52,4	27,4	20,2	---	100,0

CUADRO Nº 17

En cuanto al pronunciamiento final de los informes, como puede verse en el siguiente cuadro, la mayoría de los Interventores manifiestan una opinión favorable o favorable con observaciones (55); 26 no emiten opinión, 2 son desfavorables y en 1 Ayuntamiento, el Informe de Intervención se presenta con reparos.

Pronunciamento final del informe del Interventor sobre el Presupuesto							
Tipo Entidad		Favorable	Favorable con observaciones	Desfavorable	Informe con reparos	No existe	Total general
Comarca	Nº			1			1
	%	---	---	100,0	---	---	100,0
Diputación	Nº	4	1			4	9
	%	44,4	11,1	---	---	44,4	100,0
Municipio > 5.000 hab.	Nº	9	6	1	1	12	29
	%	31,0	20,7	3,4	3,4	41,4	100,0
Municipio < 5.000 hab.	Nº	32	3			10	45
	%	71,1	6,7	---	---	22,2	100,0
Total	Nº	45	10	2	1	26	84
	%	53,6	11,9	2,4	1,2	31,0	100,0

CUADRO Nº 18

2) Informe del Interventor sobre la Liquidación del Presupuesto.

Los requisitos legales relacionados con el procedimiento de elaboración y aprobación de la Liquidación presupuestaria de las Entidades Locales se regulan en el artículo 191 del TRLHL y los artículos 89 y 90 del R.D. 500/1990.

El contenido de la Liquidación del Presupuesto, comprende, tanto para el Presupuesto de gastos como para el de Ingresos, además de los créditos/previsiones iniciales/definitivos y sus modificaciones, los importes correspondientes a las fases de ejecución, a nivel de partida y concepto, respectivamente (art. 93.1 del R.D. 500/1990).

Asimismo, de acuerdo con lo previsto en el artículo 93.2 del R.D. 500/1990, como consecuencia de la Liquidación del Presupuesto deberán determinarse: a) Los derechos pendientes de cobro y las obligaciones pendientes de pago a 31 de diciembre; b) El resultado presupuestario del ejercicio; c) Los remanentes de crédito; d) El remanente de Tesorería. El sistema de cálculo de cada una de estas magnitudes aparece regulado en el TRLHL, el R.D. 500/1990 y en las Instrucciones de contabilidad.

El remanente de Tesorería constituye uno de los indicadores que pueden influir de forma determinante en la aprobación y contenido del Presupuesto del ejercicio siguiente, de tal forma que el artículo 193 del TRLHL contempla una serie de medidas alternativas para el caso de Liquidación del Presupuesto con remanente de Tesorería negativo: a) reducción de gastos del nuevo presupuesto por cuantía igual al déficit producido; b) concierto de operación de crédito por su importe, y c) en caso de no adoptarse ninguna de las medidas anteriores, el

presupuesto del ejercicio siguiente habrá de aprobarse con un superávit inicial de cuantía no inferior al déficit.

A la vista de los anteriores requisitos legales, se procedió a analizar el contenido de los informes emitidos por las Intervenciones de las Entidades fiscalizadas, con motivo de la aprobación de la Liquidación del Presupuesto.

De las 90 Entidades objeto de fiscalización, enviaron el informe establecido por el artículo 191.3 del TRLHL, todas salvo 3 Ayuntamientos, por lo que la muestra examinada se centra en 87 entidades.

Nuevamente, se han identificado 27 informes que siguen modelos “normalizados”, correspondientes todos ellos a Municipios menores de 5.000 habitantes, salvo 2 de mayor dimensión poblacional.

Los resultados de las pruebas practicadas en este apartado, presentan como notas más destacadas, las siguientes:

- 1) Órgano competente y procedimiento de aprobación de la Liquidación: De los 87 informes analizados, 4 no se pronuncian, 15 contienen una breve reseña normativa o mencionan a quien corresponde la competencia y en 68 casos citan la norma y su contenido. De dichos Informes, 24 han sido emitidos con fecha posterior a 31/03/2012, es decir, superando el plazo legal señalado para aprobar la Liquidación del Presupuesto.
- 2) Contenido de la Liquidación: 26 informes no se pronuncian; 2 incluyen un análisis de datos numéricos; 19 hacen una breve reseña o descripción del contenido del informe, y en 40 de los informes (46,0%), se verifica el cumplimiento del contenido legalmente establecido.
- 3) Determinación de las siguientes magnitudes (art. 93.2 del R.D. 500/1990):
 - Derechos pendientes de cobro y de las obligaciones pendientes de pago: 17 informes no se pronuncian; 21 describen las magnitudes y/o aportan reseña normativa; 24 únicamente cuantifican los importes, y en 25 informes (28,7%), se verifica la existencia de la información requerida.
 - Resultado presupuestario: 15 informes no se pronuncian; 12 informes contienen reseña normativa y/o descriptiva; 6 únicamente lo cuantifican; y en 54 informes (62,1%), se verifica la existencia de dicho estado.

- Remanentes de crédito: 37 informes no se pronuncian, 17 aportan reseña normativa y/o descriptiva; 11 únicamente lo cuantifican, y en 22 informes, verifican el cumplimiento legal.
 - Remanente de Tesorería: 10 informes no se pronuncian; 9 solo cuantifican la magnitud; en 14 casos se aporta reseña normativa o descriptiva del estado, y en 54 de los informes (62,1%), se verifica el cumplimiento legal.
- 4) Saldos deudores de dudoso cobro (art. 103.2 R.D. 500/1990): En 16 informes únicamente se cuantifican; en 32 casos no se pronuncian; en 9 informes se aporta reseña normativa, y en 30 casos (34,5%), se verifica el cumplimiento legal.
- 5) Adopción de medidas legales en caso de Remanente de Tesorería negativo (art. 193 del TRLHL): De los 87 informes recibidos, en 30 Entidades no resultaba aplicable, en 32 casos no se pronuncian, otros 12 aportan reseña normativa o descriptiva y en 13 de los informes se verifica la adopción de las medidas legales correspondientes.

Informe del Interventor sobre la Liquidación Presupuestaria								
	Descripción		Se verifica cumplimiento/ existencia/ contenido	Incluye reseña normativa y/o descriptiva	Sólo se cuantifica	No se pronuncia	No aplicable	Total general
1	Órgano competente/ Procedimiento aprobación	Nº Inf.	0	83	0	4	---	87
		%	0,0	95,4	0,0	4,6	---	100,0
2	Contenido Gastos-Ingresos (93.1 RD 500/1990)	Nº Inf.	40	19	2	26	---	87
		%	46,0	21,8	2,3	29,9	---	100,0
3.1	Derechos pte cobro/ Oblig. pte pago	Nº Inf.	25	21	24	17	---	87
		%	28,7	24,1	27,6	19,5	---	100,0
3.2	Resultado Presupuestario	Nº Inf.	54	12	6	15	---	87
		%	62,1	13,8	6,9	17,2	---	100,0
3.3	Remanentes de crédito	Nº Inf.	22	17	11	37	---	87
		%	25,3	19,5	12,6	42,5	---	100,0
3.4	Remanente de Tesorería	Nº Inf.	54	14	9	10	---	87
		%	62,1	16,1	10,3	11,5	---	100,0
4	Saldos de dudoso cobro	Nº Inf.	30	9	16	32	---	87
		%	34,5	10,3	18,4	36,8	---	100,0
5	Adopción medidas legales Remanente de Tesorería Negativo.	Nº Inf.	13	12	---	32	30	87
		%	14,9	13,8	---	36,8	34,5	100,0

CUADRO Nº 19

El pronunciamiento final del Interventor, es desfavorable únicamente en 1 caso, presenta reparos en otro informe, y en el resto de las Entidades, son favorables (49) o no se pronuncian (36).

Pronunciamiento final del informe del Interventor sobre la Liquidación Presupuestaria							
Tipo Entidad		Favorable	Favorable con observaciones	Informe con reparos	Desfavorable	No existe	Total
Comarca	Nº	1					1
	%	100,0	0,0	0,0	0,0	0,0	100,0
Diputación	Nº	2	1			6	9
	%	22,2	11,1	0,0	0,0	66,7	100,0
Municipio > 5.000 hab.	Nº	11	2	1	1	15	30
	%	36,7	6,7	3,3	3,3	50,0	100,0
Municipio < 5.000 hab.	Nº	32				15	47
	%	68,1	0,0	0,0	0,0	31,9	100,0
Total	Nº	46	3	1	1	36	87
	%	52,9	3,4	1,1	1,1	41,4	100,0

CUADRO Nº 20

3) Actuaciones relacionadas con la estabilidad presupuestaria

Las fuentes normativas a considerar en el ejercicio fiscalizado -2011- eran el Reglamento de la Unión Europea nº 2223/96 relativo al Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales (abreviadamente SEC-95); el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TLHL); el Real Decreto Legislativo 2/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria (TRLEP) y el Real Decreto 1463/2007, de 2 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley de Estabilidad Presupuestaria, en su aplicación a las entidades locales (RLEP).

Como circunstancia singular, cabe reseñar, que en 2012 fue aprobada Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (LOEPSF), que derogó el TRLEP, si bien esta norma comenzó su vigencia el día 1 de mayo de 2012, es decir, con posterioridad al alcance temporal del ejercicio fiscalizado.

La Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), elaboró y publicó el “Manual de cálculo del déficit en contabilidad nacional adaptado a las Corporaciones Locales”, documento que, entre otras fuentes doctrinales, ha servido de marco metodológico para el análisis de la información aportada por las Entidades fiscalizadas.

Según mandato del TRLEP (art. 19.3) las Entidades Locales, en el ámbito de sus competencias, deben ajustar sus Presupuestos al principio de estabilidad presupuestaria entendido como la situación de equilibrio o de superávit en términos de capacidad de

financiación de acuerdo con la definición contenida en el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales.

Por su parte, el RLEP (art.4.1) concreta la instrumentación del principio de estabilidad presupuestaria, determinando en tal sentido, que las entidades locales, sus organismos autónomos y los entes públicos dependientes de aquéllas, que presten servicios o produzcan bienes no financiados mayoritariamente con ingresos comerciales, deben aprobar, ejecutar y liquidar sus presupuestos consolidados, ajustándose al principio de estabilidad.

Asimismo, el RLEP determina que las restantes entidades públicas empresariales, sociedades mercantiles y demás entes de derecho público dependientes de las entidades locales, aprobarán, ejecutarán y liquidarán sus respectivos presupuestos o aprobarán sus respectivas cuentas de pérdidas y ganancias en situación de equilibrio financiero, de acuerdo con los criterios del plan de contabilidad que les sea de aplicación (art. 4.2).

Se considerará cumplido el objetivo de estabilidad presupuestaria, cuando los presupuestos iniciales o, en su caso, modificados, y las liquidaciones presupuestarias, alcancen, una vez consolidados, y en términos de capacidad de financiación (de acuerdo con la definición contenida en el SEC-95), el objetivo de equilibrio o superávit establecido para las entidades locales, sin perjuicio de lo dispuesto, en su caso, en los planes económico-financieros aprobados y en vigor (art. 15 RLEP).

El Manual de la IGAE contempla una serie de ajustes a practicar en la contabilidad nacional o en la contabilidad presupuestaria, conforme a los criterios reflejados en dicho documento, ya que el objetivo de estabilidad presupuestaria se mide de acuerdo a la metodología de la contabilidad nacional.

Cuando el resultado de la evaluación del objetivo de estabilidad presupuestaria efectuado por la Intervención sea de incumplimiento, las Entidades vendrán obligadas a la aprobación por el Pleno de la Corporación de un plan económico-financiero de reequilibrio a un plazo máximo de tres años (art. 22 del TRLEP y art. 19 del RLEP) con el contenido previsto en el artículo 20 del citado RLEP.

No obstante, con carácter excepcional, según acuerdo de la Subcomisión de Régimen Económico, Financiero y Fiscal, de la Comisión Nacional de Administración Local (CNAL), de 16 de junio de 2010, teniendo en cuenta las proyecciones de déficit para el periodo 2010-

2013, cuando las Entidades Locales aprueben sus Liquidaciones correspondientes a los Presupuestos 2011, 2012 y 2013, con un déficit no financiero, en términos de contabilidad nacional, no superior a los porcentajes de sus ingresos no financieros que apruebe la Comisión Nacional de Administración Local, quedarán exentas de la obligación de presentar planes económico financieros de reequilibrio a los que se refiere el artículo 22 del TRLEP. Para el ejercicio 2011, dicho porcentaje se estableció el 4,39% de los ingresos no financieros consolidados (Acuerdo de la Subcomisión de Régimen Económico, Financiero y Fiscal, de la CNAL, de 22 de mayo de 2012).

Con objeto de analizar la actuación de los órganos de control interno en relación con la estabilidad presupuestaria, dentro del contenido del cuestionario (nº 2), se incluían varias preguntas sobre actuaciones relacionadas con la estabilidad presupuestaria, cuyos resultados se analizan a continuación.

Respecto a la elaboración, por la Intervención local, de los preceptivos informes sobre el cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria en 2011 (art. 16.2 del RLEP), los resultados obtenidos en las respuestas al cuestionario, una vez contrastados con los que se deducen de los informes de estabilidad emitidos con la Liquidación presupuestaria, aportados por las Entidades fiscalizadas, presentan algunas discrepancias, pues frente a las 75 respuestas afirmativas del cuestionario, fueron 79 las Entidades que aportaron el citado informe de estabilidad.

En el siguiente cuadro resumen, se reflejan a nivel agregado, los resultados obtenidos, en respuesta al cuestionario. En el caso del informe vinculado a la Liquidación presupuestaria, se reflejan los datos que se derivan de los informes remitidos.

Elaboración de Informes de estabilidad								
Tipo de entidad	Presupuesto inicial			Modificaciones del presupuesto			Liquidación del presupuesto	
	Sí	No	No contesta	Sí	No	No contesta	Sí	No
Comarca	1	0	0	0	1	0	1	0
Diputación	8	0	1	8	0	1	9	0
Municipio > 5.000 hab.	23	6	2	17	12	2	29	2
Municipio < 5.000 hab.	37	7	5	8	22	19	40	9
Total	69	13	8	33	35	22	79	11
%	76,7	14,4	8,9	36,7	38,9	24,4	87,8	12,2

CUADRO Nº 21

Tal y como puede apreciarse en el cuadro anterior, resultan mayoritarias las Entidades en las que se emite informe de estabilidad con motivo de la Liquidación y aprobación del Presupuesto, con valores muy superiores a las que afirman hacerlo en las modificaciones presupuestarias.

Con independencia del contenido del informe, su falta de emisión, representa un incumplimiento de la normativa citada (art. 16 del RLEP), la cual sobre este particular, lo exige con carácter independiente a los preceptivos informes a emitir con motivo de la aprobación, liquidación y modificaciones del Presupuesto, previstos en los artículos 168.4, 177.2 y 191.3 del TRLHL.

En respuesta a otra de las cuestiones planteadas, en el 87,8% de los casos, se manifiesta que el Pleno ha tenido conocimiento de los informes de Intervención sobre estabilidad presupuestaria, en cumplimiento del mandato previsto en el artículo 16 del RLEP.

Conocimiento por el Pleno del Informe de Intervención sobre cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria.					
Tipo de Entidad	SI	%	NO	No contesta	Total
Comarca	1	100,0	0	0	1
Diputación	8	88,9	1	0	9
Municipio > 5.000 hab.	29	93,5	2	0	31
Municipio < 5.000 hab.	41	83,7	3	5	49
Total	79	87,8	6	5	90
%	87,8		6,7	5,5	100

CUADRO N° 22

Respecto a la elaboración del Plan económico-financiero al que se refieren el artículo 22 del TRLEP y artículo 19 del RLEP, y su contenido (art. 20 del RLEP), el sentido de las respuestas facilitadas, previas las pertinentes depuraciones, arroja los siguientes resultados:

Tipo de Entidad	Total	Caso de incumplimiento del objetivo de estabilidad, elaboran PEF			El PEF contempla el contenido del art. 20 del R.D. 1463/2007.		
		Sí	No aplicable	No/ No contesta	Sí	No aplicable	No/ No contesta
Comarca	1	0	1	0	0	1	0
Diputación	9	4	2	3	4	4	1
Municipio > 5.000 hab.	31	9	12	10	8	20	3
Municipio < 5.000 hab.	49	2	36	11	1	39	9
Total	90	15	51	24	13	64	13
%	100	16,7	56,7	26,7	14,4	71,1	14,4

CUADRO N° 23

Según los datos del cuadro anterior, únicamente 15 Entidades afirman realizar el plan económico-financiero que exige la normativa de estabilidad presupuestaria, mientras que otras 18 no lo realizan y 6 no contestan, y las 51 restantes manifiestan que no les es aplicable.

En la segunda parte del cuadro, referido al contenido del plan económico-financiero, de las 15 entidades que afirmaron realizarlo, en 13 casos, se manifiesta que dicho contenido se ajusta a las exigencias legales (art. 20 del RLEP).

No obstante, hay que señalar que algunas de las respuestas a estas dos preguntas resultan incoherentes, dado que no hay coincidencia entre el número de las Entidades que manifiestan que no les es aplicable en ambas preguntas.

4) Informe del Interventor sobre el cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria en la Liquidación del Presupuesto.

Teniendo en cuenta la regulación señalada anteriormente, se ha examinado el contenido de los informes emitidos por la Intervención sobre el cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, en la Liquidación del Presupuesto del ejercicio 2011.

De las 90 Entidades que formaban parte del ámbito de fiscalización, han aportado los informes solicitados 78. Además de los anteriores, se ha incorporado a la muestra analizada el informe correspondiente a uno de los Ayuntamientos que, pese a no haber atendieron el requerimiento efectuado, obraba en este Consejo con motivo de otras actuaciones fiscalizadoras. Por tanto, la muestra analizada se eleva a 79 informes.

Los aspectos más relevantes que se han puesto de manifiesto en el examen de dichos informes, han sido los siguientes:

1. Un elevado número de los informes, el 46% (36/79), son modelos normalizados; de ellos, 29 corresponden a Municipios menores de 5.000 habitantes, y el resto, a mayores de 5.000 habitantes.
2. Examinados los ajustes realizados para adaptar el saldo presupuestario no financiero al déficit o superávit según los criterios de contabilidad nacional, los resultados más notables han sido los siguientes:
 - En el 46,8% de los informes de estabilidad aportados, el cálculo del déficit presupuestario se realiza sin aplicar ninguno de los ajustes a que se refiere el manual

de la IGAE para adaptar dicha magnitud a los criterios del SEC-95. Como puede apreciarse en el cuadro siguiente, ese porcentaje asciende al 75% en el caso de los Municipios menores de 5.000 habitantes y para los Municipios mayores de 5.000 habitantes y Diputaciones, el porcentaje disminuye a 17,2% y 22,2%, respectivamente:

Tipo de Entidad	Entidades con informe	Calculo déficit sin ajustes	%
Comarca	1	0	0,0
Diputación	9	2	22,2
Municipio > 5.000 hab.	29	5	17,2
Municipio < 5.000 hab.	40	30	75,0
Total	79	37	46,8

CUADRO N° 24

- A pesar de que 42 Entidades confirmaron utilizar la cuenta (413) “Acreedores por gastos pendientes de aplicar al presupuesto”, solo 13 (el 31%) han realizado el ajuste correspondiente.
 - Sólo 6 Entidades han seguido el criterio de Caja que utiliza SEC-95 para el ajuste de los ingresos fiscales (Capítulos 1 a 3).
 - 30 Entidades han tenido en cuenta el ajuste de los gastos por intereses financieros, aplicando el criterio de devengo (contabilidad nacional).
 - En 20 Entidades se ajustan también las transferencias entre unidades dependientes, siguiendo los criterios marcados por el SEC-95.
3. En cuanto al cumplimiento del principio de estabilidad presupuestaria sobre los presupuestos consolidados, tal y como establece el artículo 4.1 del RLEP, de los 79 informes recibidos es aplicable en 22 casos, y lo cumplen 17 Entidades, todas ellas de población mayor a 5.000 habitantes salvo 1.

Cumplimiento del objetivo de estabilidad sobre Presupuesto consolidado				
Tipo de Entidad	SI	NO	No aplicable	Total
Comarca	0	0	1	1
Diputación	9	0	0	9
Municipio > 5.000 hab.	7	5	17	29
Municipio < 5.000 hab.	1	0	39	40
Total	17	5	57	79
%	21,5	6,3	72,2	100,0

CUADRO N° 25

4. El cumplimiento de la estabilidad presupuestaria para las restantes entidades públicas empresariales, sociedades mercantiles y demás entes de derecho público a que se refiere el artículo 4.2 del RLEP, solo se cumple en 2 Ayuntamientos, ambos, capitales de provincia.
5. De los 79 informes analizados, en 21 de ellos (el 26,6%) se hace mención al Acuerdo de 22 de mayo de 2012, de la Comisión Nacional de Administración Local (CNAL), en relación con la aplicación flexible de la Ley de Estabilidad Presupuestaria y que permitía un déficit del 4,39%.

Atendiendo al tamaño de las Entidades, han tenido en cuenta el Acuerdo de la CNAL, el 44,8% de los Municipios mayores de 5.000 habitantes, frente al 15% de los menores de 5.000 habitantes.

Mención al Acuerdo de la CNAL					
Tipo de Entidad	SI		NO		Total informes
	Nº	%	Nº	%	
Comarca	0	0,0	1	100,0	1
Diputación	2	22,2	7	77,8	9
Municipio > 5.000 hab.	13	44,8	16	55,2	29
Municipio < 5.000 hab.	6	15,0	34	85,0	40
Total	21	26,6	58	73,4	79

CUADRO Nº 26

6. En cuanto al resultado final de los mencionados informes, el 59,5% de los mismos, refleja el cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, siendo más alto en las Entidades de menor población, que en los Municipios mayores y Diputaciones. Sin embargo, este resultado hay que valorarlo juntamente con los resultados del punto 2 anterior, pues precisamente reflejan mayor cumplimiento aquellas Entidades en las que no se han tenido en cuenta los ajustes para adecuar el déficit presupuestario al SEC-95.

Cumplimiento del objetivo estabilidad					
Tipo de Entidad	SI		NO		Total informes
	Nº	%	Nº	%	
Comarca	1	100,0		0,0	1
Diputación	4	44,4	5	55,6	9
Municipio > 5.000 hab.	13	44,8	16	55,2	29
Municipio < 5.000 hab.	29	72,5	11	27,5	40
TOTAL	47	59,5	32	40,5	79

CUADRO Nº 27

IV. 1. 4. OPERACIONES DE CRÉDITO

Según dispone el artículo 52.2 del TRLHL la concertación o modificación de cualesquiera operaciones deberá acordarse previo informe de la Intervención en el que se analizará, especialmente, la capacidad de la Entidad Local para hacer frente, en el tiempo, a las obligaciones que de aquéllas se deriven para ésta.

En este mismo precepto se establece el órgano competente para la concertación de operaciones de crédito a largo plazo previstas en el Presupuesto, que, dependiendo del importe acumulado de dichas operaciones, será el Presidente de la Entidad o el Pleno corporativo.

Este tipo de operaciones se encuentran excluidas del ámbito de aplicación de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público (art. 4.1).

Con referencia al ejercicio fiscalizado, la concertación de operaciones de crédito exige el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- La existencia de ahorro neto positivo, en los términos establecidos en el art. 53 del TRLHL.
- Que el volumen total del capital vivo no exceda del 75 por 100 de los ingresos corrientes liquidados o devengados, según las cifras deducidas de los estados contables consolidados (Disposición final decimoquinta de la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011, que modifica el apartado 2 del art. 14 del Real Decreto-Ley 8/2010, de 20 de mayo, por el que se adoptan medidas extraordinarias para la reducción del déficit público).

Con objeto de verificar el cumplimiento de los anteriores requerimientos legales, se ha solicitado información a las Entidades fiscalizadas, con los siguientes resultados:

- 1) Respecto a la emisión con carácter previo, del informe de Intervención previsto en el artículo 52.2 del TRLHL en los expedientes de concertación de operaciones de crédito, de las 90 entidades de la muestra, 52 (el 57,8%) manifestaron haber realizado dicho informe; y 35 Entidades (el 38,9%) contestaron que no les era aplicable, 29 de ellas menores de 5.000 habitantes.

Existencia de informe de Intervención de las operaciones de crédito (art. 52.2 TRLHL).					
Tipo de Entidad	Sí	No	No aplica	No contesta	Total
Comarca	0	0	1	0	1
Diputación	8	0	1	0	9
Municipio > 5.000 habitantes	26	1	4	0	31
Municipio < 5.000 habitantes	18	0	29	2	49
Total	52	1	35	2	90
%	57,8	1,1	38,9	2,2	100,0

CUADRO N° 28

- 2) En cuanto al contenido de los Informes, de entre las 52 Entidades que los realizaron, 42 de ellas (el 80,8%) han confirmado que dicho Informe se pronuncia sobre los tres extremos planteados en la pregunta: órgano competente y procedimiento, verificación de ahorro neto positivo y cumplimiento del límite legal del capital vivo. Las restantes Entidades, de forma variable para cada tipo de verificación, o han contestado negativamente, o no han contestado.

Comprobaciones incluidas en Informe de Intervención sobre concertación de operaciones de crédito							
Tipo de Entidad	Entidades con Informe en 2011	Órgano competente, y procedimiento de aprobación		Verificación de existencia de ahorro neto positivo		Comprobación del volumen de capital vivo no superior a límite legal	
		N°	%	N°	%	N°	%
Comarca	0	0	---	0	---	0	---
Diputación	8	6	75,0	6	75,0	6	75,0
Municipio > 5.000 hab.	26	24	92,3	23	88,5	23	88,5
Municipio < 5.000 hab.	18	12	66,7	13	72,2	13	72,2
Total	52	42	80,8	42	80,8	42	80,8

CUADRO N° 29

IV. 1. 5. CONTRATACIÓN ADMINISTRATIVA

Además de la normativa específica sobre control interno de las Entidades Locales, la regulación sectorial a tener en cuenta en materia de contratación administrativa, con relación al ejercicio de 2011, se encontraba contenida en la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público (LCSP) (Vigente hasta el 15 de diciembre de 2011), el Reglamento General de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, aprobado por Real Decreto 1098/2001, de 12 de octubre (RLCAP) y el Real Decreto 817/2009, de 8 de mayo, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público. No obstante, la derogación normativa de la LCSP por el Texto refundido

de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre (TRLCSP), no altera a fecha actual, la proyección y significado de los análisis efectuados, ni las conclusiones y recomendaciones que en base a ellos se formulan.

El Libro II de la LCSP dedica su Título I a la “Preparación de contratos por las Administraciones Públicas” (art. 93 a 120). A la luz de dicha normativa, pueden señalarse, entre otros, los siguientes requisitos que deben concurrir en la iniciación y contenido del expediente de contratación:

- 1) La celebración de contratos por parte de las Administraciones Públicas requiere la previa tramitación del correspondiente expediente, que se iniciará por el órgano de contratación motivando la necesidad del contrato.
- 2) Al expediente se incorporarán el pliego de cláusulas administrativas particulares y el de prescripciones técnicas que hayan de regir el contrato.
- 3) Asimismo, deberá incorporarse el certificado de existencia de crédito o documento que legalmente le sustituya, y la fiscalización previa de la intervención, en su caso, en los términos previstos en la normativa presupuestaria.
- 4) En el expediente se justificará adecuadamente la elección del procedimiento y la de los criterios que se tendrán en consideración para adjudicar el contrato.
- 5) Si la financiación del contrato ha de realizarse con aportaciones de distinta procedencia, aunque se trate de órganos de una misma Administración pública, se tramitará un solo expediente por el órgano de contratación al que corresponda la adjudicación del contrato, debiendo acreditarse en aquél la plena disponibilidad de todas las aportaciones.

El anterior apartado 5, debe completarse con lo previsto en el artículo 173.6 del TRLHL, que condiciona la disponibilidad de los créditos, a la ejecutividad de los recursos.

Los anteriores aspectos, juntamente con otros recogidos a lo largo del articulado de la normativa citada, han de considerarse como requisitos esenciales para la celebración de los contratos.

Teniendo en cuenta el marco legal señalado, con el fin de analizar la actuación de los órganos de control interno, en los cuestionarios remitidos a las Entidades examinadas, se

formularon una serie de preguntas relacionadas con la fiscalización interna de los procedimientos de contratación administrativa.

En concreto, en una de las preguntas, se recogía, grosso modo, lo que en la normativa actual, se consideran **aspectos esenciales del procedimiento**, y como tales, de prioritaria comprobación por parte de los órganos de control interno, planteando si la fiscalización previa de la Intervención se pronuncia de forma explícita sobre el cumplimiento de dichos requisitos. Los resultados obtenidos se recogen en el siguiente cuadro:

Extremos sobre los que se pronuncia el informe de fiscalización previa de los expedientes de contratación (tramitación ordinaria)						
Nº (*)	Comprobaciones		Sí	No	No contesta	Total
1	Acuerdo de iniciación del procedimiento motivando la necesidad del contrato	Nª Ent.	42	17	31	90
		%	46,7	18,9	34,4	100,0
2	Existencia de pliego de cláusulas administrativas particulares	Nª Ent.	56	7	27	90
		%	62,2	7,8	30,0	100,0
3	Existencia de pliego prescripciones Técnicas	Nª Ent.	51	9	30	90
		%	56,7	10,0	33,3	100,0
4	Informe jurídico del Secretario o del titular del órgano que tenga atribuida la función de asesoramiento jurídico de la Corporación	Nª Ent.	52	10	28	90
		%	57,8	11,1	31,1	100,0
5	Informe de necesidad del servicio que promueve la contratación	Nª Ent.	37	19	34	90
		%	41,1	21,1	37,8	100,0
6	Determinación del objeto del contrato	Nª Ent.	48	11	31	90
		%	53,3	12,2	34,4	100,0
7	Determinación de los criterios que han de servir de base para la adjudicación del contrato	Nª Ent.	48	12	30	90
		%	53,3	13,3	33,3	100,0
8	Fijación del precio/valor estimado del contrato.	Nª Ent.	47	14	29	90
		%	52,2	15,6	32,2	100,0
9	Existencia de crédito adecuado y suficiente	Nª Ent.	63	2	25	90
		%	70,0	2,2	27,8	100,0
10	Caso de existir, distribución en anualidades, y verificación de los límites del artículo 174 del TRLHL	Nª Ent.	47	11	32	90
		%	52,2	12,2	35,6	100,0
11	Ejecutividad de los recursos	Nª Ent.	40	17	33	90
		%	44,4	18,9	36,7	100,0
Media		%	53,6	13,0	33,3	100,0

(*) La numeración de las respuestas no figuraba en los cuestionarios. Se inserta en este cuadro, al objeto de facilitar su análisis.

CUADRO Nº 30

Como puede observarse en este cuadro, el aspecto que más concita la atención de los órganos de control interno, es la existencia de crédito adecuado y suficiente (70,0%) y el que menos, el preceptivo informe de necesidad del servicio que promueve la contratación, al que han contestado en sentido afirmativo el 41,1% de las Entidades consultadas.

Es decir, el clásico control de marcado carácter presupuestario, prima sobre otros que rebasan aquella dimensión, y que corresponden a una concepción más actual de la función interventora.

Con relación a los extremos anteriores, cabe señalar que, si bien la LCSP recoge expresamente como una de las causas de nulidad de derecho administrativo la carencia o insuficiencia de crédito (artículo 32.c), la omisión del informe de necesidad del servicio (relacionado también con la respuesta nº 1), podría de igual manera, conllevar efectos similares, de acuerdo con sus implicaciones, o cuando menos, encontrarse incurso en causa de anulabilidad, dado lo explícito de la norma (artículo 22 de la LCSP).

Otro de los aspectos que es objeto de control de forma destacada es la existencia de pliego de cláusulas administrativas particulares (respuesta nº 2), que arroja una media general de respuestas afirmativas del 62,2%. Dicho extremo, recae sobre un documento nuclear del procedimiento, hasta tal punto que su inexistencia, por constituir una deficiencia sustancial del procedimiento, podría incardinarse sin muchos esfuerzos interpretativos, como causa de nulidad de derecho administrativo. La inexistencia de este documento, es casi como afirmar sencillamente que no existe procedimiento (artículos 62.1. de la LRJPAC y 32 de la LCSP). En los pliegos de cláusulas administrativas particulares deben incluirse los pactos y condiciones definidores de los derechos y obligaciones de las partes del contrato y las demás menciones requeridas por la LCSP y sus normas de desarrollo. (artículo 99.2 de la LCSP).

En sentido contrario, el segundo de los aspectos más deficitarios en cuanto a su comprobación, lo constituye la verificación de la ejecutividad de los recursos (respuesta nº 11), deficiencia que en caso de venir corroborada por el incumplimiento de dicho requisito, constituiría también una debilidad significativa, dado que la falta de financiación del gasto, conllevaría a la postre, serios contratiempos en la ejecución del contrato, ante la imposibilidad de hacer frente a las obligaciones económicas derivadas del mismo.

La respuesta nº 1, relacionada con la comprobación de existencia de acuerdo de iniciación del procedimiento motivando la necesidad del contrato, registra también unos resultados en sus respuestas afirmativas (46,7%), que se encuentran por debajo de la media, y dicha debilidad, ha de considerarse, aunque no coincidente, estrechamente relacionada con la respuesta nº 5, cuyo significado ha sido anteriormente analizado, ya que precisamente el órgano de contratación únicamente podrá acordar iniciar el procedimiento, si queda acreditada

la necesidad de la prestación objeto del contrato, o bien por figurar ésta en planes previamente aprobados o autorizados. Esta determinación se encuentra reiteradamente exigida por la LCSP (art. 22 y 93.1), que ha de tomar en consideración el previo informe de necesidad requerido en el artículo 73.2 RLCAP.

Conviene, no obstante, matizar que el desarrollo del control interno, al menos en lo tocante a la fiscalización de la contratación administrativa, no es homogéneo en todas las Entidades Locales, sino que se encuentra mediatizado por su tipología. En los Anexos al Informe se recogen los resultados agregados por tipo de Entidad.

Así, mientras que la media de las respuestas con resultado afirmativo, arroja un valor del 53,6%, en el caso de las Diputaciones alcanzan el 93,9%, y las que presentan los Municipios menores de 5.000 habitantes no llegan a la mitad, con un 37,3%. En el tramo intermedio, se encuentran los Municipios mayores de 5.000 habitantes, que responden afirmativamente, como media, en el 66,9% de los casos.

En aquellas respuestas con marcado índice negativo, tal y como se evidenciaba en la nº 5, referida a la existencia de Informe de necesidad del servicio que promueve la contratación, el déficit de control más acusado, igualmente, lo presentan los Municipios menores de 5.000 habitantes, con un 26,5% de respuestas afirmativas, mientras que en el extremo opuesto, las Diputaciones, en el 88,9% de los casos, manifiestan realizar dicha verificación, aproximándose a la mitad, el número de Municipios con población superior a 5.000 habitantes que comprueban este extremo (48,4%).

De forma alternativa a la pregunta analizada, se formuló otra pregunta relacionada con el control de la contratación, sin embargo, las respuestas facilitadas por las Entidades consultadas no se han tomado en consideración, dada la incongruencia o contradicción de las mismas.

Además de los niveles de control interno desplegados en la fase de preparación de los contratos, se requirió información a las Entidades fiscalizadas, acerca de algunos aspectos relacionados con la función interventora, en la **fase de adjudicación de los contratos administrativos**, fase que se rige, al igual que las restantes, por la normativa sobre contratación administrativa, según dispone el artículo 19.2 de la LCSP.

Cuestiones destacadas a tener en cuenta en la fase de selección y adjudicación de los contratos, que deberían requerir una especial atención, por parte de los órganos de control interno, serían -entre otras- las siguientes:

- Los principios de igualdad y transparencia (artículo 123 LCSP).
- La publicidad de las licitaciones (artículo 126 LCSP).
- Los criterios que han de servir de base para la adjudicación del contrato (artículo 134.2 LCSP).
- Capacidad para contratar y solvencia económica, financiera y técnica o profesional de los licitadores (artículos 43 y 130 LCSP).
- Propuesta de adjudicación de la Mesa de contratación, órgano competente para la valoración de las ofertas, en los procedimientos abiertos y restringidos y en los procedimientos negociados con publicidad (artículos 144.1 y 295 LCSP).

En el cuestionario remitido a las Entidades fiscalizadas, se solicitaba información relativa a los aspectos sobre los que se pronuncia de forma explícita, la fiscalización por la Intervención y/o Secretario-Interventor, de la adjudicación de los contratos, en tramitación ordinaria y procedimiento abierto.

Las respuestas facilitadas por las Entidades Locales de la muestra, se reflejan a nivel agregado en el cuadro siguiente.

Extremos sobre los que se pronuncia el informe de fiscalización de la adjudicación del contrato						
Nº (*)	Comprobaciones		Sí	No	No contesta	Total
1	Cumplimiento de los requisitos de publicidad de las licitaciones	Nº Ent.	25	25	40	90
		%	27,8	27,8	44,4	100,0
2	Existencia de propuesta de adjudicación de la Mesa de Contratación, previa ponderación de los criterios de selección contemplados en el procedimiento, una vez verificado el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 130 de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público.	Nº Ent.	30	23	37	90
		%	33,3	25,6	41,1	100,0
3	Únicamente se informa de forma genérica la fiscalización de conformidad	Nº Ent.	20	24	46	90
		%	22,2	26,7	51,1	100,0
4	Solamente se suscribe el documento contable de disposición/compromiso de gasto	Nº Ent.	20	26	44	90
		%	22,2	28,9	48,9	100,0
5	No se realiza ningún tipo de actuación por parte de la Intervención.	Nº Ent.	8	15	67	90
		%	8,9	16,7	74,4	100,0

(*) La numeración de las respuestas no figuraba en los cuestionarios; se inserta en este cuadro, al objeto de facilitar su análisis.

CUADRO Nº 31

A la luz de los resultados obtenidos, puede decirse que en, aproximadamente, el 30% de las Entidades analizadas, los órganos de control interno fiscalizan de forma expresa los aspectos relacionados con la publicidad de las licitaciones y la existencia de propuesta de adjudicación por parte de la Mesa de contratación, mientras que existen claramente otros dos grupos de Entidades en las que, o únicamente se informa de manera genérica la fiscalización de conformidad (22,2%), o el Interventor se limita a suscribir el documento contable de disposición/compromiso de gasto (22,2%).

En cuanto al primer grupo, los órganos de control interno muestran mayor atención respecto a la comprobación de la existencia de propuesta de adjudicación por parte de la Mesa de contratación, habiéndose contestado afirmativamente a la misma en el 33,3% de los casos, frente al 27,8% en relación con la publicidad de la licitación.

Cabe tener en cuenta, en esta fase, que tanto el Interventor como el Secretario-Interventor, forman parte de la Mesa de contratación, en calidad de vocales (art. 295.3 de la LCSP), con lo cual su presencia y actuación en el procedimiento resultan muy destacadas, además de las que legalmente les corresponden como titulares de los puestos de trabajo reservados a FHE, circunstancias que les permiten disponer de una información mucho más amplia, algo que presumiblemente puede conducirles a reducir en esta fase la emisión de su pronunciamiento expreso en el procedimiento, tal y como puede desprenderse de las respuestas a esta pregunta, en relación con las aportadas a la pregunta relacionada con la preparación del contrato. Ello no puede, sin embargo, ser óbice para la incorporación al expediente de su correspondiente informe o diligencia, al objeto de facilitar o permitir a todos los miembros de la Corporación o interesados en el procedimiento, tener conocimiento del resultado de la fiscalización en esta fase.

De los resultados por tipo de Entidad, que figuran en los Anexos al Informe, se desprende que en el primer grupo, los que realizan pronunciamiento expreso de las comprobaciones realizadas, resultan más numerosos los Municipios con población superior a 5.000 habitantes, mientras que es en las Diputaciones, en las que se opta en mayor medida, por las otras dos soluciones, documentándose la fiscalización de la fase de adjudicación de los contratos por parte de la Intervención, a través de los instrumentos mencionados (en un 33,3% mediante opinión genérica de fiscalización de conformidad y en un 44,4% con la firma del documento contable).

Tal y como ha venido señalándose, dentro de las actuaciones realizadas en la segunda fase, se solicitó a las Entidades fiscalizadas copia del informe emitido por la Intervención, con motivo de la fiscalización previa del primer expediente de contratación –tramitación ordinaria-, iniciado por la Entidad en 2011. Igualmente se solicitó copia de las Bases de ejecución del Presupuesto del ejercicio 2011.

Se han recibido un total de 58 Informes: 10 de Diputaciones y Consejo Comarcal; 28 de Ayuntamientos de Municipios mayores de 5.000 habitantes y 20 de Municipios inferiores a 5.000 habitantes.

El análisis realizado en esta fase sobre el contenido de los informes de fiscalización y las Bases de ejecución aportados, se ha centrado en los siguientes aspectos:

- a) En los informes de intervención, se han analizado los extremos comprobados, atendiendo a si tenían o no establecida fiscalización limitada previa.
- b) Regulación en las Bases de Ejecución del Presupuesto de los extremos adicionales a comprobar, a los que hace referencia el artículo 219.2 c) del TRLH, en aquellas Entidades que apliquen la fiscalización limitada previa.

Constituyendo las Bases de ejecución (BE) un instrumento organizativo de suma importancia, en el cual deben recogerse la adaptación de las disposiciones generales en materia presupuestaria a la organización y circunstancias de la propia Entidad, el análisis de la forma en que en cada Entidad se desarrolla su control interno, en particular el relacionado con la contratación administrativa, requiere el previo examen de dichas Bases.

De un primer examen de las Bases remitidas por las Entidades consultadas que, como se ha señalado anteriormente, han sido 86, dado que 4 Ayuntamientos no las enviaron, puede concluirse lo siguiente:

- 1) De los 23 casos en cuyas Bases no se regula el control y la fiscalización de la contratación, 19 corresponden a Municipios menores de 5.000 habitantes (41,3% de los analizados), 3 a Municipios mayores de 5.000 habitantes (10,0%), todos ellos Municipios que no son capitales de provincia, y 1 caso a Diputación (11,1%).
- 2) En sentido contrario, de las 22 Bases de ejecución en las que figura regulada la fiscalización de los contratos, 11 de ellas corresponden a Municipios mayores de 5.000

habitantes (36,7%), 7 a Municipios menores de 5.000 habitantes (15,2%) y 4 a Diputaciones (44,4%).

- 3) En el resto de los casos, sólo regulan los contratos menores (10) o se refieren a la fiscalización del gasto en general (31).

Las cuestiones más relevantes que arroja el análisis del contenido de los informes, en relación con las Bases de ejecución y las respuestas dadas a los cuestionarios son las siguientes, diferenciándose a los efectos de su tratamiento, por tipo de Entidad:

A) Diputaciones y Consejo Comarcal del Bierzo:

- 2 Diputaciones y el Consejo Comarcal del Bierzo, respondieron que no disponían de fiscalización limitada. De las 7 que afirmaban realizar fiscalización previa limitada, 5 tienen regulados en sus respectivas Bases de Ejecución, los extremos a comprobar en cumplimiento del citado artículo 219.2 c) del TRLHL.
- Las Bases de Ejecución de 1 Diputación no regulan, como ha quedado dicho, la fiscalización de los contratos.
- Del análisis, tanto de las BE, como de los informes remitidos, se desprende, que la fiscalización limitada que realizan algunas Diputaciones (4), es tan amplia, que destaca sobre las restantes, por el número de extremos adicionales a comprobar.
- De los informes analizados (10), únicamente en 1 caso se formularon reparos.
- 2 Diputaciones presentan informes de fiscalización normalizados, en los que sólo es necesario marcar con un aspa los extremos a comprobar.

B) Municipios mayores de 5.000 habitantes:

De los 31 Municipios mayores de 5.000 habitantes, un Ayuntamiento no ha remitido la información solicitada, y en el caso de otros 2 Ayuntamientos, la documentación remitida no se corresponde con los informes de fiscalización solicitados; en 1 caso, por error, se remiten informes relacionados con la fiscalización de la nómina de personal y en el otro se certifica no realizar fiscalización, expidiéndose meramente certificado de existencia de crédito. Por tanto, la muestra se reduce a 28 Municipios.

Del análisis de la información recibida de este grupo de Entidades, puede destacarse lo siguiente:

- Todos los Ayuntamientos de capitales de provincia afirman realizar fiscalización previa limitada salvo 2, que manifiestan ejercer la fiscalización plena, aunque en el caso de 1 de estos últimos, dicha respuesta, no coincide con lo regulado en sus BE, que contemplan la fiscalización limitada. Del resto de Municipios, 9 Ayuntamientos tienen establecida la fiscalización previa limitada, 9 fiscalización plena y 1 Ayuntamiento opta por la fiscalización limitada solo en contratación.
- En cuanto a la regulación de los extremos adicionales a que se refiere el artículo 219.2.c) del TRLHL, las BE de 6 Ayuntamientos capitales de provincia contienen una regulación bastante pormenorizada de los extremos a comprobar. Respecto del resto de los Municipios que afirman realizar fiscalización previa limitada, solo 3 tienen regulados en sus Bases los extremos adicionales.
- De los 26 informes emitidos con opinión, 7 se pronunciaban con reparos (la mayoría no suspensivos) y 19 no tenían reparos. Los otros 2 informes de fiscalización se emiten sin opinión.
- Entre los que son capitales de provincia, sólo 1 Ayuntamiento dispone de informe normalizado, que se cumplimenta marcando los extremos a comprobar. Idéntico modelo presentan otros 3 Ayuntamientos, de otras provincias, aunque en 1 de estos el informe, a pesar de estar firmado, no contiene marca en ninguna de las verificaciones.

C) Municipios menores de 5.000 habitantes:

De los 49 Municipios analizados, pertenecientes a este tramo de población, 3 de ellos han enviado, por error, informes de fiscalización correspondientes a contratos patrimoniales o laborales (que no eran el objeto de este análisis) u otro tipo de documento, y 29 no han remitido ningún informe, bien por no haber realizado contratación alguna, o en 6 casos, por haber realizado únicamente contratos menores, sobre los que no se ha solicitado ningún tipo de documentación, dado que además, en estos últimos no resulta preceptiva la intervención previa (artículo 219.1 del TRLHL).

En atención a ello, la muestra se redujo a 17 informes, de los cuales 8 se presentan sin reparos y el resto se formulan sin opinión.

Del examen de los informes recibidos de los Municipios menores de 5.000 habitantes, se comprobó que muchos de ellos no verificaban ni siquiera los extremos mínimos exigidos

por el artículo 219.2 del TRLHL para la fiscalización previa limitada. En 10 de ellos, el informe de fiscalización se limitaba a certificar la existencia de crédito adecuado y suficiente (6) o bien a calcular el porcentaje que dicho contrato suponía sobre el total del presupuesto aprobado para 2011 (4), orientada esta última comprobación, a verificar a qué órgano correspondía la competencia para aprobar el expediente.

Finalmente, dada la incidencia que tienen en el análisis realizado, hay que hacer referencia a las limitaciones que han dificultado el desarrollo de los trabajos de fiscalización correspondientes a esta área:

- A) Un número importante de Entidades no ha respondido a las preguntas que afectan al área de contratación del cuestionario de control interno, o han contestado únicamente sobre la existencia de fiscalización limitada. Además, la falta de respuesta se ha concentrado en el tramo de Municipios de menos de 5.000 habitantes

En este caso, la ausencia de respuesta hay que ponerla en relación con el número de contratos fiscalizados por la Intervención en 2011, dado que según se desprende del cuadro siguiente, 30 entidades señalaron no tener ningún contrato en 2011 y otras 4, dejaron sin contestar la pregunta formulada al efecto. Por tanto, solo 56 Entidades manifestaron haber fiscalizado, en el citado ejercicio, algún expediente de contratación, cifras que resultan más elevadas en las Entidades Locales de mayor dimensión.

Nº de expedientes de contratación fiscalizados en 2011							
Tipo de Entidad	De 1 a 5	De 6 a 20	De 21 a 50	Mas de 51	Ninguno	No contesta	Total
Comarca	1	0	0	0	0	0	1
Diputación	0	0	1	7	0	1	9
Municipio > 5.000 hab.	1	10	6	10	3	1	31
Municipio < 5.000 hab.	19	1	0	0	27	2	49
Total	21	11	7	17	30	4	90

CUADRO Nº 32

- B) Otro de los factores que han dificultado el desarrollo de los trabajos de fiscalización, proviene del contenido de las respuestas dadas al cuestionario, que en muchas ocasiones, eran contradictorias con las Bases de Ejecución facilitadas, lo cual puede tener su origen en la existencia de BE normalizadas que, tal y como se indicaba anteriormente, se emplean en numerosos Ayuntamientos y que no se adaptan adecuadamente a las circunstancias concretas de la Entidad.

IV. 1. 6. SUBVENCIONES

El marco jurídico específico a considerar en este apartado, se concreta fundamentalmente en la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones (LGS); su Reglamento de desarrollo, aprobado por Real Decreto 887/2006, de 21 de julio (RGS); y dentro del ámbito específico de cada Entidad Local (art.17.2 de la LGS), sus Bases de ejecución del presupuesto, y en su caso, las que tuvieren aprobadas con el carácter de Ordenanza general de subvenciones u Ordenanzas específicas para las distintas modalidades de subvenciones.

La gestión de las subvenciones, según la LGS (artículo 8.3), se encuentra sometida a los siguientes principios:

- a) Publicidad, transparencia, concurrencia, objetividad, igualdad y no discriminación.
- b) Eficacia en el cumplimiento de los objetivos fijados por la Administración otorgante.
- c) Eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos.

El procedimiento ordinario de concesión de subvenciones es el régimen de concurrencia competitiva, el cual debe permitir hacer efectivos los principios inspiradores del otorgamiento de subvenciones anteriormente citados, y sólo en los supuestos previstos en la ley, se permite la concesión directa, caracterizado por la no exigencia del cumplimiento de los principios de publicidad y concurrencia (art. 22.2 de la LGS).

Con carácter previo al otorgamiento de las subvenciones, deben aprobarse las normas que establezcan las bases reguladoras de concesión en los términos establecidos en la LGS (art. 17). Adicionalmente, según dicha Ley (art. 9.4), el otorgamiento de una subvención debe cumplir los siguientes requisitos:

- a) La competencia del órgano administrativo concedente.
- b) La existencia de crédito adecuado y suficiente para atender las obligaciones de contenido económico que se derivan de la concesión de la subvención.
- c) La tramitación del procedimiento de concesión de acuerdo con las normas que resulten de aplicación.
- d) La fiscalización previa de los actos administrativos de contenido económico, en los términos previstos en las leyes.
- e) La aprobación del gasto por el órgano competente para ello.

Dentro del ámbito específico de las Entidades Locales, dichas bases reguladoras se deberán aprobar en el marco de las bases de ejecución del presupuesto, a través de una ordenanza general de subvenciones o mediante una ordenanza específica para las distintas modalidades de subvenciones. (art. 17.2 de la LGS).

Por otra parte, no está de más recordar, que en los procedimientos de concesión de subvenciones, al igual que en el resto de los procedimientos administrativos que se tramiten en las Entidades Locales, el ROF contiene algunas previsiones que resultan exigibles. En concreto, el artículo 172 del ROF exige la emisión del informe por el área gestora, en el procedimiento de concesión y gestión de las subvenciones.

Los requisitos y obligaciones del beneficiario de la subvención se establecen en los artículos 13 y 14 de la LGS.

El pago de la subvención se realizará previa justificación, por el beneficiario, de la realización de la actividad, proyecto, objetivo o adopción del comportamiento para el que se concedió en los términos establecidos en la normativa reguladora de la subvención. No obstante, la LGS (art. 34.3) permite que cuando la naturaleza de la subvención así lo justifique, puedan realizarse pagos a cuenta, y pagos anticipados, en cuyo caso podrá exigirse al beneficiario la constitución de garantías (art. 43.2 RGS).

La LGS (art. 19) establece que el importe de las subvenciones en ningún caso podrá ser de tal cuantía que, aisladamente o en concurrencia con otras subvenciones, ayudas, ingresos o recursos, supere el coste de la actividad subvencionada, y el art.17.3.m] de dicha Ley, recoge como uno de los extremos que deben contener las bases de concesión de las subvenciones, la compatibilidad o incompatibilidad con otras subvenciones, ayudas, ingresos o recursos para la misma finalidad, procedentes de cualesquiera Administraciones o entes públicos o privados, nacionales, de la Unión Europea o de organismos internacionales.

Las pruebas practicadas en este apartado, han consistido en el análisis de la información solicitada a las Entidades fiscalizadas, a través del cuestionario, relacionada con la fiscalización de la concesión y justificación de las subvenciones. Además, en la segunda fase de comprobación, se requirió a dichas Entidades la presentación de copia de la documentación comprensiva de la actuación seguida por la Intervención, en la fiscalización de la concesión de la primera subvención directa, tramitada en 2011, que ha sido objeto de comprobación.

Los resultados del análisis de la información facilitada por las Entidades fiscalizadas, a través del cuestionario, relacionada con la fiscalización de la concesión y justificación de las subvenciones, se exponen a continuación.

En relación con la primera pregunta formulada, relativa a la fiscalización de las bases reguladoras de la concesión de subvenciones, de los datos agregados que se reflejan en el cuadro siguiente, se desprende que las Entidades de mayor dimensión, ofrecen unas respuestas afirmativas considerablemente más elevadas que los Municipios menores de 5.000 habitantes. No obstante, el significado de dicho resultado, hay que matizarlo con la menor incidencia, que este tipo de gastos, representan en los Presupuestos de las Entidades de menor tamaño, dado que una parte importante de Municipios menores de 5.000 habitantes (65,3%) contesta no haber concedido subvenciones (“No aplica”).

Fiscalización de las bases reguladoras de la concesión de subvenciones						
Tipo de Entidad		Sí	No	No aplica	No contesta	Total
Comarca	Nº Ent.	1	0	0	0	1
	%	100,0	0,0	0,0	0,0	100,0
Diputación	Nº Ent.	9	0	0	0	9
	%	100,0	0,0	0,0	0,0	100,0
Municipio > 5.000 habitantes	Nº Ent.	21	6	4	0	31
	%	67,7	19,4	12,9	0,0	100,0
Municipio < 5.000 habitantes	Nº Ent.	8	6	32	3	49
	%	16,3	12,2	65,3	6,1	100,0
Total	Nº Ent.	39	12	36	3	90
	%	43,3	13,3	40,0	3,3	100,0

CUADRO Nº 33

Las respuestas a la segunda pregunta, referida ya de forma concreta a la existencia de informe de fiscalización en la concesión directa de subvenciones, nuevamente ponen de manifiesto un mayor nivel de control por parte de las Entidades Locales de mayor tamaño, si bien, al igual que en el caso anterior, muchas de las Entidades de menos de 5.000 habitantes (53,1%), manifiestan no haber gestionado subvenciones de este tipo (“No aplica”).

Existe informe de Intervención relativo a la concesión directa de subvenciones						
Tipo de Entidad		Sí	No	No aplica	No contesta	Total
Comarca	Nº Ent.	0	1	0	0	1
	%	0,0	100,0	0,0	0,0	100,0
Diputación	Nº Ent.	8	1	0	0	9
	%	88,9	11,1	0,0	0,0	100,0
Municipio > 5.000 habitantes	Nº Ent.	22	6	3	0	31
	%	71,0	19,4	9,7	0,0	100,0
Municipio < 5.000 habitantes	Nº Ent.	6	14	26	3	49
	%	12,2	28,6	53,1	6,1	100,0
Total	Nº Ent.	36	22	29	3	90
	%	40,0	24,4	32,2	3,3	100,0

CUADRO Nº 34

En cuanto al tipo de verificaciones que los órganos fiscalizadores de las Entidades consultadas, manifiestan realizar en la concesión directa de subvenciones, en el cuadro siguiente se presentan, los resultados obtenidos.

Extremos sobre los que se pronuncia el informe de fiscalización previa de los expedientes de concesión directa de subvenciones						
Nº	Comprobaciones		SÍ	NO	No contesta	Total
1	Existencia de crédito adecuado y suficiente (art. 9.4 LGS)	Nº Ent.	30			30
		%	100,0			100,0
2	Competencia del órgano administrativo concedente (art. 9.4 LGS)	Nº Ent.	29	1		30
		%	96,7	3,3		100,0
3	Informe del área gestora (art. 172 ROF)	Nº Ent.	23	5	2	30
		%	76,7	16,7	6,7%	100,0
4	Adecuación, en caso de subvenciones directas, a los supuestos establecidos en el artículo 22.2 de la LGS	Nº Ent.	29	1		30
		%	96,7	3,3		100,0
5	Verificación del cumplimiento de los requisitos y obligaciones establecidos para ser beneficiario de una subvención (art. 13 y 14 LGS)	Nº Ent.	27	2	1	30
		%	90,0	6,7	3,3%	100,0
6	El régimen de garantías cuando se prevean pagos a cuenta o anticipados (art. 43.2 RGS)	Nº Ent.	19	10	1	30
		%	63,3	33,3	3,3%	100,0
7	El régimen de compatibilidad con otras subvenciones (art. 17.3.m) LGS)	Nº Ent.	21	7	2	30
		%	70,0	23,3	6,7%	100,0

(1) Esta pregunta no se formuló a Municipios menores de 5.000 habitantes

CUADRO Nº 35

A la vista de los datos precedentes, los mayores índices de comprobación recaen en la existencia de crédito adecuado y suficiente (100%), juntamente con la competencia del órgano y la adecuación, en caso de subvenciones directas, a los supuestos establecidos en el artículo

22.2 de la Ley de Subvenciones (96,7% en ambos casos). Las restantes verificaciones (n^{os} 6, 7 y 3), presentan índices mas bajos. De todo ello, se puede concluir, que si bien los órganos de fiscalización priorizan el control de los aspectos nucleares del procedimiento, cuya infracción conduciría inexorablemente a la nulidad de derecho administrativo, deberían incrementar sus esfuerzos fiscalizadores, respecto a aquellos otros extremos, que contribuyan a reducir las posibles conductas fraudulentas en las que pueden incurrir los beneficiarios de subvenciones.

En relación con el proceso de justificación de las subvenciones, por exigencia de la LGS (art. 32), el órgano concedente debe comprobar la adecuada justificación de la subvención, así como la realización de la actividad y el cumplimiento de la finalidad que determinen la concesión o disfrute de la subvención, estableciéndose en el artículo 31, los que se consideran gastos subvencionables.

Asimismo, tanto la LGS como el Reglamento (arts. 30.3 y 73.1) determinan que los gastos se acreditarán mediante facturas y demás documentos de valor probatorio equivalente con validez en el tráfico jurídico mercantil o con eficacia administrativa.

La pregunta formulada a las Entidades consultadas, relacionada con la justificación de las subvenciones, arrojó los siguientes resultados:

Comprobaciones en la fiscalización de la justificación de subvenciones						
Nº	Comprobaciones		SÍ	NO	No contesta	Total
1	Competencia del órgano	Nº Ent.	56	10	24	90
		%	62,2	11,1	26,7	100,0
2	Que han sido fiscalizadas las fases previas de autorización/compromiso de gasto.	Nº Ent.	46	18	26	90
		%	51,1	20,0	28,9	100,0
3	La presentación en plazo de la cuenta justificativa.	Nº Ent.	46	18	26	90
		%	51,1	20,0	28,9	100,0
4	Informe del área gestora	Nº Ent.	34	27	29	90
		%	37,8	30,0	32,2	100,0
5	La acreditación de los gastos mediante facturas o documentos de valor probatorio	Nº Ent.	55	11	24	90
		%	61,1	12,2	26,7	100,0
6	Que el importe de la subvención no supera el coste de la actividad subvencionada.	Nº Ent.	56	10	24	90
		%	62,2	11,1	26,7	100,0

CUADRO Nº 36

Los datos anteriores ponen de relieve que las comprobaciones más habituales recaen tanto en la competencia del órgano que aprueba la justificación, como en el importe justificado (nº 1 y 6) y los índices más bajos afectan al informe del área gestora, con un 37,8%. No obstante, estos resultados hay que ponerlos en relación con el tamaño de la

Entidad, pues tal y como se desprende de los resultados por tipo de Entidad, incluidos en los Anexos al Informe, los niveles de comprobación, varían en este aspecto –y también en otros– dependiendo de la dimensión de la Entidad, observándose que mientras la comprobación nº 4 (informe del área gestora) merecen especial atención por parte de las Diputaciones y de la Comarca (100%), dicho rigor fiscalizador decae al 14,3% en los Municipios menores de 5.000 habitantes, debido presumiblemente a la inferior estructura organizativa de estos Entes.

Otro de los niveles más bajos de control que presentan los Municipios menores de 5.000 habitantes, son los relacionados con el cotejo de las fases que preceden a la justificación (respuesta nº 2), debido presumiblemente a la inexistencia de las fases previas (autorización/compromiso) al reconocimiento de la obligación en este tipo de gastos, circunstancias que sin embargo no son obviadas en el caso de las Diputaciones y Comarca (88,9% y 100%) o lo son en menor grado (74,2%) en los Municipios mayores de 5.000 habitantes. Las fases de autorización y compromiso del gasto, coincidentes con determinadas actuaciones administrativas, que a su vez tuvieron que haber sido fiscalizadas, no constituyen materias menores a comprobar.

Los datos precedentes, permiten corroborar el mayor nivel de control se produce en las Entidades de mayor tamaño, en la fase de justificación de las subvenciones, frente al existente en los Ayuntamientos de Municipios menores de 5.000 habitantes. Mientras que la media de las respuestas afirmativas de las Diputaciones presentan unos índices del 90,7% los Municipios mas pequeños con un 34,7%, no llegan ni a la mitad.

Sin perjuicio del análisis realizado sobre las respuestas aportadas en los cuestionarios, hay que señalar que, el examen de dichas respuestas junto con las observaciones realizadas por las Entidades, evidencia que, en algunos casos, se producen contradicciones entre las respuestas. Tal es el caso de aquellos que contestan no realizar informe de fiscalización y en cambio señalan posteriormente los extremos que son objeto de comprobación, o los que manifiestan realizar informe de fiscalización en el cuestionario y en observaciones señalan que solo realizan retención de crédito.

En cuanto al examen de los informes de fiscalización emitidos por la Intervención, con motivo de la concesión de la primera subvención directa en 2011, de las Entidades que han contestado afirmativamente a la existencia de informes de fiscalización en el cuestionario de control interno, en 8 casos no han remitido el informe solicitado por distintas causas; en unos

casos no tenían subvenciones concedidas en 2011, en otros, han enviado erróneamente el informe de fiscalización de la justificación y no el de concesión, y en algún caso porque al ser nominativas se entiende erróneamente que no es preceptiva la emisión del mencionado informe.

Por tanto, las Entidades que afirman realizar informes de fiscalización para la concesión directa de subvenciones son sólo 36, y de ellas únicamente se ha podido verificar en 28, que son las que han aportado el informe. De forma que la muestra de informes analizada ha quedado reducida al 31% del universo contemplado.

El análisis realizado, permite concluir lo siguiente:

- Todos los Ayuntamientos de capitales de Provincia realizan informe de fiscalización, en cambio, de las nueve Diputaciones, dos no lo han aportado, a pesar de que en la respuesta al cuestionario, una de ellas señale que sí se emite informe.
- De los 28 informes analizados, en 16 casos la subvención directa se instrumentó a través de convenio, en 8 casos mediante resolución administrativa y en 4 Entidades, se ignora el procedimiento, debido a que la actuación de la Intervención se limita a la certificación de existencia de crédito presupuestario o a confirmar que la subvención nominativa figura en los presupuestos del ejercicio. En el primer supuesto, los informes remitidos correspondían mayoritariamente a la preparación o borrador del convenio.
- Las subvenciones concedidas, eran nominativas en 11 casos, motivadas por un interés publico-social en 9 y en 6 informes, se unían ambas motivaciones. Hay 2 informes en los que no se señala de forma expresa la incardinación legal (nominativa, interés público..), aunque sí el objeto de la subvención.
- En cuanto al resultado de los informes, 18 no presentan reparo, frente a los 5 que sí contienen reparo, y hay 5 informes sin opinión. De los 5 reparos examinados, sólo uno interrumpía la tramitación del expediente.
- En la concesión de numerosas subvenciones, se hace remisión a las Bases de Ejecución y se interpreta que todas aquellas subvenciones nominativas, no necesitan de fiscalización previa, por encontrarse incorporadas al Presupuesto. Una lectura del artículo 65 del RGS podría contribuir a disipar dicha confusión, ya que en el apartado 3, además de requerirse un acto de concesión o convenio, estipula los extremos que deben contener dichos actos,

los cuales tienen el carácter de bases reguladoras de la concesión, resultando preceptiva su fiscalización.

- La mayoría corresponden a subvenciones nominativas a clubes deportivos, convenios de colaboración con distintas asociaciones y fundaciones (de ayuda al minusválido, etc) o bien en el caso de las concedidas por las Diputaciones, subvenciones a distintos Ayuntamientos de su provincia para diversas actuaciones. En 2 casos, las subvenciones corresponden a una situación extraordinaria concreta.

IV. 1. 7. NÓMINA DE PERSONAL.

Las retribuciones del personal funcionario, contempladas en el EBEP, Capítulo III del Título III, están diferidas en su aplicación a la entrada en vigor, en cada Administración Pública, de las Leyes de Función Pública que se dicten en desarrollo del EBEP (DF 4ª.2). Por ello, transitoriamente, será de aplicación la normativa vigente pre-estatutaria (D.F. 4ª.3 del EBEP), que, en relación a las retribuciones de los funcionarios de Administración Local, se concreta en el Real Decreto 861/1986, de 25 de abril, por el que se establece el régimen de las retribuciones de los Funcionarios de Administración Local, en relación con la legislación básica estatal (art. 93 LRRL) y la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado, que con referencia al ejercicio fiscalizado, era Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011.

De otra parte, las retribuciones del personal laboral, conforme a lo que se establece en los artículos 26 y siguientes del Estatuto de los Trabajadores, son las que se establezcan mediante pacto individual o convenio colectivo a los que ha de sujetarse la Corporación al establecer las retribuciones.

Conviene tener presente de forma destacada, que los gastos de personal están sometidos anualmente a las limitaciones de incremento que fijen las correspondientes Leyes de Presupuestos Generales del Estado, conforme al artículo 154 del TRRL.

Con carácter general, rige en esta materia, lo estipulado respecto a la gestión del gasto por la normativa presupuestaria local, y en lo concerniente a la nómina de personal, dado que se trata de la fase de reconocimiento de la obligación, las Entidades locales vienen obligadas a establecer en sus Bases de Ejecución del Presupuesto, los documentos y requisitos que justifiquen dicho reconocimiento de la obligación (art. 59.2 del R.D. 500/1990), requisito de

obligado cumplimiento, pues previamente al reconocimiento de las obligaciones habrá de acreditarse documentalmente ante el Órgano competente, la realización de la prestación o el derecho del acreedor de conformidad con los acuerdos que en su día autorizaron y comprometieron el gasto (art. 59.1 del R.D. 500/1990).

La LBRL en su artículo 90.3 obliga a las Entidades locales a constituir los Registros de personal; los datos inscritos en tal Registro determinarán las nóminas, a efectos de la debida justificación de todas las retribuciones.

Por otra parte, las retribuciones complementarias aprobadas por la Corporación para cada uno de los puestos de trabajo, habrán de figurar en la correspondiente relación de puestos de trabajo (RPT) de preceptiva existencia en todas las Entidades Locales (art. 74 del EBEP y art. 90.2 de la LBRL).

Así pues, siendo la nómina de personal uno de los documentos que han de justificar el reconocimiento de la obligación, su contenido debería ajustarse a los requisitos legales contemplados en la citada normativa y demás concordante de aplicación.

Tal y como se puso de manifiesto en apartados anteriores, ante la inexistencia de desarrollo reglamentario en materia de control interno, las Bases de Ejecución del Presupuesto constituyen un instrumento fundamental para la fiscalización de la nómina en los Entes locales. Los aspectos de general comprobación, así como aquellos otros adicionales, para el caso de tener establecida la fiscalización limitada de gastos, que haya establecido el Pleno corporativo, deberán delimitar la actuación de los órganos de control interno en la fiscalización de este tipo de gastos.

Como criterio orientativo, puede servir lo regulado para la Administración del Estado, mediante Resolución de 2 de junio de 2008, de la IGAE, por la que se publica el Acuerdo del Consejo de Ministros de 30 de mayo de 2008 (BOE nº 143, de 13 Junio 2008), modificada por Resolución de 4 de julio de 2011 del mismo organismo (BOE nº 161, de 7 de julio de 2011). En dicha Resolución, además de los aspectos de general comprobación (existencia de crédito, competencia del órgano, fiscalización previa en fases de autorización/compromiso de gasto), se establecen una serie de extremos adicionales a comprobar.

Tomando en cuenta, las anteriores premisas legales y las que se indican con carácter orientativo o interpretativo, se han formulado varias preguntas a las Entidades fiscalizadas, al

objeto de comprobar la actuación de sus órganos de control interno, en la fiscalización de la nómina de personal.

Respecto a la forma de fiscalización de la nómina de personal, el 12,2% (11) de las Entidades han contestado que fiscalizan realizando las comprobaciones por muestreo, y un 68,9% (62) manifestó que solo se fiscalizan las variaciones mensuales. En 2 Entidades afirman realizar las dos comprobaciones, y el 16,7% (15) que no se realiza ninguna de ellas.

Comprobaciones de la nómina del personal					
Tipo de Entidad	Sólo todas las variaciones	Sólo muestreo	Muestreo y todas las variaciones	Ni muestreo ni todas las variaciones mensuales	Total general
Comarca	1	0	0	0	1
Diputación	6	2		1	9
Municipio > 5.000 hab.	22	5	1	3	31
Municipio < 5.000 hab.	33	4	1	11	49
Total	62	11	2	15	90
%	68,9	12,2	2,2	16,7	100,0

CUADRO N° 37

En cuanto a la comprobación de la nómina en su integridad, el 45,6% (41) de las Entidades responden que se comprueba la nómina del personal en su integridad con una periodicidad menor al año, el 24,4% (22) lo realiza anualmente, el 6,7% (6) con una periodicidad mayor al año y el 23,3% (21) no lo realiza en ningún caso o no contesta.

Periodicidad de comprobación de la nómina del personal en su integridad							
Tipo de Entidad		Con una periodicidad menor al año	Anualmente	Con una periodicidad mayor al año	En ningún caso	No contesta	Total
Comarca	N° Ent.	1	0	0	0	0	1
	%	100,0	0,0	0,0	0,0	0,0	100,0
Diputación	N° Ent.	4	0	1	4	0	9
	%	44,4	0,0	11,1	44,4	0,0	100,0
Municipio > 5.000 hab.	N° Ent.	12	9	3	7	0	31
	%	38,7	29,0	9,7	22,6	0,0	100,0
Municipio < 5.000 hab.	N° Ent.	24	13	2	6	4	49
	%	49,0	26,5	4,1	12,2	8,2	100,0
Total	N° Ent.	41	22	6	17	4	90
	%	45,6	24,4	6,7	18,9	4,4	100,0

CUADRO N° 38

IV. 1. 8. ORDENANZAS FISCALES

Según dispone la LBRL (art. 106) las Entidades Locales tienen autonomía para establecer y exigir tributos de acuerdo con lo previsto en la legislación del Estado reguladora de las Haciendas Locales y en las Leyes que dicten las Comunidades Autónomas en los supuestos expresamente previstos en aquélla.

La potestad reglamentaria de las Entidades Locales en materia tributaria se ejerce a través de Ordenanzas fiscales reguladoras de sus tributos propios y de Ordenanzas generales de gestión, recaudación e inspección.

El procedimiento de aprobación y modificación de las Ordenanzas fiscales dispone de una regulación específica en el propio TRLHL, contenida en la Sección II (Imposición y ordenación de tributos locales) del Capítulo III (Tributos) del Título I (Recursos de las haciendas locales). Asimismo, el artículo 16.1 del TRLHL, determina el contenido de las Ordenanzas fiscales.

Otros aspectos a tener en cuenta son:

- Las Ordenanzas fiscales no podrán reconocer más beneficios fiscales que los expresamente previstos por la ley (art. 9.1 TRLHL).
- Los acuerdos de establecimiento de tasas deberán adoptarse a la vista de informes técnico-económicos (art. 25 TRLHL).
- La aprobación de las Ordenanzas fiscales corresponde al Pleno de la Corporación (art. 21.d) y e), 33.b y 123 d) y g) de la LBRL).

Bajo dichas premisas legales, la participación del órgano interventor, en la fiscalización del procedimiento de aprobación o modificación de las Ordenanzas fiscales, resulta preceptiva, de acuerdo con lo previsto en el artículo 214 del TRLHL.

Con objeto de verificar el alcance de las actuaciones realizadas por los órganos de control interno en este tipo de procedimientos, se ha solicitado información a las Entidades fiscalizadas sobre los siguientes aspectos:

Respecto a la existencia de informe de Intervención en las aprobaciones o modificaciones de Ordenanzas fiscales tramitadas en 2011, la respuesta mayoritaria ha sido de

carácter afirmativo (76,7%), frente a las Entidades que han contestado negativamente (13,3%), o no han dado respuesta a la pregunta formulada (10%).

Existencia de Informe de Intervención en la aprobación/modificación de Ordenanzas fiscales				
Tipo de Entidad	Sí	No	No contesta	Total
Comarca	0	0	1	1
Diputación	8	1	0	9
Municipio > 5.000 habitantes	28	3	0	31
Municipio < 5.000 habitantes	33	8	8	49
Total	69	12	9	90
%	76,7	13,3	10,0	

CUADRO Nº 39

Con relación al contenido de dicho informe, del análisis de las respuestas facilitadas por las Entidades fiscalizadas (excluidos los Municipios menores de 5.000 habitantes, a los cuales no se les formuló esta segunda pregunta), se desprende que el 94,4% de los informes se pronuncia sobre el órgano competente y el procedimiento a seguir en la aprobación de la Ordenanza; el 88,8%, se refiere al contenido de las Ordenanzas fiscales (art. 16 del TRLHL); el 97,2% se pronuncia acerca de la existencia del informe técnico-económico, y el 61,1% de los informes, confirman la adecuación de la ordenanza a la normativa vigente en materia de bonificaciones y exenciones.

Extremos sobre los que se pronuncia el Informe de Intervención en la aprobación/modificación de Ordenanzas fiscales									
Tipo de Entidad	Entidades con Informe	Órgano competente y procedimiento de aprobación.		Contenido		Existencia de informe técnico-económico.		Adecuación a normativa de bonificaciones y exenciones	
		Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%
Comarca	0	0	---	0	---	0	---	0	---
Diputación	8	7	87,5	7	87,5	7	87,5	6	75,0
Municipio > 5.000 hab.	28	27	96,4	25	89,3	28	100,0	16	57,1
Total	36	34	94,4	32	88,8	35	97,2	22	61,1

CUADRO Nº 40

IV. 1. 9. OMISIÓN DE FISCALIZACIÓN Y RECONOCIMIENTO EXTRAJUDICIAL DE CRÉDITOS

En los supuestos de omisión de fiscalización, resultará igualmente obligado, aunque sea con carácter supletorio, acudir a la normativa estatal. En tales casos, es decir, en los supuestos en los que, con arreglo a lo establecido en las disposiciones aplicables, la función

interventora fuera preceptiva y se hubiese omitido, en términos análogos a lo contemplado en el artículo 156.2 de la LGP, no se podrá reconocer la obligación, ni tramitar el pago, ni intervenir favorablemente, hasta que se subsane dicha omisión, y a tal fin, será preceptiva la emisión de un informe por parte del órgano interventor que tenga conocimiento de dicha omisión que se remitirá a la autoridad que hubiera iniciado las actuaciones. Este informe, que no tendrá naturaleza de fiscalización, pondrá de manifiesto, como mínimo los siguientes extremos:

- a) Las infracciones del ordenamiento jurídico que se hubieran puesto de manifiesto de haber sometido el expediente a fiscalización o intervención previa en el momento oportuno.
- b) Las prestaciones que se hayan realizado como consecuencia de dicho acto.
- c) La procedencia de la revisión de los actos dictados con infracción del ordenamiento.
- d) La existencia de crédito adecuado y suficiente para hacer frente a las obligaciones pendientes.

Puede igualmente resultar de interés, aún con carácter interpretativo, la Circular 3/1996 de 30 de abril, emitida por la IGAE, en la que se dictan instrucciones sobre función interventora (BOE nº 127, de 25 de mayo). En la instrucción nº 5 se concretan algunos de los aspectos que debe contener el informe de la Intervención, en los casos de omisión de la fiscalización o de la intervención previa.

Cobra especial importancia esta actuación por parte de los órganos de control interno de las Entidades Locales, en los supuestos de tramitación –nada infrecuente- de expedientes de “reconocimiento extrajudicial de créditos”, institución que, aún reconocida por el ordenamiento jurídico local (art. 23.1.e) del TRRL y art. 60.2 del R.D. 500/1990), se configura como un procedimiento de carácter excepcional y complejo de aprobación de gastos, en aquellos supuestos en los que, a pesar de inexistencia de crédito o deficiencias en la tramitación del procedimiento, se genera una deuda en contra de la Entidad, con el equivalente derecho de cobro a favor de un tercero, por haber realizado una prestación para la Entidad Local por encargo de ésta. Si las actuaciones que dieron lugar a los gastos devengados, no hubieran sido objeto de fiscalización por parte de la Intervención en su momento, el órgano de control interno habrá de acusar dicha omisión y emitir el

correspondiente pronunciamiento, con motivo del posterior procedimiento de reconocimiento extrajudicial de créditos.

El 27,8% (25) de la Entidades fiscalizadas manifiestan, que en el caso de que se haya omitido la fase de fiscalización en algún gasto, la Intervención emite informe sobre el particular, frente al 18,9% que responde que no se emite ningún informe, mientras que el 53,3% “No aplica” o no contesta.

Existencia de informe de Intervención en los supuestos de omisión de fiscalización					
Tipo de Entidad	Sí	No	No aplica	No contesta	Total
Comarca	0	1	0	0	1
Diputación	6	0	3	0	9
Municipio > 5.000 habitantes	16	8	7	0	31
Municipio < 5.000 habitantes	3	8	34	4	49
Total	25	17	44	4	90
%	27,8	18,9	48,9	4,4	100,0

CUADRO N° 41

En cuanto a los aspectos sobre los que se pronuncia la Intervención, de las 25 Entidades que han indicado la realización de informe posterior, resultan mayoritarios los informes en los que se pone de manifiesto la existencia de crédito adecuado y suficiente para hacer frente a las obligaciones pendientes (72,0%) y las infracciones del ordenamiento jurídico que se hubieran puesto de manifiesto de haber sometido el expediente a fiscalización previa (64,0%), en cambio los informes que lo hacen respecto a la procedencia de la revisión de los actos dictados con infracción del ordenamiento jurídico son menos frecuentes (32%).

Extremos sobre los que se pronuncia el informe de Intervención en supuestos de omisión de fiscalización							
Tipo de Entidad	Entidades que emiten informe	Comprobaciones (*)					Total (**)
		(a)	(b)	(c)	(d)	(e)	
Diputación	6	3	1	1	4	1	10
Municipio > 5.000 hab.	16	12	11	7	13	2	45
Municipio < 5.000 hab.	3	1	1		1		3
Total	25	16	13	8	18	3	58
%	(**)	64,0	52,0	32,0	72,0	12,0	100,0

(*) a) Las infracciones del ordenamiento jurídico.

b) Las prestaciones que se hayan realizado como consecuencia de dicho acto.

c) La procedencia de la revisión de los actos dictados con infracción del ordenamiento.

d) La existencia de crédito adecuado y suficiente para hacer frente a las obligaciones pendientes.

e) En 2011 no se ha producido ningún caso.

(**) Admite más de una respuesta, de ahí la existencia de 58 resultados, frente a los 25 del cuadro anterior.

CUADRO N° 42

Respecto a los expedientes de reconocimiento extrajudicial de créditos, derivados de gastos imputables a ejercicios anteriores, en 2011, el número de los tramitados por las Entidades fiscalizadas, se elevó a 373, con un importe total de 35.201.911 euros.

Expedientes de reconocimiento extrajudicial de créditos (REC) tramitados en 2011.						
Tipo de Entidad	Nº Entidades analizadas	Nº Entidades con REC en 2011	Nº expedientes	%	Importe total	%
Comarca	1	0	0	0,0	0	0,0
Diputación	9	8	32	8,6	5.591.368	15,9
Municipio > 5.000 habitantes	31	26	333	89,3	29.281.991	83,2
Municipio < 5.000 habitantes	49	5	8	2,1	328.552	0,9
Total	90	39	373	100,0	35.201.911	100,0

CUADRO Nº 43

La existencia de expedientes de reconocimiento extrajudicial de crédito, si bien no implica necesariamente que haya de suponer la omisión de fiscalización por parte de los órganos de control interno, ante la autorización de los gastos de los que traen causa, puede constituir un indicio de inexistencia de dicha fiscalización.

En el caso de las Diputaciones, todas ellas, salvo 1 que no ha contestado, afirman haber tramitado expedientes de reconocimiento extrajudicial de créditos (32 en total), y son 3 Diputaciones las que declaran “No aplica” en la pregunta relacionada con la existencia de informe de Intervención, en los supuestos de omisión de fiscalización.

Los Municipios con población superior a 5.000 habitantes, declaran en 26 casos la tramitación de expedientes reconocimiento extrajudicial de créditos en el ejercicio fiscalizado, mientras que en la segunda pregunta, 7 Entidades contestan que no se ha emitido informe por la Intervención, en los supuestos de omisión de fiscalización de algún gasto, y en 3 casos, contestan “No aplica”, resultando mayoritarias (16) las Entidades en las que la Intervención ha emitido el citado informe.

Y en el caso de Municipios con población inferior a 5.000 habitantes, 5 Entidades afirman haber tramitado reconocimientos extrajudiciales de créditos en 2011, coincidiendo las mismas Entidades en su respuesta “No aplica”, a la pregunta relativa a la emisión de informe por la Intervención, en los casos de omisión de fiscalización.

A la vista de los resultados expuestos, de las 39 Entidades que han tramitado reconocimientos extrajudiciales de créditos en 2011, en 9 casos se ha manifestado no ser aplicable la emisión de informe de Intervención, en los supuestos de omisión de fiscalización, por lo que hay que suponer que no se produce dicha incidencia. En el resto de los casos, al menos en algún expediente, se habría omitido dicha fiscalización.

Asimismo, dentro del análisis realizado, se solicitó a las Entidades de la muestra, el informe de fiscalización emitido para la tramitación del primer expediente de reconocimiento extrajudicial en 2011.

Del contenido de los 32 informes aportados, los aspectos más destacados han sido los siguientes:

- En cuanto al régimen jurídico aplicable, existencia de crédito adecuado y órgano competente para la aprobación del expediente, el 81,1% de los informes incluyen dichos aspectos, mientras que el resto omite alguno de ellos.
- Con relación a la motivación del reconocimiento extrajudicial, en el 50% de los informes se justifica dicho procedimiento por corresponder a gastos de ejercicios anteriores; en el 9,4%, además se menciona la doctrina del “enriquecimiento injusto de la Administración”, y en un 25% de los informes, añaden a los anteriores, la ausencia de procedimiento en la contratación por parte de la administración. En el resto se alude únicamente a alguno de los aspectos señalados.
- En el 40,6% de los casos, en el informe de Intervención se deja constancia de que la obra o el servicio está prestado; un 12,5% se limita a enumerar la relación de facturas afectadas y un 40,6% incluyen las dos anteriores comprobaciones. En 2 informes no se recoge ninguno de los dos aspectos anteriores, limitándose a señalar la normativa y la existencia de facturas de ejercicios anteriores.

IV. 1. 10. REGISTRO DE FACTURAS

La Ley 15/2010, de modificación de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales, estableció en su artículo 5, la obligatoriedad por parte de las Entidades Locales, de llevar un registro de todas las facturas y demás documentos emitidos por los contratistas, a efectos de justificar las prestaciones realizadas por los mismos. La gestión de dicho registro corresponde, según este

precepto, a la Intervención u órgano de la Entidad Local que tenga atribuida la función de contabilidad.

A este respecto, las pruebas practicadas, ponen de manifiesto que no todas las Entidades Locales de la muestra disponen de dicho registro –obligatorio desde el 7 de julio de 2010-, ya que sólo el 60% (54) de la Entidades responden afirmativamente, mientras que el 40% restante, manifiesta no tenerlo implantado (35) o no contesta (1).

Existencia de Registro de Facturas				
Tipo de Entidad	Sí		No/ No contesta (*)	Total
	Nº Entidades	%		
Comarca	1	100,0	0	1
Diputación	8	88,9	1	9
Municipio > 5.000 habitantes	28	90,3	3	31
Municipio < 5.000 habitantes	17	34,7	32	49
Total	54	60,0	36	90
%	60,0		40,0	

(*) No contesta: 1 Municipio de < 5.000 habitantes

CUADRO Nº 44

Como puede observarse en el cuadro anterior, la carencia de registro de facturas afecta mayoritariamente a Municipios con población inferior a 5.000 habitantes, aunque 1 Diputación y 3 Municipios mayores de 5.000 habitantes, también declaran no disponer de dicho registro.

La llevanza del registro de facturas, conlleva una serie de efectos significativos en la gestión de los gastos y de los pagos, pues según el citado artículo 5 de la Ley 15/2010, transcurrido un mes desde la anotación en el registro, de la factura o documento justificativo, sin que el órgano gestor haya procedido a tramitar el oportuno expediente de reconocimiento de la obligación, la Intervención o el órgano de la Entidad Local que tenga atribuida la función de contabilidad, debe requerir a dicho órgano gestor, para que justifique por escrito la falta de tramitación del expediente.

De las 54 Entidades que confirmaron tener implantado el registro de facturas, únicamente el 22,2%%, solicitan justificación al órgano gestor, cuando transcurre más de un mes entre la entrada de las facturas en el registro y el reconocimiento de la correspondiente obligación, mientras que el 61,1%% no lo hace. El resto de las Entidades declaran “No aplica”.

El grado de cumplimiento entre las Entidades a las que resulta aplicable es del 26,6%.

Requerimiento al órgano gestor sobre reconocimiento de obligación de facturas registradas.				
Tipo de Entidad	Sí	No	No aplica	Total Entidades con registro
Comarca	0	1	0	1
Diputación	4	3	1	8
Municipio > 5.000 habitantes	8	17	3	28
Municipio < 5.000 habitantes	0	12	5	17
Total	12	33	9	54
%	22,2	61,1	16,7	100,0

CUADRO N° 45

Con objeto de verificar el cumplimiento de otro de los trámites instaurados por la Ley 15/2010 (art. 5.4), se ha solicitado de las Entidades fiscalizadas, que informen si la Intervención u órgano de la Entidad local que tenga atribuida la función de contabilidad, incorpora al informe trimestral al Pleno una relación de las facturas o documentos justificativos con respecto a los cuales hayan transcurrido más de tres meses desde su anotación en el citado registro y no se hayan tramitado los correspondientes expedientes de reconocimiento de la obligación o se haya justificado por el órgano gestor la ausencia de tramitación de los mismos.

Según la respuesta recibida, de las 54 Entidades que tenían implantado el registro de facturas, el 24,1% cumplen con la citada exigencia, el 31,5% consideraban que no les era aplicable y el 44,4% contestaron negativamente.

Informe de la Intervención al Pleno de falta de reconocimiento de la obligación en el plazo de 3 meses				
Tipo de Entidad	Sí	No	No aplica	Total Entidades con registro
Comarca	0	0	1	1
Diputación	5	1	2	8
Municipio > 5.000 habitantes	7	15	6	28
Municipio < 5.000 habitantes	1	8	8	17
Total	13	24	17	54
%	24,1	44,4	31,5	100,0

CUADRO N° 46

Excluyendo a las Entidades a las que no les es aplicable, puede concluirse que el cumplimiento del artículo 5.4 de la Ley 15/2010, se sitúa en el 35,1% de media, acentuándose dicho incumplimiento en proporción inversa al tamaño de la Entidad; desde el 83,3% de las Diputaciones que contestaron incluir la relación de facturas al informe trimestral, pasando por

el 31,8% de los Municipios mayores de 5.000 habitantes, baja hasta el 11,1% en el caso de los Municipios menores 5.000 habitantes.

Por último, el citado artículo 5.4 también prevé que el Pleno emita un informe en el plazo de 15 días desde el día de la reunión en la que tenga conocimiento de la información referida, publicando la relación de facturas agrupadas según su estado de tramitación.

Según las respuestas obtenidas sobre esta cuestión, ningún Pleno de las Entidades de la muestra ha emitido el anterior informe.

IV. 1. 11. TESORERÍA: PLAN DE DISPOSICIÓN DE FONDOS Y PROGRAMA DE TESORERÍA

El Plan de disposición de fondos, regulado en los artículos 187 y 65, respectivamente del TRLHL y R.D. 500/1990, constituye un instrumento orientado a facilitar una eficiente y eficaz gestión de la Tesorería de la Entidad. La expedición de las órdenes de pago habrá de acomodarse al plan de disposición de fondos de la tesorería que se establezca por el Presidente de la Entidad, que en todo caso, habrá de recoger la prioridad de los gastos de personal y de las obligaciones contraídas en ejercicios anteriores, las cuales resultan coincidentes con la tradición normativa hacendística local (regla 21 de la Instrucción de Contabilidad de 1952 y art. 437.2 del TRRL).

Otro de los instrumentos previstos en la vigente normativa, relacionados con la gestión de la Tesorería, lo constituye el Plan o Programa de Tesorería, cuya formación resulta implícita a la función de Tesorería. El artículo 5.2.d) del R.D. 1174/1987, considera como función de la Tesorería, la formación de los planes y programas de Tesorería, distribuyendo en el tiempo las disponibilidades dinerarias de la Entidad para la puntual satisfacción de sus obligaciones, atendiendo a las prioridades legalmente establecidas, conforme a las directrices marcadas por la Corporación.

La nueva normativa sobre estabilidad presupuestaria, dictada a raíz de la redacción del artículo 135 de la Constitución, según la reforma aprobada el 27 de septiembre de 2011, ha incidido de manera sustancial en esta materia:

- La Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (LOEPSF) ha alterado las prioridades de pago anteriormente señaladas, dado

que establece la prioridad absoluta del pago de los intereses y el capital de la deuda pública frente a cualquier otro tipo de gasto (art.14).

- A través de la modificación introducida por la Ley Orgánica 4/2012, de 28 de septiembre, se incorporó una nueva Disposición adicional cuarta a la Ley Orgánica 2/2012, obligando a las Administraciones Públicas a disponer de planes de tesorería que pongan de manifiesto su capacidad para atender el pago de los vencimientos de deudas financieras con especial previsión de los pagos de intereses y capital de la deuda pública. La situación de riesgo de incumplimiento del pago de los vencimientos de deuda financiera, apreciada por el Gobierno a propuesta del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, se considera que atenta gravemente al interés general procediéndose de conformidad con lo dispuesto en el artículo 26.

No obstante, la LOEPSF y su normativa de desarrollo, han tenido virtualidad con posterioridad al ejercicio fiscalizado (2011).

Teniendo en cuenta dicho contexto normativo, se ha solicitado información orientada a verificar la existencia en las Entidades fiscalizadas del Plan de disposición de fondos y del Programa de Tesorería.

Con relación al **Plan de disposición de fondos**, de las respuestas obtenidas, puede deducirse que prácticamente no se elabora. Únicamente 4 Entidades, afirman disponer de Plan de disposición de fondos, es decir, un 4,4% de las Entidades de la muestra, bajando al 0%, para el caso de los Municipios con población inferior a 5.000 habitantes.

La Entidad dispone de Plan de disposición de fondos.				
Tipo de Entidad	SÍ	NO	No contesta	Total
Comarca	0	1	0	1
Diputación	1	8	0	9
Municipio > 5.000 habitantes	3	27	1	31
Municipio < 5.000 habitantes	0	47	2	49
Total	4	83	3	90
%	4,4	92,2	3,3	100,0

CUADRO Nº 47

En cuanto a la existencia de **Programa de tesorería**, su implementación es aún menor que la de los Planes de disposición de fondos, pues únicamente 1 Ayuntamiento de entre los mayores de 5.000 habitantes, manifiesta disponer de dicho instrumento.

Con relación a la comprobación de las **conciliaciones bancarias**, ante la eventualidad de una posible discrepancia entre los saldos reales existentes en la Tesorería (Caja y Bancos) y los que figuran en la contabilidad (que previsiblemente tendrán como origen la asincronía entre las fechas de contabilización de los ingresos/pagos y la materialización de los mismos en la Caja de la Entidad o en las cuentas abiertas en entidades bancarias), las Instrucciones contables obligan a incorporar a la Cuenta General, como documentación complementaria, el oportuno estado conciliatorio, autorizado por el Interventor u órgano de la entidad local que tenga atribuida la función de contabilidad (reglas 98.3.b ; 86.3.b y 23.1.b, respectivamente de la ICN, ICS e ICB).

Sin perjuicio de la referencia que se contiene en las Instrucciones contables, respecto a las posibles diligencias de conciliación en las Actas de arqueo, que han de acompañarse a la Cuenta General, dicho estado conciliatorio, no agota los que proceda realizar a lo largo del ejercicio contable.

En este sentido, las pruebas realizadas han puesto de manifiesto que la mayoría de las Entidades consultadas (55,6%) realiza conciliaciones mensuales, un 36,7% manifiesta hacerlo anualmente con la Cuenta General, y 4 Entidades afirman realizar conciliaciones semanales. Sólo 1 Ayuntamiento ha contestado realizar diariamente este tipo de conciliaciones. Finalmente, 2 Entidades no facilitaron información.

Periodicidad en la realización de conciliaciones bancarias.							
Tipo de Entidad		Diaria	Semanal	Mensual	Anual con la CG	No contesta	Total
Comarca	Nº Ent.	0	0	1	0	0	1
	%	0,0	0,0	100,0	0,0	0,0	100,0
Diputación	Nº Ent.	0	1	7	1	0	9
	%	0,0	11,1	77,8	11,1	0,0	100,0
Municipio > 5.000 hab.	Nº Ent.	1	0	17	13	0	31
	%	3,2	0,0	54,8	41,9	0,0	100,0
Municipio < 5.000 hab.	Nº Ent.	0	3	25	19	2	49
	%	0,0	6,1	51,0	38,8	4,1	100,0
Total	Nº Ent.	1	4	50	33	2	90
	%	1,1	4,4	55,6	36,7	2,2	100,0

CUADRO Nº 48

IV. 1. 12. PAGOS A JUSTIFICAR Y ANTICIPOS DE CAJA FIJA

Los Pagos a justificar (PAJ) y Anticipos de caja fija (ACF), constituyen dos subsistemas, que en la ICN (SICAL-Normal) se incluyen dentro de las denominadas “Áreas

contables de especial trascendencia”, y constituyen situaciones de excepción, respecto al régimen ordinario de justificación de las órdenes de pago, recogido en el artículo 189.1 del TRLHL, con carácter previo a la expedición de las órdenes de pago.

Los Pagos a justificar, se encuentran previstos en los artículos 190.1 del TRLHL y 69 a 72 del R.D.500/1990, teniendo tal carácter las órdenes de pago cuyos documentos justificativos no se puedan acompañar en el momento de su expedición. Los perceptores de estas órdenes de pago quedan obligados a justificar la aplicación de las cantidades percibidas en el plazo máximo de tres meses desde la percepción.

Se trata en suma, de unas salidas de fondos, de carácter totalmente excepcional, cuyo procedimiento de gestión contable y presupuestaria, aparece revestido de especiales exigencias, una de ellas, la relacionada con el seguimiento y control a través del sistema de información contable, de carácter obligatorio, para las Entidades que aplican el SICAL-Normal (Regla 32 de la ICN).

Los Anticipos de caja fija regulados en los artículos 190.2 del TRLH y 73 a 75 del R.D.500/1990, aparecen definidos, como aquellas provisiones de fondos de carácter no presupuestario y permanente, que se realicen a pagadurías, cajas y habilitaciones para la atención inmediata y posterior aplicación al Presupuesto del año en que se realicen, de gastos corrientes de carácter periódico o repetitivo, tales como dietas, gastos de locomoción, material de oficina no inventariable, conservación y otros de similares características.

Los perceptores de estos fondos quedarán obligados a justificar la aplicación de los percibidos a lo largo del ejercicio presupuestario en que se constituyó el anticipo, por lo que, al menos, en el mes de diciembre de cada año habrán de rendir la cuenta correspondiente (art. 74.4 del R.D.500/1990).

El procedimiento de gestión de los PAJ y los ACF debe regularse en las correspondientes Bases de Ejecución del presupuesto de la Entidad (art. 9.2 j) del R.D.500/1990), con las especificaciones mínimas recogidas, respectivamente en los artículos 72.2 (PAJ) y 75.2 (ACF) del R.D. 500/1990 (Límites cuantitativos; conceptos/partidas presupuestarios; régimen de justificaciones/reposiciones; situación y disposición de los fondos, etc.).

Con objeto de verificar determinados aspectos relacionados con estas modalidades de pagos (PAJ y ACP), se formularon varias preguntas a las Entidades de la muestra.

Con relación a los **Pagos a justificar**, el 16,7% de las Entidades fiscalizadas declaran la existencia de pagos pendientes de justificar, que han superado los tres meses, en contra de lo dispuesto en el artículo 190.2 del TLHL.

Existen pagos pendientes de justificar con una antigüedad superior a tres meses				
Tipo de Entidad	SÍ	NO	No contesta	Total
Comarca		1		1
Diputación	3	6		9
Municipio > 5.000 habitantes	8	23		31
Municipio < 5.000 habitantes	4	43	2	49
Total	15	73	2	90
%	16,7	81,1	2,2	100,0

CUADRO N° 49

Respecto al cumplimiento de los requisitos legales relativos a la presentación de las cuentas justificativas de los pagos a justificar, en plazo y con los justificantes adecuados, de las 90 Entidades de la muestra, el 62,2% declaran que se cumplen dichos requisitos, el 24,4% confirmaron no cumplir con las exigencias legales, y las restantes Entidades que integran la muestra (12) no contestaron.

Las cuentas justificativas de los pagos a justificar se presentan en plazo y con los justificantes adecuados				
Tipo de Entidad	SÍ	NO	No contesta	Total
Comarca	1			1
Diputación	8	1		9
Municipio > 5.000 habitantes	25	6		31
Municipio < 5.000 habitantes	22	15	12	49
Total	56	22	12	90
%	62,2	24,4	13,3	100,0

CUADRO N° 50

No obstante, a la vista de los resultados reflejados en el cuadro anterior y en el que le precede, el contenido de la respuesta a esta segunda pregunta, incurre en algún caso en contradicción, con la anterior, pues únicamente 1 Diputación y 5 Municipios de las entidades que manifestaron tener facturas con una antigüedad superior a 3 meses, se han ratificado al afirmar que las cuentas no se presentan en plazo y/o con los justificantes adecuados.

Con respecto a los **Anticipos de caja fija**, el 100% de las Diputaciones y el 41,9% de las Municipios con población mayor de 5.000 habitantes manifiestan la existencia de ACF, mientras que únicamente el 10,2% de los Municipios menores 5.000 habitantes han hecho uso de dicho procedimiento.

Existen anticipos de caja fija				
Tipo de Entidad	Sí	%	NO/ No contesta	Total
Comarca	0	0%	1	1
Diputación	9	100,0%	0	9
Municipio > 5.000 habitantes	13	41,9%	18	31
Municipio < 5.000 habitantes	5	10,2%	44	49
Total	27	30,0%	63	90
%	30,0		70,0	100,0

CUADRO Nº 51

Por lo demás, de las 27 Entidades que afirmaban tener establecidos Anticipos de Caja fija, 26 confirmaron que se justifican según establecen las propias Bases de ejecución del presupuesto, mientras que 1 de dichas Entidades, contesta negativamente.

IV. 1. 13. GESTIÓN PATRIMONIAL

Además de la normativa estatal, tanto la de carácter general como la específicamente patrimonial, básica, y de carácter supletorio (LBRL, TRLHL, LCSP, LPAP, TRRL, RBEL, RLPAP, RLCAP), resulta necesario tener en cuenta, respecto al régimen jurídico de los bienes de las Entidades Locales, la normativa sectorial urbanística estatal y autonómica, que con referencia a Castilla y León, se encuentra contenida en el Real Decreto Legislativo 2/2008, de 20 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Suelo (TRLS2008); la Ley 5/1999, de 8 de abril, de Urbanismo de Castilla y León (LUCyL) y el Reglamento de Urbanismo de Castilla y León, aprobado por Decreto 22/2004, de 29 de enero (RUCyL).

Por mandato de la normativa local (art. 86 del TRRL) las Entidades Locales están obligadas a formar inventario valorado de todos los bienes y derechos que les pertenecen, del que se remitirá copia a las Administraciones del Estado y de la Comunidad Autónoma y que se rectificará anualmente, comprobándose siempre que se renueve la Corporación.

Además, las Entidades Locales quedan obligadas a inscribir en el Registro de la Propiedad sus bienes inmuebles y derechos reales (art. 85 del TRRL), y no se podrán realizar actos de gestión o disposición sobre los bienes y derechos, si no se encuentran inscritos en el

Registro de la Propiedad (art. 35 de LPAP, de carácter supletorio). De forma particular el RBEL (art.113), exige que antes de iniciarse los trámites conducentes a la enajenación de los inmuebles se procederá a depurar la situación física y jurídica de los mismos, practicándose su deslinde si fuese necesario, e inscribiéndose en el Registro de la Propiedad si no lo estuviese.

Las Instrucciones de contabilidad (reglas 16 y 17, respectivamente, de los modelos Normal y Simplificado) establecen igualmente la necesidad de que la Entidad disponga de un Inventario General, y si no existe correlación entre éste y la contabilidad, uno específico de carácter contable, que identifique de forma individualizada estos bienes y derechos.

Con objeto de verificar el control que se ejerce sobre la gestión de los Inventarios de las Entidades Locales, se formularon varias preguntas a las 90 Entidades fiscalizadas.

Respecto a la existencia de Inventario de bienes y derechos aprobado y actualizado, un número significativo de Entidades, contestaron en sentido negativo, y el mayor grado de incumplimiento, afecta a los Ayuntamientos de Municipios mayores de 5.000 habitantes con un 54,8% de sus Entidades (17) que afirmaban no disponer de un Inventario actualizado, sin que las Diputaciones ofrezcan tampoco resultados satisfactorios, ya que 3 de ellas (33,3%) adolecen de dicha deficiencia. Los Municipios menores de 5.000 habitantes, incurren igualmente en una falta de llevanza de su Inventario de forma actualizada, produciéndose dicha circunstancia en 23 de ellos (46,9 %).

Existe Inventario de bienes y derechos aprobado y actualizado					
Tipo Entidad Local		Sí	No	No contesta	Total
Comarca	Nº Ent.	0	1	0	1
	%	0,0	100,0	0,0	100,0
Diputación	Nº Ent.	6	3	0	9
	%	66,7	33,3	0,0	100,0
Municipio > 5.000 habitantes	Nº Ent.	14	17	0	31
	%	45,2	54,8	0,0	100,0
Municipio < 5.000 habitantes	Nº Ent.	25	23	1	49
	%	51,0	46,9	2,0	100,0
Total	Nº Ent.	45	44	1	90
	%	50	48,9	1,1	100

CUADRO Nº 52

A su vez, de las 45 Entidades que respondieron afirmativamente, únicamente 12 de ellas, aportan una fecha de aprobación de la revisión, coherente con el mandato del RBEL, cuyo artículo 33.1 obliga a verificar anualmente el Inventario. Quiere ello decir, que de las 90

Entidades que integran la muestra, únicamente disponen de Inventario de bienes actualizado, el 13,3%.

En cuanto a la concordancia del Inventario de Bienes con la contabilidad, se analiza en el epígrafe IV.2 Contabilidad, obteniéndose como resultado que las Entidades que manifiestan la existencia de coordinación entre ambos, son una exigua minoría (12,2%), frente a las que declaran la falta de coordinación entre dichos registros (78,9%), quedando excluidas de dicho análisis, las Entidades que, aplicando el modelo Básico de Contabilidad, no les resulta exigible dicha coordinación.

En otro orden de cosas, si bien dentro igualmente del ámbito propio de la gestión patrimonial de las Entidades Locales, un aspecto importante de la gestión pública, con indudables efectos económicos, lo constituye la enajenación y adquisición de los bienes patrimoniales.

En relación con la enajenación de bienes patrimoniales, la normativa aplicable establece los siguientes trámites preceptivos:

- A) Autorización del órgano competente de la Comunidad Autónoma, cuando su valor exceda del 25% de los recursos ordinarios del presupuesto anual de la Corporación (art. 109.1 del RBEL).
- B) Depuración la situación física y jurídica del mismo, practicándose su deslinde si fuese necesario, e inscribiéndose en el Registro de la Propiedad si no lo estuviese (art. 113 del RBEL).
- C) Valoración técnica de los mismos que acredite de modo fehaciente su justiprecio (art. 118 del RBEL).
- D) Informe razonado del servicio que promueva la contratación, exponiendo la necesidad, características e importe calculado de las prestaciones objeto del contrato (art.73.2 del RLCAP).

Además, habrán de tenerse en cuenta los requerimientos establecidos en relación con la forma de enajenación (art. 80 del TRRL), limitación de destino (art. 5 del TRLHL), órgano competente (D.A.2ª 1, 2 y 3 de la LCSP y art. 121 de la LBRL) y bienes integrantes de los Patrimonios públicos de suelo (art. 125 y 127 de la LUCyL y 379 del RUCyL).

Conviene asimismo, tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 131 de la LPAP (carácter supletorio), que permite la enajenación de bienes y derechos patrimoniales siempre

que no sean necesarios para el ejercicio de las competencias y funciones propias de la Administración.

En cuanto a la adquisición de bienes a título oneroso, se estará a lo dispuesto en la LBRL, la LPAP, la LCSP y el RB, con la jerarquía de fuentes que se deduce de la citada normativa estatal.

Por otra parte, en el derecho urbanístico existen dos instrumentos, con repercusión económica, dentro del ámbito de la gestión patrimonial de las Entidades locales: los Convenios urbanísticos (previstos tanto en la normativa estatal, art. 16 del TRLS2008, como en la LUCyL, art. 94) y los Proyectos de actuación (art. 75.1 de la LUCyL).

Teniendo en cuenta el marco normativo señalado, se han formulado varias preguntas en los cuestionarios, y recabado diversos informes de las Entidades que integran la muestra, dirigidos a verificar y valorar el ejercicio de la función interventora y el alcance de las comprobaciones realizadas por los órganos de control interno, en relación a la gestión del patrimonio de los Entes fiscalizados.

Según se desprende de los datos agregados que figuran en el cuadro siguiente, del total de las Entidades fiscalizadas, no en todas, se han planteado actuaciones relacionadas con la gestión patrimonial en el ejercicio 2011, algo lógico si se tiene en cuenta la especial naturaleza de este tipo de actos o instrumentos, por lo que no resulta improbable, que algunos de los supuestos que dan lugar al despliegue de las actuaciones fiscalizadoras, no hayan tenido lugar. Tal es el caso de los convenios urbanísticos y proyectos de actuación, de difícil encaje en el funcionamiento ordinario de las Diputaciones o de la Comarca, o la escasa repercusión en aquellos Municipios de menor población, donde la gestión urbanística carece de impacto significativo.

Las respuestas facilitadas por las Entidades analizadas, en relación con la realización de informes de fiscalización sobre una serie de actuaciones relacionadas con la gestión patrimonial, se incluyen en el cuadro insertado a continuación, previas las correspondientes depuraciones. La columna de diferencias, corresponde a Entidades que no han contestado o que han dado respuestas incoherentes que no han podido ser depuradas.

Realización de Informe de fiscalización sobre actuaciones relacionadas con la gestión patrimonial						
Actuaciones		Sí	No	Procedimientos tramitados	Diferencias	No aplica
a) Convenios urbanísticos	Nº Ent.	8	26	37	3	53
	%	21,6	70,3	100,0		
b) Proyectos de actuación	Nº Ent.	8	25	37	4	53
	%	21,6	67,6	100,0		
c) Adquisiciones y enajenaciones de bienes inmuebles	Nº Ent.	48	5	57	4	33
	%	84,2	8,8	100,0		
d) Altas y bajas del Inventario	Nº Ent.	11	27	58	20	32
	%	19,0	46,6	100,0		

CUADRO N° 53

Según estos datos, únicamente han dispuesto de instrumentos urbanísticos 37 Entidades, es decir, cerca del 60% de las Entidades de la muestra, no han desarrollado este tipo de actuaciones, lo que implicará, a su vez, la inexistencia de procedimiento de fiscalización.

Dicha situación, en menor medida, concurre en las comprobaciones relacionadas con las adquisiciones y enajenaciones de bienes inmuebles o con las altas/bajas en el Inventario, ya que en el primer caso, han sido 57 y 58 Entidades, respectivamente, las que han contestado haber aplicado estos procedimientos.

Una vez acotado el espacio muestral, de acuerdo con los datos que aparecen en el cuadro anterior, y con referencia específica a los instrumentos de gestión urbanística (Convenios urbanísticos y Proyectos de actuación), según las respuestas facilitadas, la Intervención no siempre fiscalizó dichos procedimientos, quedando en ambos casos reducidos los mecanismos de control, al 21,6% de los tramitados.

En relación a las adquisiciones y enajenaciones de bienes inmuebles, los procedimientos tramitados, presentan mayores cotas de control, pues de las 57 Entidades que afirman haberlos tramitados, en un 84,2%, han sido fiscalizados.

La menor actuación de la Intervención se produce en la fiscalización de las altas y bajas del inventario, con un 19%, frente a los casos en que no lo son (46,6%). Estos datos, pese a su aparente contradicción con los precedentes, lo que ponen de manifiesto es que las Intervenciones locales no siempre fiscalizan las alteraciones producidas en el Inventario, pese a que sí lo hagan en los procedimientos administrativos que han dado lugar a dichas altas o bajas de bienes inmuebles.

Poniendo en relación estos datos, con el tamaño de la Entidad, se aprecia que los valores más altos de niveles de control interno en todos los estratos, corresponden a los expedientes relacionados con las adquisiciones y enajenaciones de bienes inmuebles que, alcanzan el 92,3% en los Municipios con población superior 5.000 habitantes y presentan los valores más bajos en la franja de Municipios mas pequeños, con el 72,7%. Los datos por tipo de entidad se incluyen en los Anexos al presente Informe.

En el caso de las altas y bajas en el Inventario, son los Municipios con población inferior a 5.000 habitantes, los que, con un 26,1% presentan el índice más alto, superando la media. A este respecto, hay que tener en cuenta, que en los Municipios de menos de 5.000 habitantes, concurre en un único funcionario, la condición de Secretario e Interventor (art. 14 del R.D. 1174/1987), con lo cual, la simultaneidad en el ejercicio de ambas funciones, hace suponer, la existencia de cierta coordinación en el ejercicio de ambas funciones necesarias, pese a la existencia o no de informe expreso de fiscalización.

Por otra parte, con motivo de la implantación del nuevo sistema contable derivado de la Instrucción de 17 de julio de 1990, el contenido de la Cuenta general, sufrió un cambio significativo respecto al precedente, pues una de las cuentas anuales previstas en la Instrucción de Contabilidad de 1952, era precisamente la Cuenta de Administración del Patrimonio, en la que necesariamente debía figurar “ ..un ejemplar, impreso o manuscrito, del inventario en fin del año a que la cuenta se refiera.”, justificándose “..con certificación del Secretario de los acuerdos que hayan motivado altas y bajas en el patrimonio, certificación del Interventor de los ingresos y pagos a que hayan dado lugar aquellas modificaciones...”. Es decir, la implicación del Interventor –juntamente con el Secretario-, en los actos que suponían alteraciones del Inventario, era mayor a la actual, restringida esta última, más bien, al ámbito contable del Inmovilizado.

En la segunda fase de la fiscalización, se solicitó a las 90 Entidades Locales examinadas, la remisión al Consejo de Cuentas, de copia de los documentos donde quedara reflejada la actuación practicada por la Intervención, en la fiscalización del primer expediente de enajenación de bienes inmuebles, tramitado en 2011. Han contestado a dicho requerimiento, 22 Entidades, de las cuales 5, han de quedar excluidas, bien porque la documentación remitida no guarda relación con lo solicitado, o bien por tratarse de meras

comunicaciones en las que se manifiesta que no se ha tramitado ninguna enajenación. Por lo tanto, el universo ha quedado reducido en esta fase a 17 Entidades Locales.

A pesar de la escasa respuesta recibida de las Entidades Locales (18,9%), del análisis de lo establecido en la Ley de Contratos del Sector Público de 2007 en relación con este tipo de operaciones (arts. 4 1.p) y 4.2), se desprende que, tratándose de un contrato, aún de carácter patrimonial, la fiscalización previa de la Intervención, resulta preceptiva, dado que dicha actuación por parte de los órganos de control interno, se inscribe dentro de la fase de preparación del contrato (art. 93.3 y D.A. 2ª.7 de la LCSP), sin perjuicio de lo que establezcan en cada caso, las Bases de ejecución del Presupuesto..

Por otra parte, la enajenación de bienes patrimoniales, dará lugar a la aparición de un derecho de cobro a favor de la Administración y de un ingreso no financiero, por lo tanto, su fiscalización, puede verse afectada por la concreta modulación que la propia Entidad haya establecido en sus Bases de ejecución, en el supuesto de haberse implantado la sustitución de la fiscalización previa de ingresos por la inherente a la toma de razón en contabilidad y por actuaciones comprobatorias posteriores mediante la utilización de técnicas de muestreo o auditoría (art. 219.4 del TRLHL).

En el análisis de las Bases de Ejecución de las 90 entidades de la muestra, en relación con la emisión de informe de fiscalización de los contratos patrimoniales (adquisición, arrendamiento, enajenación de bienes patrimoniales) se han verificado los siguientes aspectos:

1. Si en las Bases consta expresamente la fiscalización de los contratos patrimoniales y como tal se menciona.
2. Si las Bases hacen mención a la fiscalización de los derechos, sustituyéndola por la inherente a la toma de razón en contabilidad.

Como resultado de dichas comprobaciones, en relación a la fiscalización de este tipo de contratos, se ha puesto de manifiesto lo siguiente:

- De las 90 Entidades de la muestra, 9 tienen previsto la realización de la fiscalización de manera más o menos precisa en sus Bases de ejecución.
- 28 Entidades tienen previsto en las Bases de ejecución que la fiscalización previa de derechos se sustituirá por la inherente a la toma de razón en contabilidad.

- 48 Entidades no reflejan en sus Bases de ejecución nada, con respecto a la emisión de informe de fiscalización en los procedimientos relacionados con contratos patrimoniales, ni la sustitución fiscalización previa de derechos por la toma de razón en contabilidad.
- 5 Entidades no han remitido las Bases de ejecución o se encuentran incompletas.

Diferenciando los resultados obtenidos, en función de si las Entidades han enviado o no informe de fiscalización, se obtiene lo siguiente:

Fiscalización de los contratos patrimoniales			
Regulación en las Base de Ejecución	Entidades que remiten informe de fiscalización	Entidades que no remiten informe de fiscalización	Total Entidades
En las BE consta expresamente la fiscalización de los contratos patrimoniales	3	6	9
Las BE sustituyen la fiscalización de ingresos por la toma de razón en contabilidad	6	22	28
En las BE no consta expresamente la fiscalización de los contratos patrimoniales, ni la sustitución de la fiscalización de ingresos por la toma de razón en contabilidad	7	41	48
No han remitido las BE o están incompletas	1	4	5
Total	17	73	90

CUADRO N° 54

De forma adicional, de entre las 73 Entidades que no han remitido la información solicitada, en 7 casos se ha comprobado que han reconocido derechos en el capítulo 6 del Presupuesto de ingresos de 2011 (Enajenación de inversiones reales), sin que en sus Bases de ejecución figure regulación alguna, que contemple limitación de fiscalización previa, en este tipo de transacciones.

Las Bases de ejecución deberían deslindar de forma clara, los procedimientos de control interno relacionados con los derechos e ingresos, de acuerdo con la naturaleza específica de los actos u operaciones que los generan, dado que los ingresos derivados de contratos patrimoniales, difieren claramente de otro tipo de operaciones relacionadas con el presupuesto de ingresos (tributos, subvenciones, ..).

Con relación al contenido de los informes, han sido analizados los 17 remitidos, que corresponden a 2 Diputaciones, 9 Municipios mayores de 5.000 habitantes (4 de ellos capitales de provincia) y 6 Municipios menores de 5.000 habitantes.

En el cuadro siguiente, se recoge el resultado agregado de las comprobaciones realizadas por parte de las Entidades fiscalizadas, en relación a aspectos considerados esenciales.

Comprobación de aspectos esenciales realizada por la Intervención, en la fiscalización de los procedimientos de enajenación de bienes inmuebles.				
Comprobaciones	Diputaciones Provinciales (2)	Municipios > 5.000 hab. (9)	Municipios < 5.000 hab. (6)	Total General (17)
a) Régimen jurídico			1	1
b) Cálculo 10% y 25% recursos ordinarios		1		1
c) Órgano competente		1		1
d) = a)+b))	1	2	3	6
e) =a)+b)+c)	1	4	1	6
f) Ninguna de las anteriores		1	1	2
Total	2	9	6	17

CUADRO N° 55

Tal y como puede apreciarse en el cuadro anterior, el mayor número de comprobaciones acumuladas (e), respecto a aspectos esenciales del procedimiento, son realizadas por las Diputaciones (50%) y Ayuntamientos de más de 5.000 habitantes (44,4%), mientras que las Entidades de menor tamaño, reducen su nivel de control en la mitad de casos, al régimen jurídico y al porcentaje de los recursos ordinarios (d). Hay 2 Entidades que no se pronuncian sobre ninguno de los aspectos, y en 2 Municipios, que además son capitales de provincia, las comprobaciones se han reducido en 1 caso, a verificar la competencia del órgano, y en otro, al cálculo del porcentaje de los recursos ordinarios.

Pese a verificarse el cálculo del 10% de los recursos ordinarios, en algún caso, los órganos de control interno no se pronuncian sobre el órgano competente, circunstancia que se produce en 4 informes con un formato “normalizado”, lo que induce a pensar que se ha seguido un modelo preestablecido sin la previa y pertinente adaptación del procedimiento a las circunstancias propias de la Entidad.

El resto de los aspectos que han sido objeto de examen, presentan como notas más destacadas las siguientes:

- 1) La existencia de Informe/Propuesta del Servicio u Órgano competente (art. 73.2 RLCAP), es objeto de control, por parte de 10 de las Entidades consultadas, 7 en Entidades de mayor tamaño, y 3 en Municipios de menos de 5.000 habitantes. Las Entidades en las que

no se realiza dicha verificación, 3 corresponden a Entes menores de 5.000 habitantes, y 4 de mayores de dicha cifra de población.

- 2) El control o advertencia de afectación a gastos no corrientes, de los ingresos provenientes de la enajenación de bienes patrimoniales, derivada del artículo 5 del TRLHL, se ha explicitado en 9 Entidades, 5 de más de 5.000 habitantes y 4 en Municipios de menor tamaño. Las respuestas negativas corresponden 6 a Entidades de mayor tamaño y 2 a las de menos de 5.000 habitantes.
- 3) En el 76,5% de informes constan referencias a la depuración física y jurídica del bien a enajenar; en el 24.9% se comprueba si los bienes se encuentran inscritos en el Registro propiedad y en un 23.5% de los informes examinados, no figuran ni la depuración física y jurídica, ni la inscripción en el Inventario de bienes, ni en el Registro de la propiedad (art. 113 del RBEL).
- 4) La preceptiva valoración técnica de los bienes, es verificada en el 64,7% de los casos, frente al 35,3% en el que no lo son, sin que el tamaño de la Entidad, ejerza una influencia específica, en ninguno de los casos (art. 118 del RBEL).
- 5) Tratándose de enajenación de bienes de los Patrimonios públicos de suelo, circunstancia que concurre en 3 Entidades de las que aportan informes de fiscalización (Municipios mayores de 5.000 habitantes), en todos ellos se verifica la afectación de los ingresos a los fines señalados en la normativa urbanística (art. 125 del LUCyL).
- 6) El pronunciamiento sobre la existencia de Pliegos de condiciones administrativas particulares, consta en 7 informes, siendo más numerosas dichas comprobaciones en Entidades de mayor dimensión (6) que en los Municipios menores de 5.000 habitantes (1); en 9 casos no se menciona dicho extremo, afectando esta debilidad, prácticamente a partes iguales a Entidades mayores y menores 5.000 habitantes.
- 7) La verificación acerca de la elección del procedimiento de adjudicación, es contrastada en 7 casos, y en los 10 restantes, no lo es (art. 80 TRRL, art. 127 LUCyL y art. 379 RUCyL).
- 8) Casi la mitad de los informes analizados verifican la existencia de informe jurídico, frente a la otra mitad, en la que no se exterioriza dicha comprobación, afectando esta última omisión, en mayor medida a las Entidades menores de 5.000 habitantes.

9) Respecto al sentido del pronunciamiento final, en 2 casos se formulan reparos; en otros 2 el informe es favorable, y en los 13 informes restantes, no figura la opinión explícita con el sentido del informe, es decir un 76,5% de los informe, se emiten sin opinión.

En el siguiente cuadro, se resume el resultado de las comprobaciones realizadas sobre los informes analizados:

Comprobaciones realizadas por la Intervención, en la fiscalización de los procedimientos de enajenación de bienes inmuebles.					
Comprobaciones		Diputación Provincial (2)	Municipios > 5.000 hab. (9)	Municipios < 5.000 hab. (6)	Total general (17)
a) Régimen jurídico	Nº Ent.	2	6	5	13
	%	11,8	35,3	29,4	76,5
b) Cálculo 10% y 25% recursos ordinarios	Nº Ent.	2	7	4	13
	%	11,8	41,2	23,5	76,5
c) Órgano competente	Nº Ent.	1	5	1	7
	%	5,9	29,4	5,9	41,2
g) Advertencia afectación a gastos no corrientes (Art. 5 TRLHL)	Nº Ent.	1	4	4	9
	%	5,9	23,5	23,5	52,9
h) Informe/Propuesta del Servicio u Órgano competente	Nº Ent.	1	6	3	10
	%	5,9	35,3	17,6	58,8
i) Depuración física y jurídica/ Inscripción registro propiedad	Nº Ent.	2	6	5	13
	%	11,8	35,3	29,4	76,5
j) Valoración técnica de los bienes	Nº Ent.	1	6	4	11
	%	5,9	35,3	23,5	64,7
l) Afectación a fines PPS	Nº Ent.	---	3	---	3
	%	0,0	100,0	0,0	100,0
m) Existencia de Pliegos de condiciones administrativas particulares	Nº Ent.	1	5	1	7
	%	5,9	29,4	5,9	41,2
n) Procedimiento de adjudicación	Nº Ent.	1	4	2	7
	%	5,9	23,5	11,8	41,2
o) Existencia Informe jurídico	Nº Ent.	1	5	2	8
	%	5,9	29,4	11,8	47,1
p) Pronunciamiento final Favorable total	Nº Ent.	1	1		2
	%	5,9	5,9	0,0	11,8
q) Pronunciamiento final - Con reparos	Nº Ent.		2		2
	%	0,0	11,8	0,0	11,8
r) Pronunciamiento final - No existe	Nº Ent.	1	6	6	13
	%	5,9	35,3	35,3	76,5

CUADRO Nº 56

IV. 2. CONTABILIDAD

IV. 2. 1. PROCEDIMIENTOS INTERNOS DE CONTABILIDAD

El Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, que dedica el Capítulo III de su Título VI, a la “Contabilidad”, sienta el principio universal de sujeción al régimen de contabilidad pública, de todos los Entes integrantes del Sector Público Local, correspondiendo a la Administración del Estado, aprobar las normas contables de carácter general a las que tendrá que ajustarse la organización de la contabilidad de los entes locales y sus organismos autónomos, el Plan General de Cuentas para las entidades locales, y determinar la estructura y justificación de las cuentas, estados y demás documentos relativos a la contabilidad pública. Dicha competencia estatal, tuvo su exponente mediante la aprobación de las Órdenes del Ministerio de Economía y Hacienda números 4040, 4041 y 4042 de 23 de noviembre de 2004, que regulan las Instrucciones de Contabilidad Local de los modelos básico, normal y simplificado (ICB, ICN e ICS).

El TRLHL (art. 204.1) atribuye la función contable a la Intervención, atribución que se concreta en llevar y desarrollar la contabilidad financiera y el seguimiento, en términos financieros, de la ejecución de los presupuestos de acuerdo con las normas generales y las dictadas por el Pleno de la Corporación; dichas normas generales son, fundamentalmente, el TRLHL, el R.D. 500/1990 y las citadas Instrucciones de Contabilidad Local. Asimismo, al órgano interventor le corresponde, por mandato del propio TRLHL (art. 204.2), la inspección de la contabilidad de los organismos autónomos y de las sociedades mercantiles dependientes de la Entidad Local, de acuerdo con los procedimientos que establezca el Pleno corporativo.

Las Instrucciones de Contabilidad Local dan respuesta a dos cuestiones fundamentales: qué operaciones se deben contabilizar y cómo deben contabilizarse.

En relación con la primera de ellas, las Instrucciones contables mandan registrar todas las operaciones de naturaleza presupuestaria, económica, financiera y patrimonial que se produzcan en el ámbito de la entidad contable, entendiendo por ésta, a cada Entidad Local y cada organismo autónomo local.

El tratamiento contable de cada operación (cómo contabilizarla, cuándo y por cuánto), tal y como señalan las exposiciones de motivos de la ICN y de la ICS, se recoge, fundamentalmente, en el Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración

Local anexo a ambas Instrucciones (modelos Normal y Simplificado), cobrando fuerza la capacidad de las Entidades Locales para regular los procedimientos administrativos a seguir en la gestión contable que garanticen el adecuado registro de todas las operaciones.

Conviene recordar, que las Entidades que aplican el modelo Básico (ICB), registran sus operaciones contables mediante el método de partida simple, conforme a las propias determinaciones contenidas en el Título I de la ICB. No obstante, en lo no regulado por la Instrucción del modelo Básico, a dichas Entidades les resulta aplicable supletoriamente la Instrucción del modelo Simplificado (ICS), quedando por lo tanto obligadas de igual forma, a regular aquellas materias no contempladas en la citada Instrucción.

Así pues, según el mandato contenido, respectivamente, en la reglas 7 y 8 de la ICN e ICS, el Pleno de la Corporación debe regular, entre otros, los siguientes aspectos de la gestión contable de cada Entidad Local:

- Normas que regulen los procedimientos administrativos a seguir en la gestión contable de la Entidad local, a fin de garantizar el adecuado registro en el sistema de información contable de todas las operaciones, en el oportuno orden cronológico y con la menor demora posible.
- Criterios a seguir por la Entidad en la aplicación de los principios contables y normas de valoración regulados en las Instrucciones contables (ICN e ICS), entre otros, los criterios para calcular el importe de los derechos de cobro de dudosa o imposible recaudación, así como los criterios para la amortización de los elementos del inmovilizado.
- Cualesquiera otras normas relativas a la organización de la contabilidad de la Entidad.
- Procedimientos a seguir para la inspección de la contabilidad de los organismos autónomos y de las sociedades mercantiles dependientes de la Entidad Local.

Por otra parte, constituye un capítulo importante del procedimiento contable, la documentación y soporte de las operaciones a registrar. Y sobre dicho particular, así como las Instrucciones de Contabilidad Local de 1990, que precedían a las actuales, contenían un completo catálogo de libros de contabilidad y de los documentos contables que constituían el soporte y justificación de los datos objeto de registro contable, la entrada en vigor en 2006 de las nuevas Instrucciones contables (ICN y ICS), ha supuesto la desaparición de la obligación

de obtener y conservar los libros de contabilidad tradicionales en papel, estableciéndose que las bases de datos del sistema informático donde residan los registros contables constituirán soporte suficiente para la llevanza de la contabilidad de la Entidad, debiendo ser la propia Entidad la que determine la estructura concreta de ésta. De igual forma, los documentos contables que en su caso se utilicen, dejan de estar normalizados y se establecerán por cada Entidad Local en función de sus necesidades de información y de la operatoria que siga en la tramitación de los diferentes tipos de operaciones.

Incluso, para las Entidades que apliquen el modelo Básico, pese a que opcionalmente subsiste la posibilidad de utilizar Libros de contabilidad, la ICB no recoge explícitamente el contenido de los Libros, ni se aportan modelos de los mismos, dejando libertad de diseño a las Entidades Locales que opten por esta vía, siempre que se respeten los mínimos establecidos en la propia Instrucción, en relación con las operaciones a registrar y los datos a reflejar en las diferentes áreas contables. Pese a todo, incluso en el modelo Básico, su propia Instrucción, sienta como principio general la utilización de procedimientos y medios informáticos, tanto para el tratamiento de los datos, como para el archivo y conservación de la información, salvo que por circunstancias de cualquier índole, la Entidad opte por el establecimiento de un procedimiento de registro a través de Libros de contabilidad, para la totalidad o parte de las áreas contables que configuran el SICAL-Básico.

Por tanto, sea cual fuere el modelo contable implantado (el modelo Normal, es de aplicación opcional para todo tipo de Entidades Locales), las Entidades Locales son responsables de configurar informáticamente el sistema de información contable (SICAL) de acuerdo con los criterios exigidos por las propias Instrucciones contables.

En lo que respecta a los documentos contables, los que, en su caso, se utilicen, deben establecerse por la propia Entidad Local, en función de sus necesidades de información, y de la operatoria que se siga en la tramitación de los diferentes tipos de operaciones a que pudiesen afectar (reglas 89.3 ICN; 77.3 ICS y 19.1 IBC).

Por último, no está de más recordar, que según el R.D. 500/1990 (art. 9, apartados 1 y 2), las Bases de ejecución que han de acompañar al Presupuesto General, deben regular, entre otros extremos, los siguientes aspectos con clara incidencia en el proceso contable y en la configuración del SICAL: a) Niveles de vinculación jurídica de los créditos; b) Documentos y requisitos que, de acuerdo con el tipo de gastos, justifiquen el reconocimiento de la

obligación; c) Supuestos en los que puedan acumularse varias fases de ejecución del Presupuesto de gastos en un solo acto administrativo; d) Normas que regulen la expedición de órdenes de pago a justificar y anticipos de caja fija; e) Regulación de los compromisos de gastos plurianuales.

No obstante, tal y como advierte el propio R.D. 500/1990 (art. 9.3) las Bases de ejecución del Presupuesto de cada ejercicio podrán remitirse a los Reglamentos o Normas de carácter general dictadas por el Pleno.

Bajo dichos parámetros normativos, en el cuestionario remitido a las 90 Entidades de la muestra, se plantearon varias preguntas, orientadas a verificar la existencia de procedimientos internos de contabilidad, y su adecuación a la normativa contable y presupuestaria.

Así, en relación a la **aprobación de normas en materia contable** por el Pleno de la Entidad, de las 90 Entidades que han contestado al cuestionario, solo 35 manifiestan que las han aprobado, lo que representa en términos porcentuales un 38,9%.

Sin embargo, una vez depurados los datos, armonizándolos con las respuestas a la pregunta siguiente, el porcentaje de aprobación de normas contables por parte de las Entidades fiscalizadas, se eleva al 46,7%.

En el cuadro siguiente, se refleja, por tipo de Entidad, el grado de establecimiento de procedimientos en materia contable.

Aprobación de normas internas en materia contable				
Tipo de Entidad		Sí	No	Total
Comarca	Nº Ent.	0	1	1
	%	0,0	100,0	100,0
Diputación	Nº Ent.	8	1	9
	%	88,9	11,1	100,0
Municipio > 5.000 habitantes	Nº Ent.	21	10	31
	%	67,7	32,3	100,0
Municipio < 5.000 habitantes	Nº Ent.	13	36	49
	%	26,5	73,5	100,0
Total	Nº Ent.	42	48	90
	%	46,7	53,3	100,0

CUADRO Nº 57

En la comparación de datos por tipo de Entidad, los indicadores más altos corresponden a Diputaciones, pues un 88,9% de las mismas contestan afirmativamente,

seguidas de los Municipios de mayor población, con un 67,7%, mientras que en la franja de Municipios más pequeños, únicamente disponen de dicha normativa, en el 26,5% de los casos.

Sin embargo, pese a que según los resultados anteriores, ciertas Entidades con dimensión organizativa manifiestan no haber adoptado normativa propia en materia contable (1 Diputación; 1 Comarca, 2 Ayuntamientos capitales de provincia y 1 Ayuntamientos de más de 20.000 habitantes), una vez contrastadas las respuestas con el contenido de sus Bases de ejecución, dichos resultados son, a veces, contradictorios, ya que en las Bases se regulan, en algún caso, aspectos procedimentales de naturaleza contable.

Respecto a los **aspectos regulados en las normas contables aprobadas** por la Entidad, en el cuadro siguiente se recogen los resultados obtenidos, sobre una lista cerrada que se facilitó a las Entidades fiscalizadas:

Aspectos regulados en las normas contables							
Nº	Aspectos procedimiento contable		SÍ	NO	No contesta	No aplicable	Total
1	Documentos y registros contables a utilizar	Nº Ent.	21	31	38		90
		%	23,3	34,4	42,2	0,0	100,0
2	Procedimientos a seguir en la gestión contable	Nº Ent.	25	29	36		90
		%	27,8	32,2	40,0	0,0	100,0
3	Criterios para el cálculo de los derechos de cobro de dudosa o imposible recaudación	Nº Ent.	36	21	33		90
		%	40,0	23,3	36,7	0,0	100,0
4	Criterios para la amortización del inmovilizado.	Nº Ent.	19	33	30	8	90
		%	21,1	36,7	33,3	8,9	100,0
5	Procedimientos para la inspección de OOAA Y SSMM	Nº Ent.	4	19	7	60	90
		%	4,4	21,1	7,8	66,7	100,0

CUADRO Nº 58

Conforme a los resultados que se reflejan en el cuadro anterior, los valores más elevados corresponden a la regulación de los criterios para el cálculo de los derechos de cobro de dudosa o imposible recaudación (40,0%), mientras que los más bajos han sido los relacionados con los procedimientos para la inspección de OOAA y SSMM (4,4%), sin embargo este último aspecto, hay que tener en cuenta que no es aplicable a todas las Entidades.

Según la información aportada en relación con la existencia de este tipo de entes dependientes, ha podido comprobarse que en 60 Entidades de la muestra, no existen OOAA

y/o SSMM, tal y como se refleja en el cuadro anterior, por lo que no les resulta aplicable la obligación de regular dichos procedimientos.

Asimismo, a las Entidades que siguen el modelo básico, tampoco les viene exigida la regulación de los criterios de amortización del inmovilizado.

Estos resultados de carácter global, hay que ponderarlos con los obtenidos, según tipo de Entidad, que se transcriben en los Anexos del Informe, dado que algunas de las materias objeto de regulación, se encuentran directamente relacionadas con la tipología de Entidades.

Según tipo de Entidad, son las Diputaciones las que presentan valores más altos en la regulación de materias de naturaleza contable, seguidas de los Municipios mayores de 5.000 habitantes. Las instituciones provinciales han regulado los criterios para el cálculo de los derechos de dudoso cobro y los relativos a la amortización del inmovilizado, en un 88,9% de los casos, y los procedimientos de gestión contable en el 55,6%; por su parte, los Municipios mayores de 5.000 habitantes, regulan los derechos de dudoso cobro el 58,1%, y algo menos de la mitad, los documentos y registros contables y los procedimientos de gestión contable (el 45,2% y 48,4% respectivamente).

En cuanto a los Municipios menores de 5.000 habitantes, los aspectos más regulados son los criterios para el cálculo de los derechos de dudoso cobro (en el 20,4% de los casos) y los procedimientos de gestión contable (en el 10,2%).

Respecto a la organización de la contabilidad por parte de las Entidades fiscalizadas, se solicitó información sobre la existencia de documento donde se reflejen las **funciones y responsabilidades del personal asignado al área de contabilidad**.

Regulación interna de las funciones y responsabilidades del personal de contabilidad				
Tipo Entidad		SÍ	NO	Total
Comarca	Nº Ent.		1	1
	%	0,0	100,0	100,0
Diputación	Nº Ent.	3	6	9
	%	33,3	66,7	100,0
Municipio > 5.000 habitantes	Nº Ent.	7	24	31
	%	22,6	77,4	100,0
Municipio < 5.000 habitantes	Nº Ent.	1	48	49
	%	2,0	98,0	100,0
Total	Nº Ent.	11	79	90
	%	12,2	87,8	100,0

CUADRO Nº 59

Tal y como puede apreciarse en el cuadro anterior, de forma mayoritaria, las Entidades objeto de análisis, manifiestan carecer de norma interna o documento *ad hoc*, donde se reflejen los cometidos y responsabilidades asignados al personal adscrito a los servicios de contabilidad (87,8%). Son las Diputaciones, con un 33,3%, las que en términos porcentuales, más se ocupan de organizar dichas materias, resultando prácticamente inexistente en los Municipios menores de 5.000 habitantes.

Con relación a la deseable **segregación de funciones** que garantice una mayor independencia por parte del personal adscrito a los servicios de contabilidad, se plantearon una serie de preguntas relacionadas con la posible concurrencia funcional en el ejercicio de determinadas funciones públicas, sobre una lista cerrada de actividades. Los resultados obtenidos, se recogen en el cuadro siguiente:

Segregación de funciones: (El personal de contabilidad es independiente del que realiza otras funciones)						
Nº	Funciones		Sí	No	No contesta	Total
1	Liquidación de tributos	Nº Ent.	47	38	5	90
		%	52,2	42,2	5,6	100,0
2	Compras	Nº Ent.	63	25	2	90
		%	70,0	27,8	2,2	100,0
3	Recepción de bienes y servicios	Nº Ent.	63	25	2	90
		%	70,0	27,8	2,2	100,0
4	Caja y bancos	Nº Ent.	39	46	5	90
		%	43,3	51,1	5,6	100,0
5	Custodia de valores	Nº Ent.	45	41	4	90
		%	50,0	45,6	4,4	100,0
6	Recibos y efectos a cobrar	Nº Ent.	44	40	6	90
		%	48,9	44,4	6,7	100,0
7	Inventarios	Nº Ent.	50	35	5	90
		%	55,6	38,9	5,6	100,0

CUADRO Nº 60

A la vista de estos resultados, puede concluirse que, en un elevado porcentaje, las personas destinadas en las unidades de contabilidad, son diferentes a las que desempeñan otro tipo de cometidos, habiendo contestado que “SI” son independientes un número de Entidades superior a las que han contestado que “NO”, salvo en las funciones relacionadas con el manejo de caja y bancos.

No obstante, el significado de las respuestas anteriores, debe ponerse en relación con el tipo de Entidad, ya que, en las Entidades de mayor dimensión, el desempeño de las funciones contables, normalmente, suele encontrarse atribuido a unidades distintas a las que

asumen las funciones de tesorería, gestión tributaria o patrimonial, sin embargo en los Municipios menores de 5.000 habitantes, las Entidades consultadas manifiestan que las personas adscritas al servicio de contabilidad no son independientes del servicio de caja y bancos en el 67,3% de los casos, circunstancia que también se produce con otro tipo de servicios (Inventarios en el 63,3%, liquidación de tributos y custodia de valores, recibos y efectos a cobrar, en el 59,2%, etc.). Los resultados por tipo de Entidad se recogen en los Anexos al Informe.

Puede por tanto concluirse, que en los Municipios menores de 5.000 habitantes, los servicios de contabilidad, sólo gozan de cierta independencia, respecto a las unidades encargadas de compras y recepción de bienes (funciones nº 2 y 3) y por poco margen, en relación al resto de las actividades administrativas relacionadas, este grupo de Entidades Locales, carecen de la independencia adecuada respecto a los servicios de contabilidad.

Cabe subrayar, que de las 20 Entidades que han contestado negativamente, en relación a la independencia funcional de la contabilidad, respecto a todos los servicios reseñados en los cuadros anteriores, todas ellas, salvo 3, corresponden a Ayuntamientos de Municipios menores de 5.000 habitantes.

Abundando en lo anterior, se solicitó a las Entidades de la muestra de mayor dimensión (9 Diputaciones, 1 Comarca y 31 Municipios con población superior a 5.000 habitantes), información sobre la **realización periódica de actuaciones de revisión contable**, por parte de personas independientes de las encargadas de los registros contables.

Como incidencia en la práctica de estas pruebas, cabe señalar, que 1 Ayuntamiento con 3.174 habitantes, y que por lo tanto, no alcanzaba aquella cifra de población (5.000), contestó a dicho cuestionario. Pese a ello, el cuestionario cumplimentado por este Ayuntamiento, se ha adicionado a los 31 remitidos por los Municipios de aquella franja poblacional, elevándose el espacio muestral, a 42 Entidades.

Los resultados obtenidos, reflejan valores muy bajos en las operaciones de verificación del adecuado registro y contabilización de las operaciones realizadas, a fin de detectar posibles deficiencias, resultando mayoritarios los casos en los que ni se revisan los documentos que sirven de base a las anotaciones contables (64,3%), ni se realizan comprobaciones de los propios registros contables (76,2%), y sólo 1 Entidad declara emitir informe sobre los resultados de dichas verificaciones.

Realización de actuaciones de revisión contable , por parte de personas independientes de las encargadas de los registros contables						
Nº	Actuación		Sí	No	No contesta	Total
1	Examen de los documentos que motivan las anotaciones.	Nº Ent.	13	27	2	42
		%	31,0	64,3	4,8	100,0
2	Revisión de las anotaciones en los registros contables.	Nº Ent.	9	32	1	42
		%	21,4	76,2	2,4	100,0
3	Elaboración de informes con los resultados de las revisiones y comprobaciones efectuadas.	Nº Ent.	1	40	1	42
		%	2,4	95,2	2,4	100,0

CUADRO Nº 61

Otro de los aspectos analizados de la operatoria contable, ha consistido en verificar si se encuentra definido por escrito el **flujo que deben seguir los documentos** para su firma por los distintos responsables que intervienen en el proceso contable.

Todo acto o hecho que deba dar lugar a anotaciones contables, ha de estar debidamente acreditado con el correspondiente justificante que ponga de manifiesto su realización. Las actuales Instrucciones contables, permiten que la justificación de los distintos hechos susceptibles de incorporación al sistema contable, pueda estar soportada en documentos en papel o a través de medios electrónicos, informáticos o telemáticos (TIC), así como que su incorporación al SICAL se haga mediante captura directa de los datos que consten en el propio justificante o en el documento contable, o mediante la utilización de los citados soportes electrónicos, informáticos o telemáticos. Ello requerirá siempre, en el primer caso, que estén debidamente autorizados, mediante diligencias, firmas manuscritas, sellos u otros medios manuales, por quien tenga atribuidas facultades para ello, y cuando las operaciones se incorporen al sistema mediante la utilización de las TIC, aquellos procedimientos manuales de autorización, podrán ser sustituidos por autorizaciones y controles establecidos en las propias aplicaciones informáticas que garanticen el ejercicio de la competencia por quien la tenga atribuida.

Una de las novedades más destacadas de la nueva normativa contable de 2004, fue precisamente la relativa a los documentos contables a utilizar por las Entidades Locales, los cuales tradicionalmente se encontraban normalizados, tanto por la Instrucción de contabilidad de 1952, como posteriormente por la Instrucción de 1990. Sin embargo, con las Instrucciones contables de 2004, los documentos contables que, en su caso, se utilicen, dejan de estar normalizados y han de establecerse por cada Entidad Local en función de sus necesidades de

información y de la operatoria que siga en la tramitación de los diferentes tipos de operaciones.

Así pues, la instrumentación de las operaciones a través de los documentos contables, constituye un aspecto esencial del proceso contable, afectando a la organización contable de la Entidad y por consiguiente a la regulación y desarrollo del procedimiento.

En este sentido, se solicitó información a las Entidades fiscalizadas, sobre si tenían definido por escrito el flujo que deben seguir los documentos para su firma por los distintos responsables que intervienen en el proceso contable. A esta cuestión, el 72,2% (65) de las Entidades han respondido que no tienen definido por escrito dicho proceso, el 18,9% de las Entidades contestan afirmativamente y el 8,9% en algunos casos.

Como puede observarse en el cuadro siguiente, el tamaño de las Entidades, afecta al sentido de las respuestas, pues es en los Municipios de menor población, donde en menor medida (89,8%) se tienen definidos este tipo de procesos.

Definido por escrito el flujo de firma de documentos del proceso contable.					
Tipo Entidad		SÍ	NO	En algunos	Total
Comarca	Nº Ent.	1			1
	%	100,0	0,0	0,0	100,0
Diputación	Nº Ent.	2	5	2	9
	%	22,2	55,6	22,2	100,0
Municipio > 5.000 habitantes	Nº Ent.	11	16	4	31
	%	35,5	51,6	12,9	100,0
Municipio < 5.000 habitantes	Nº Ent.	3	44	2	49
	%	6,1	89,8	4,1	100,0
Total	Nº Ent.	17	65	8	90
	%	18,9	72,2	8,9	100,0

CUADRO Nº 62

Existen otras circunstancias, además de las deducidas de la pregunta anterior, que pueden afectar a la agilidad del proceso contable, como los **plazos de recepción de la información y contabilización**. A la luz de las repuestas aportadas por las Entidades fiscalizadas, se comprueba que el plazo máximo que tarda en llegar al departamento de contabilidad, la información que ha de contabilizarse relativa a los gastos, desde su entrada en la Entidad, resulta considerablemente inferior en las Entidades de menor tamaño, que en las de mayor dimensión, con las modulaciones que se reflejan en el cuadro siguiente. En conjunto, el 60% de las Entidades señalan un plazo de contabilización desde su entrada en la

Entidad, inferior a 5 días, el 13,3% entre 5 y 9 días, el 13,4% entre 10 y 30 días y el 13,3% superior a 30 días.

Tiempo que tarda en llegar la información contable al departamento de contabilidad, desde su entrada en la Entidad						
Tipo Entidad		0-4 días	5-9 días	10-29 días	≥ 30 días	Total
Comarca	Nº Ent.	1				1
	%	100,0	0,0	0,0	0,0	100,0
Diputación	Nº Ent.	1	3	2	3	9
	%	11,1	33,3	22,2	33,3	100,0
Municipio > 5.000 habitantes	Nº Ent.	16	2	4	9	31
	%	51,6	6,5	12,9	29,0	100,0
Municipio < 5.000 habitantes	Nº Ent.	36	7	6		49
	%	73,5	14,3	12,2	0,0	100,0
Total	Nº Ent.	54	12	12	12	90
	%	60,0	13,3	13,3	13,3	100,0

CUADRO Nº 63

Según los datos del cuadro anterior, mientras que en un 73,5% de los Municipios menores de 5.000 habitantes, la información tarda menos de 5 días en llegar al departamento de contabilidad, y no existe ninguno que tarde más de 30 días, en el caso de las Diputaciones, el 44,5% manifiestan un plazo máximo inferior a 10 días, el 22,2% entre 10 y 30 días y el 33,3% superior a 30 días.

En los Municipios mayores de 5.000 habitantes en un 51,6% de ellos, la información tarda menos de 5 días en llegar al departamento de contabilidad, y en un 29%, la duración se incrementa a más de 30 días.

Se ha detectado que en 2 Entidades (1 Diputación y 1 Ayuntamiento mayor de 5.000 habitantes) la información contable tarda 60 días en llegar al servicio de contabilidad, y en otro Municipio, en este caso, capital de provincia, la duración se eleva a 90 días.

Resulta por lo tanto evidente, que la causa de las disparidades existentes en Entidades pertenecientes a una misma franja poblacional, puede encontrarse en déficits organizativos, que demandan una solución por parte de las Entidades afectadas, dado que, además, la Ley 15/2010, de 5 de julio, de modificación de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales (BOE 06-07-2010), que entró en vigor el 7 de julio de 2010, introdujo modificaciones sustanciales relacionadas, tanto con el plazo de pago del precio de los contratos y reconocimiento de las

obligaciones por parte de las Administraciones Públicas, como las que regulan la implantación del registro de facturas en las Administraciones Locales.

Cuestión conexas a la anterior, pero posterior en el tiempo, es el plazo en el que se registra la información, desde que el departamento contable tiene conocimiento de los hechos económicos relativos a gastos. Según las pruebas practicadas, tal y como puede apreciarse en el cuadro siguiente, el 51,1% de las Entidades, señalan un plazo de registro de la información, inferior a 5 días; no obstante, existen 15 Entidades que tardan 30 días o más, en registrar la información.

Tiempo que tardan los servicios de contabilidad en el registro contable de las operaciones						
Tipo Entidad		0-4 días	5-9 días	10-29 días	≥ 30 días	Total
Comarca	Nº Ent.	1				1
	%	100,0	0,0	0,0	0,0	100,0
Diputación	Nº Ent.	4	3	2		9
	%	44,4	33,3	22,2	0,0	100,0
Municipio > 5.000 habitantes	Nº Ent.	17	5	3	6	31
	%	54,8	16,1	9,7	19,4	100,0
Municipio < 5.000 habitantes	Nº Ent.	24	9	7	9	49
	%	49,0	18,4	14,3	18,4	100,0
Total	Nº Ent.	46	17	12	15	90
	%	51,1	18,9	13,3	16,7	100,0

CUADRO Nº 64

De estas 15 Entidades que figuran en la columna “≥ 30 días”, 6 Municipios superan los 30 días en la contabilización de las operaciones, de los cuales, 3 son mayores de 5.000 habitantes, y los 3 restantes, de menor población, siendo el caso más extremo el de un Municipio de 54 habitantes, que manifiesta un retraso de 180 días en la llevanza de su contabilidad de gastos. Estos valores, que a todas luces resultan excesivos, aconsejan la adopción de medidas organizativas dirigidas a solventar, además del propio problema, otras incidencias derivadas del mismo. Tal es el caso de la falta de rendición de cuentas, en la que algunas de estas Entidades han incurrido de forma sistemática.

Siguiendo el anterior hilo conductor, en relación con la **llevanza de la contabilidad**, se dirigió pregunta a las Entidades fiscalizadas, cuyo tenor literal era el siguiente: “La contabilidad se lleva al día”.

De las 6 Entidades que superaban el plazo de 30 días para la contabilización de operaciones, contestan negativamente a esta pregunta, tanto en ingresos como en gastos, 5 de

ellas; es decir, se aprecia –como no puede ser de otra forma- una relación causa/efecto entre ambos tipos de desfases.

A nivel general, en lo que se refiere a la contabilización de los ingresos, la muestra se distribuye casi por mitades iguales, el 51,1% (46) de las Entidades llevan la contabilidad de ingresos al día, y el 48,9% (44) no; mientras que la contabilidad de gastos, la llevan al día el 62,2% (56) de las Entidades fiscalizadas, frente al 37,8% (34) que contestan negativamente.

La contabilidad se lleva al día							
Tipo Entidad		Ingresos			Gastos		
		SÍ	NO	Total	SÍ	NO	Total
Comarca	Nº Ent.		1	1	1		1
	%	0,0	100,0	100,0	100,0	0,0	100,0
Diputación	Nº Ent.	5	4	9	7	2	9
	%	55,6	44,4	100,0	77,8	22,2	100,0
Municipio > 5.000 habitantes	Nº Ent.	14	17	31	20	11	31
	%	45,2	54,8	100,0	64,5	35,5	100,0
Municipio < 5.000 habitantes	Nº Ent.	27	22	49	28	21	49
	%	55,1	44,9	100,0	57,1	42,9	100,0
Total	Nº Ent.	46	44	90	56	34	90
	%	51,1	48,9	100,0	62,2	37,8	100,0

CUADRO N° 65

Los anteriores resultados, ponen de manifiesto demoras importantes en la contabilización de las operaciones, algo que afecta a todo tipo de Entidades, con independencia de su tamaño. Asimismo, evidencian una primera reacción (racional) por parte de los responsables de la contabilidad, pues otorgan más prioridad al registro contable de los gastos, dada la naturaleza limitativa de dicha vertiente presupuestaria, que a la contabilización de los ingresos, que revisten el carácter de meras previsiones presupuestarias, lo cual no justifica dicha situación, y conduce a pensar en una insuficiencia de medios por parte de los servicios de contabilidad, o una deficiente organización en su funcionamiento, o ambas cosas.

A la luz de los anteriores resultados, difícilmente puede la Corporación disponer de una **información actual sobre la ejecución de los Presupuestos**, información que, según el art. 207 del TRLHL, tendría que ser remitida al Pleno Corporativo “en los plazos y con la periodicidad que el Pleno establezca”. A este respecto, hay que señalar que una gran mayoría de las Entidades consultadas (90%), no ha regulado nada sobre el particular, tal y como se desprende de los resultados agregados que figuran en el cuadro siguiente.

Regulación de la remisión al Pleno de información sobre ejecución de los Presupuestos (art. 207 TRLHL)					
Tipo de Entidad		SÍ	NO	No contesta	Total
Comarca	Nº Ent.		1		1
	%	0,0	100,0	0,0	100,0
Diputación	Nº Ent.	2	7		9
	%	22,2	77,8	0,0	100,0
Municipio > 5.000 habitantes	Nº Ent.	3	27	1	31
	%	9,7	87,1	3,2	100,0
Municipio < 5.000 habitantes	Nº Ent.	3	46		49
	%	6,1	93,9	0,0	100,0
Total	Nº Ent.	8	81	1	90
	%	8,9	90,0	1,1	100,0

CUADRO Nº 66

La poca o escasa regulación de los plazos y la periodicidad para la remisión, por la Intervención u órgano de la entidad local que tenga atribuida la función de contabilidad, de la información a que se refiere el citado artículo 207 del TRLHL, se concentra en 3 Diputaciones, 4 municipios mayores de 5.000 habitantes y 1 de menos de 5.000 habitantes.

De las 8 Entidades que han regulado este aspecto, el mayor número de informes remitido al Pleno en 2011, corresponden a 2 Diputaciones, 2 Municipios capitales de provincia y un Municipio menor de 5.000 habitantes; la Intervención de cada una de estas Entidades, remitió 4 informes, es decir, presumiblemente, un informe al trimestre. El resto de las Entidades que cuentan con regulación, remitió en 2011 al Pleno, 1 Informe o ninguno.

Número de informes sobre ejecución de los Presupuestos remitidos al Pleno en 2011 (art. 207 TRLH)						
Tipo de Entidad	1	2	3	4	0	Total
Comarca	0	0	0	0	0	0
Diputación	1	0	0	2	0	3
Municipio > 5.000 habitantes	1	0	0	2	1	4
Municipio < 5.000 habitantes	0	0	0	1	0	1
Total	2	0	0	5	1	8
%	25,0	0,0	0,0	62,5	12,5	100,0

CUADRO Nº 67

IV. 2. 2. SISTEMAS INFORMÁTICOS DE CONTABILIDAD IMPLANTADOS EN LAS ENTIDADES LOCALES.

Las nuevas Instrucciones contables han apostado de forma decidida por la aplicación de las nuevas tecnologías al ámbito de la gestión contable y presupuestaria. Las ICN e ICS, definen la contabilidad de las Entidades contables, configurándola como un sistema de registro, elaboración y comunicación de información económico-financiera y presupuestaria sobre la actividad de las mismas durante el ejercicio contable; describen el objeto y los fines

del SICAL (Sistema de Información contable para la Administración Local); establecen los requerimientos de su configuración informática, y regulan los registros contables.

Las Instrucciones contables de 2004, declaran expresamente su clara apuesta por la implantación de medios electrónicos, informáticos y telemáticos en la función contable, en la línea seguida por la Administración General del Estado. Incluso, a las Entidades que siguen el modelo Básico de contabilidad, la propia Instrucción (ICB), les invita a incorporarse a dicho modelo de gestión informática, estableciendo como norma general, la utilización de procedimientos y medios informáticos, de modo que constituye la excepción, la llevanza de la contabilidad por el procedimiento tradicional de registro mediante el uso de Libros de contabilidad (Regla 16 de la ICB).

Con objeto de obtener información sobre las diferentes **soluciones informáticas implantadas** por las Entidades Locales fiscalizadas, se solicitó, a través del cuestionario, su identificación.

En el cuadro siguiente se refleja la distribución de aplicaciones informáticas de contabilidad instaladas en las 90 Entidades Locales de la muestra, clasificadas por tipo de Entidad. Se ha omitido la denominación comercial de las aplicaciones, asignándole un código para su identificación.

Aplicaciones informáticas de contabilidad instaladas en las Entidades Locales.						
Aplicación informática	Comarca	Diputación	Municipio > 5.000 hab.	Municipio < 5.000 hab.	Total	%
Empresa nº 01	1	4	12	11	28	31,1
Empresa nº 02	0	0	5	10	15	16,7
Empresa nº 03	0	3	5	0	8	8,9
Empresa nº 04	0	1	4	2	7	7,8
Empresa nº 05	0	0	0	7	7	7,8
Empresa nº 06	0	0	0	4	4	4,4
Empresa nº 07	0	0	0	4	4	4,4
Empresa nº 08	0	0	1	3	4	4,4
Empresa nº 09	0	0	1	1	2	2,2
Empresa nº 10	0	0	0	2	2	2,2
Empresa nº 11	0	0	0	1	1	1,1
Empresa nº 12	0	0	1	0	1	1,1
Empresa nº 13	0	0	1	0	1	1,1
Empresa nº 14	0	0	0	1	1	1,1
Empresa nº 15	0	1	0	0	1	1,1
Empresa nº 16	0	0	0	1	1	1,1
Empresa nº 17	0	0	0	1	1	1,1
Empresa nº 18	0	0	1	0	1	1,1
Empresa nº 19	0	0	0	1	1	1,1
Total	1	9	31	49	90	100,0

CUADRO Nº 68

Según estos resultados, en las 90 Entidades de la muestra hay instaladas 19 aplicaciones informáticas de contabilidad diferentes, todas ellas contratadas con empresas externas de servicios.

Como notas más destacadas, relacionadas con el grado de implantación de las aplicaciones informáticas de contabilidad en las Entidades Locales de la muestra, podrían señalarse las siguientes:

- Las ocho empresas mayoritarias (1 a 8) que tienen instalada aplicación informática, representan el 85,6% (77) de la muestra.
- Las 11 empresas restantes (9 a 19), representan un 14,4% (13) de la muestra.
- Una empresa (nº 1) de las 19, destaca sobre el resto al tener un 31,1% (28) de implantación en las Entidades analizadas; la empresa que ocupa el segundo lugar (nº 2) cuenta con un 16,7% (15) de implantación. En conjunto estas dos empresas representan el 47,8% (43) de las aplicaciones instaladas en las Entidades de la muestra.

En cuanto a las virtualidades que presentan las diferentes aplicaciones instaladas, se ha preguntado a las Entidades fiscalizadas, si la aplicación informática de contabilidad de la Entidad, permite el control remoto por los servicios de Asistencia de la Diputación y/o de las empresas privadas que prestan asistencia informático-contable, dada su evidente dependencia de suministradores externos y la específica configuración territorial de las Entidades Locales de Castilla y León, diseminadas a lo largo de un amplio espacio territorial.

Control remoto de las aplicaciones de contabilidad				
Tipo de Entidad	Sí	No	No contesta	Total
Comarca	1	0	0	1
Diputación	8	1	0	9
Municipio > 5.000 habitantes	29	1	1	31
Municipio < 5.000 habitantes	39	10	0	49
Total	77	12	1	90
%	85,6	13,3	1,1	100,0

CUADRO N° 69

Pese a que la mayoría de las Entidades (85,6 %) contesta que la aplicación informática de contabilidad instalada en la Entidad, permite el control remoto, utilidad de la que disponen las 19 aplicaciones contables, alguna Entidades con los mismos programas contables, contestan afirmativamente y otras en sentido contrario. Pudiera ser que la contratación de la aplicación contable permita contratar por separado la asistencia técnica remota, y para una

misma aplicación unas Entidades la tengan contratada y otras no; otra opción explicativa puede ser la falta de activación de dicha utilidad, pese a su existencia, sin descartarse la posibilidad de respuestas erróneas.

Una de las grandes ventajas que aporta la informatización de la contabilidad, además de las obvias que se desprenden intrínsecamente de cualquier proceso de automatización de datos, es la posibilidad de traslación de sus datos a terceros, mediante procedimientos electrónicos y telemáticos, aspecto éste último, que como ha quedado dicho, constituye una de las principales aspiraciones de la regulación contable operada por las Instrucciones de contabilidad local de 2004, previéndose la posibilidad de establecer procedimientos de envío de las cuentas a los órganos de control externo a través de medios electrónicos, informáticos o telemáticos.

Con referencia al ámbito territorial de Castilla y León, el Acuerdo de 32/2007, de 19 de abril, del Pleno del Consejo de Cuentas de Castilla y León, reguló el formato de la Cuenta General de las Entidades Locales en soporte informático y posibilitó su remisión por medios telemáticos.

Posteriormente, los Acuerdos 73/2007, de 4 de octubre; 70/2009, de 23 de julio y 72/2010, de 16 de septiembre, han ido modificando y adaptando los procedimientos telemáticos de rendición de la Cuenta General, la cual debe ser necesariamente rendida utilizando las aplicaciones informáticas instaladas al efecto en la Plataforma compartida por el Consejo de Cuentas de Castilla y León y el Tribunal de Cuentas, en el sitio de Internet www.rendiciondecuentas.es, accesible desde la página principal del Consejo de Cuentas de Castilla y León (www.consejodecuentas.es), y de acuerdo con las instrucciones y procedimientos a seguir indicados en dichas páginas de referencia y en los manuales de procedimiento y de ayuda contenidos en las mismas.

La experiencia en la rendición telemática de la Cuenta General, ha puesto de manifiesto la existencia de dificultades técnicas en dicho proceso, dificultades que pueden, en algún caso, provenir de los propios sistemas informáticos de las Entidades Locales. Por ello, con el propósito de determinar el alcance de esta circunstancia, se ha preguntado a las Entidades fiscalizadas, si la aplicación de contabilidad utilizada genera correctamente los ficheros informáticos necesarios para la rendición telemática de la Cuenta General.

La aplicación contable de la Entidad genera correctamente los ficheros de la Cuenta General.			
Tipo de Entidad	Sí	No	Total
Comarca	1	0	1
Diputación	7	2	9
Municipio > 5.000 habitantes	22	9	31
Municipio < 5.000 habitantes	45	4	49
Total	75	15	90
%	83,3	16,7	100,0

CUADRO N° 70

Según la información aportada por las Entidades consultadas, en un 16,7% de los casos, las aplicaciones contables no generan correctamente los ficheros que requiere la rendición telemática de la Cuenta General, afectando dicha incidencia a 15 Entidades, de las cuales, 2 son Diputaciones, 9 Municipios mayores de 5.000 habitantes y 4 Municipios menores de 5.000 habitantes. En el epígrafe siguiente se analiza con más detalle esta problemática.

Circunstancia digna de mención, es la que manifiesta la Secretaria-Interventora de uno de los Municipios consultados (186 habitantes), al señalar que no dispone de Internet en el Ayuntamiento, por lo que la mayoría de los trabajos de contabilidad los realiza fuera de su jornada laboral y lugar de trabajo.

En otro orden de cosas, aunque directamente relacionado con el uso de las nuevas tecnologías en el proceso contable, se han analizado aspectos relacionados con la disponibilidad de equipos informáticos para el tratamiento de la información contable y con la seguridad de acceso a los programas contables.

Cabe recordar en este sentido, que la paulatina sustitución de la clásica contabilidad manual en soporte papel, por otra de carácter informático, telemático y electrónico, no puede suponer merma de ningún tipo, respecto a las garantías de integridad, coherencia y exactitud de las anotaciones contables procesadas, presumiéndose igualmente la autenticidad, integridad, calidad, protección y conservación, de todos los justificantes y, en su caso, documentos contables utilizados, que permita garantizar de forma indubitada, la validez y eficacia de las copias extraídas del SICAL, con efectos idénticos, a los documentos originales que les sirven de antecedente.

Además, al igual que el resto de los entornos tecnológicos utilizados por la Entidad, el sistema informático de contabilidad que se utilice, deberá cumplir con los protocolos de seguridad exigidas por la normativa vigente en materia de ficheros de datos de carácter personal, circunstancia que igualmente, exige un control riguroso de acceso a los programas contables.

Extremo importante a considerar, respecto a la información contable facilitada a los distintos destinatarios, lo constituye la previsión contenida en las reglas 96 de la ICN y 84 de la ICS, en virtud de la cual, al responsable de la contabilidad le corresponde responder de la identidad entre la misma y la existente en las bases de datos del sistema. Dicha premisa legal, implica necesariamente adoptar las necesarias medidas de seguridad orientadas a dotar a las bases de datos contables de las correspondientes garantías.

En este sentido, se plantearon varias preguntas dirigidas a verificar la disponibilidad de equipos informáticos asignados a los departamentos contables y el nivel de seguridad de los sistemas contables instalados en las Entidades fiscalizadas, con los resultados que seguidamente se detallan.

En relación con la existencia de claves de acceso restringido al programa de contabilidad para cada uno de los usuarios, el 70% (63) de Entidades de la muestra afirma disponer de claves de seguridad, mientras que un 30% (27) ha contestado que carece de ellas. Dicha deficiencia, aunque afecta mayoritariamente a Ayuntamientos de Municipios de menos de 5.000 habitantes, en los que, en algún caso, existe un único usuario contable, no parece razonable que se plantee también en 2 Diputaciones y en 6 Ayuntamientos de Municipios mayores de 5.000 habitantes, en los que la presencia de varios usuarios del programa contable, demanda mayores dosis de seguridad.

Existencia de claves de acceso al programa contable.				
Tipo Entidad		SÍ	NO	Total
Comarca	Nº Ent.	1		1
	%	100,0	0,0	100,0
Diputación	Nº Ent.	7	2	9
	%	77,8	22,2	100,0
Municipio > 5.000 habitantes	Nº Ent.	25	6	31
	%	80,6	19,4	100,0
Municipio < 5.000 habitantes	Nº Ent.	30	19	49
	%	61,2	38,8	100,0
Total	Nº Ent.	63	27	90
	%	70,0	30,0	100,0

CUADRO Nº 71

En cuanto al número de equipos informáticos disponibles para contabilizar operaciones y el número de usuarios del sistema contable, según puede verse en el siguiente cuadro, en total son 522 equipos informáticos y 574 usuarios contables, referidos estos últimos, a los que realizan específicas funciones de contabilización, lo cual, arroja, a primera vista, un déficit en relación a los usuarios de 59 equipos informáticos (1 en Diputaciones y 58 en Ayuntamientos mayores de 5.000 habitantes). No obstante, dichas carencias no constituyen, per se, una deficiencia en materia de seguridad, dado que un mismo equipo informático, puede ser utilizado por varias personas con claves de acceso diferentes.

Tipo de Entidad	Nº Entidades	Nº equipos informáticos contabilidad	Nº usuarios contabilización	Diferencia
Comarca	1	4	4	0
Diputación	9	157	158	-1
Municipio > 5.000 habitantes	31	298	356	-58
Municipio < 5.000 habitantes	49	63	56	7
Total	90	522	574	-52

CUADRO Nº 72

Tal y como puede apreciarse en el cuadro siguiente, el número total de usuarios de los sistemas contables de las 90 Entidades fiscalizadas (incluyendo usuarios de contabilización, de consulta y administradores), resulta de tal magnitud (1.201 usuarios), que la implementación de los correspondientes protocolos de seguridad, resulta, además de una obligación legal, derivada de razones de seguridad e integridad de los datos, una clara exigencia racional para la buena organización del trabajo. Esto último, en relación tanto a los usuarios con funciones contables, como a aquellos otros con acceso en modo consulta, que dispondrán de una información inmediata, lo que necesariamente optimizará la tramitación de los procedimientos, con claros ahorros de tiempo y de papel, circunstancias todas ellas que elevarán las cotas de eficacia y eficiencia en la actividad administrativa, dada la indudable simplificación administrativa que ello conlleva, y que constituye a la postre, uno de los criterios básicos que presiden la configuración informática del sistema contable, según mandato de las Instrucciones contables (regla 13. d) de la ICN y regla 14.d) de la ICS).

Tipo de Entidad	N° Entidades	Usuarios contabilización		Usuarios consulta		Usuarios administradores		Total usuarios
		N°	%	N°	%	N°	%	N°
Comarca	1	4	100,0	0	0,0	0	0,0	4
Diputación	9	158	41,1	215	56,0	11	2,9	384
Municipio > 5.000 habitantes	31	356	53,9	260	39,4	44	6,7	660
Municipio < 5.000 habitantes	49	56	36,6	48	31,4	49	32,0	153
Total	90	574	47,8	523	43,5	104	8,7	1.201

CUADRO N° 73

Del total de usuarios, el mayor porcentaje se localiza en la función de contabilización con un 47,8% de usuarios, seguido por los usuarios de consulta con un 43,5% y por último los administradores con un 8,7%.

No obstante, la lectura de los datos del cuadro anterior, debe realizarse de forma preferente por grupos de Entidades, dado que, presumiblemente, los Municipios menores de 5.000 habitantes han hecho coincidir en sus respuestas, grosso modo, los datos correspondientes a los tres tipos de usuarios. En Ayuntamientos de menor dimensión, puede darse el caso, de que el usuario con funciones de contabilización, figure igualmente como usuario administrador del sistema, asimilando incluso los anteriores, a los usuarios de consulta.

El número de administradores aportados por Diputaciones y Municipios mayores de 5.000 habitantes, con 11 y 44 usuarios, respectivamente, responden a la lógica anterior.

Respecto a la distribución de las Entidades, por tramos de usuarios con funciones de registro contable, se observa que el mayor porcentaje corresponde al de 1 usuario, con un 38,9%, seguido por el de 2 usuarios (16,7%), tramos que están concentrados fundamentalmente en los Municipios menores de 5.000 habitantes. El mayor número de usuarios de contabilización corresponde a 1 Ayuntamiento capital de provincia, con 100 usuarios.

Número de usuarios de contabilización								
Tipo Entidad	No contesta	1	2	3	4	5	> 5	Total
Comarca					1		0	1
Diputación							9	9
Municipio > 5.000 habitantes		1	7	3	2	1	17	31
Municipio < 5.000 habitantes	5	34	8	2			0	49
Total	5	35	15	5	3	1	26	90
%	5,6	38,9	16,7	5,6	3,3	1,1	28,9	100,0

CUADRO N° 74

Cinco Ayuntamientos de Municipios menores de 5.000 habitantes no han indicado el número de usuarios de la aplicación a nivel de contabilización, consulta y administradores, pese a que todas ellas disponen como mínimo de 1 ordenador y tienen instalada una aplicación contable en el Ayuntamiento.

IV. 2. 3. INCIDENCIA DE LOS SISTEMAS INFORMÁTICOS EN LA FORMACIÓN Y RENDICIÓN DE LA CUENTA GENERAL.

Tal y como se indicaba en el apartado anterior, un porcentaje significativo de las Entidades fiscalizadas (16,7%) ha puesto de manifiesto que sus aplicaciones informáticas de contabilidad no generan correctamente los ficheros informáticos necesarios para la rendición telemática de la Cuenta General, afectando dicha incidencia a 15 Entidades pertenecientes a casi todos los estratos de la tipología de las que integran la muestra.

Se han realizado varias pruebas, con el propósito de conocer con más detalle, la problemática planteada en este tipo de procesos, que pueden dificultar la rendición de cuentas, con los resultados que se exponen a continuación.

De las 15 Entidades que manifiestan problemas con la generación de los ficheros, 12 aplican el SICAL-Normal, 2 el SICAL-Simplificado y 1 el SICAL -Básico.

Las aplicaciones informáticas que utilizan dichas Entidades, corresponden a 5 de las 19 empresas suministradores del total de la muestra, según el detalle que se refleja en el cuadro siguiente. No obstante, existen otras Entidades de la muestra, que siendo usuarias de las mismas aplicaciones informáticas, manifiestan que genera correctamente los ficheros necesarios para la rendición telemática de la Cuenta General.

Generación correcta de ficheros informáticos de la Cuenta General.				
Aplicación informática		SÍ	NO	Total
Empresa nº 01	Nº Ent.	23	5	28
	%	82,1	17,9	100,0
Empresa nº 02	Nº Ent.	11	4	15
	%	73,3	26,7	100,0
Empresa nº 03	Nº Ent.	5	3	8
	%	62,5	37,5	100
Empresa nº 04	Nº Ent.	5	2	7
	%	71,4	28,6	100,0
Empresa nº 09	Nº Ent.	1	1	2
	%	50,0	50,0	100,0
Total	Nº Ent.	45	15	60
	%	75,0	25,0	100,0

CUADRO Nº 75

De las 59 Entidades de la muestra que aplican el SICAL-Normal, 12 de ellas son las que afirman que su aplicación de contabilidad genera mal alguno de los ficheros de la Cuenta General. Tal y como se aprecia en el cuadro siguiente, los ficheros que presentan mayores problemas en el modelo SICAL-Normal, son los Gastos con Financiación Afectada y los Proyectos de Gastos (91,7% en ambos casos), seguidos de los relativos al Endeudamiento y a los Remanentes de crédito (41,7% en ambos). Estas incidencias afectan en mayor medida a Municipios mayores de 5.000 habitantes.

Problemas en la generación de los ficheros informáticos para la rendición de la Cuenta General (SICAL-Normal)						
Fichero	Diputaciones	Municipios >5.000 hab.	Municipios <5.000 hab.	Total Entidades afectadas	Nº Ent. con problemas de generación SICAL-Normal	% Entidades afectadas
Inmovilizado		2	1	3	12	25,0
Fondos propios			1	1	12	8,3
Endeudamiento	2	3		5	12	41,7
Remanentes de crédito	1	4		5	12	41,7
Ejecución de proyectos de gasto	2	9		11	12	91,7
Acreedores por operaciones ptes. de aplicar a presupuesto		2		2	12	16,7
Gastos con Financiación Afectada	2	8	1	11	12	91,7

CUADRO Nº 76

Por su parte, de las 23 Entidades de la muestra que aplican el SICAL-Simplificado, son 2 las Entidades que afirman la existencia de problemas en la generación de ficheros; 1 de ellas identifica dicho fichero con el Inmovilizado y la otra no concreta el fichero o estado contable específico afectado por este problema.

Por último, de las 8 Entidades usuarias del SICAL-Básico, la que manifiesta problemas en la generación de alguno de los ficheros informáticos, no identifica el fichero afectado.

Puede concluirse, en base a lo anteriormente expuesto, que las dificultades manifestadas por algunas Entidades de la muestra en la generación de los ficheros informáticos precisos para la rendición de la Cuenta General, es posible que no se deriven exclusivamente de la solución informática adoptada, ya que la mayoría de las aplicaciones implicadas en estas incidencias, cuentan con un mayor número de usuarios en otras Entidades, que declaran generar correctamente los ficheros (75% de media), frente a quienes afirman lo

contrario (25% de media); los porcentajes incluso se elevan al 82,1% y 17,9%, respectivamente, en el caso de la aplicación informática con más implantación entre las Entidades de la muestra (empresa nº 1).

Otras circunstancias, tales como una deficiente formación en la utilización de los programas, incorrecta grabación de los datos, instalación inadecuada de los programas, u otras causas de naturaleza estrictamente contable, pueden representar el origen del problema, pues son precisamente los ficheros relacionados con las áreas de especial trascendencia, que son objeto de análisis en apartados posteriores de este Informe (Proyectos de gasto, GFA, Endeudamiento, Remanentes de crédito e Inmovilizado), los que presentan mayores problemas en su tratamiento informático, de cara a la obtención de los ficheros necesarios para la rendición de la Cuenta General.

IV. 2. 4. INCORPORACIÓN DE DATOS AL SISTEMA Y SU ARCHIVO. UTILIZACIÓN DE MEDIOS INFORMÁTICOS, ELECTRÓNICOS Y TELEMÁTICOS.

Como anteriormente se indicaba, todo acto que deba dar lugar a anotaciones contables, habrá de estar debidamente acreditado con el correspondiente justificante que ponga de manifiesto su realización, pudiendo estar soportado en documentos en papel o a través de medios electrónicos, informáticos o telemáticos, cuyos procedimientos de autorización (firmas, sellos, validaciones informáticas...) deberían concretarse por la propia Entidad, dentro del marco y con los requisitos mínimos contemplados en las correspondientes Instrucciones contables (Título III de la ICN; ICS e ICB).

Al objeto de verificar el grado en que las Entidades Locales han regulado las materias relativas a la autorización de los justificantes de las operaciones (firmas, sellos, diligencias, otros medios) precisos para su incorporación al sistema contable, se dirigió la correspondiente pregunta a las Entidades fiscalizadas, habiendo contestado negativamente un 63,3%, frente al 36,7% que manifiestan disponer de dicha regulación.

Regulación por la Entidad Local sobre justificantes de las operaciones				
Tipo de Entidad		SÍ	NO	Total
Comarca	Nº Ent.	1		1
	%	100,0	0,0	100,0
Diputación	Nº Ent.	4	5	9
	%	44,4	55,6	100,0
Municipio > 5.000 habitantes	Nº Ent.	19	12	31
	%	61,3	38,7	100,0
Municipio < 5.000 habitantes	Nº Ent.	9	40	49
	%	18,4	81,6	100,0
Total	Nº Ent.	33	57	90
	%	36,7	63,3	100,0

CUADRO Nº 77

Según los datos anteriores, son los Municipios mayores de 5.000 habitantes, con un 61,3%, juntamente con la Comarca, los que presentan los valores más altos, seguidos de las Diputaciones, con un 44,4%, mientras que los Municipios menores de 5.000 habitantes, carecen en un elevado porcentaje (81,6%), de regulación expresa sobre estos aspectos del procedimiento.

La falta de regulación específica, hace presumir, que en muchos casos se siguen las pautas de actuación derivadas, tanto de la normativa general, como las que en su caso se deduzcan de otros acuerdos adoptados por la Corporación con incidencia en la operatoria contable y presupuestaria, sin excluir aquellos otros supuestos, en los que sencillamente se actúe por la vía de hecho, sin más base, que la derivada de la propia inercia funcional de los servicios administrativos.

Lo anterior, sin embargo, no ha sido óbice para que el 100% de las Entidades fiscalizadas, manifiesten que todas sus operaciones contables se encuentran justificadas documentalmente, circunstancia que no concurre respecto a la preceptiva toma de razón del responsable de la contabilidad en los documentos contables (regla 91 de la ICN; regla 79 de la ICS y regla 21 de la ICB), ya que el 38,9% (35) de las Entidades, contesta negativamente a la pregunta formulada al efecto, y en 1 caso, no se ha contestado a la misma.

Se ha interesado igualmente de las Entidades objeto de análisis, si disponen de alguna regulación interna relativa a la conservación de los justificantes de las operaciones, de los documentos contables y de los registros de las operaciones contables. A este respecto, las Instrucciones de contabilidad (Capítulo III del Título III de la ICN y ICS y Título III de la ICB), determinan que los justificantes y documentos contables deberán conservarse por la

Entidad y estarán a disposición del órgano u órganos de control competentes, al objeto de posibilitar y facilitar las actuaciones de control y verificación de la contabilidad que proceda realizar, y dicha conservación podrá realizarse por medios o en soportes electrónicos, informáticos o telemáticos, con independencia del tipo de soporte en que originalmente se hubieran plasmado, siempre que quede garantizada su autenticidad, integridad, calidad, protección y conservación.

El resultado, según datos que se reflejan en el cuadro siguiente, pone de manifiesto que la mayor parte de las Entidades fiscalizadas (90%), no dispone de regulación específica en esta materia, quedando por lo tanto su actuación circunscrita exclusivamente, a lo que establece la normativa general.

Regulación por la Entidad Local, sobre archivo de justificantes y documentos contables.					
Tipo de Entidad		SÍ	NO	No contesta	Total
Comarca	Nº Ent.		1		1
	%	0,0	100,0	0,0	100,0
Diputación	Nº Ent.	2	7		9
	%	22,2	77,8	0,0	100,0
Municipio > 5.000 habitantes	Nº Ent.	3	27	1	31
	%	9,7	87,1	3,2	100,0
Municipio < 5.000 habitantes	Nº Ent.	3	46		49
	%	6,1	93,9	0,0	100,0
Total	Nº Ent.	8	81	1	90
	%	8,9	90,0	1,1	100,0

CUADRO Nº 78

En cuanto al grado de implantación de las TIC en el proceso contable de las Entidades fiscalizadas, se han realizado varias preguntas, orientadas a verificar la utilización de medios electrónicos, informáticos y telemáticos en la función contable, con los resultados que se exponen a continuación.

Clases de justificantes contables.				
Tipo de Entidad	Documentos en papel	Medios electrónicos	Ambos tipos	Total
Comarca	1	0	0	1
Diputación	7	0	2	9
Municipio > 5.000 habitantes	21	1	9	31
Municipio < 5.000 habitantes	42	3	4	49
Total	71	4	15	90
%	78,9	4,4	16,7	100,0

CUADRO Nº 79

El medio utilizado por las Entidades, como justificante de los hechos contables incorporados al sistema contable, sigue siendo mayoritariamente el papel (78,9%), resultando minoritario el uso de medios electrónicos, únicamente en 19 de las Entidades consultadas.

Respecto al tipo de operaciones en que se utilizan medios electrónicos, de los datos facilitados por estas 19 Entidades, se desprende que, en general, se produce un uso algo más elevado en operaciones de ingresos que en las de gastos, correspondiendo los mayores niveles de utilización a la Gestión tributaria y Recaudación (68,4% en ambos casos) y Nómina de personal (63,2%).

En cuanto al servicio de banca electrónica, declaran utilizarlo un porcentaje muy elevado del total de Entidades de la muestra (92,2%), llegando incluso al 100% en Diputaciones, Comarca y Municipios mayores de 5.000 habitantes.

Personas con acceso a cuentas bancarias a través de Internet				
Tipo de Entidad		SÍ	NO	Total
Comarca	Nº Ent.	1		1
	%	100,0	0,0	100,0
Diputación	Nº Ent.	9		9
	%	100,0	0,0	100,0
Municipio > 5.000 habitantes	Nº Ent.	31		31
	%	100,0	0,0	100,0
Municipio < 5.000 habitantes	Nº Ent.	42	7	49
	%	85,7	14,3	100,0
Total	Nº Ent.	83	7	90
	%	92,2	7,8	100,0

CUADRO Nº 80

De las 83 Entidades que declaran la existencia de personas autorizadas para acceder a las cuentas bancarias de la Entidad, en 56 casos (el 67,5%) solo lo tienen a nivel de consulta y en 27 (el 32,5%), pueden realizar otro tipo de operaciones que no son de consulta, es decir, presumiblemente de naturaleza transaccional.

En relación a las operaciones de banca electrónica, hay que recordar que, dada la preceptiva firma de los tres claveros en las órdenes de pago que se giren contra las cuentas de la Entidad (art. 5.2.c) del Real Decreto 1174/1987, de 18 de septiembre), los procedimientos telemáticos no quedan excepcionados de dicha exigencia.

A este respecto, los resultados obtenidos ponen de manifiesto que, de las 90 Entidades fiscalizadas, solo 17 (18,9%) han implantado un sistema de firma electrónica para realizar los pagos a través de banca electrónica por las personas autorizadas, mientras que 73 Entidades

(81,1%) no lo tienen establecido. Solamente el 29% (9) de los Municipios mayores de 5.000 habitantes y el 16,3% (8) de los menores de 5.000 habitantes, han hecho uso de dicha posibilidad.

Otra de las virtualidades que las TIC pueden desplegar en el procedimiento contable, viene determinada por la posibilidad de archivo y conservación de los justificantes de los hechos que se registren en el sistema contable y, en su caso, los correspondientes documentos contables, por medios o en soportes electrónicos, informáticos o telemáticos, con independencia del tipo de soporte en que originalmente se hubieran plasmado, siempre que quede garantizada su autenticidad, integridad, calidad, protección y conservación (regla 92.2 de la ICN; regla 82.2 de la ICS y regla 16.2 de la ICB).

Sobre dicho particular las Entidades fiscalizadas, afirman archivar en soporte informático los justificantes de operaciones en el 10% de los casos y los documentos contables en el 47,8%. Además, respecto a los justificantes declaran archivarlos parcialmente a través de este medio, un 7,8% y en cuanto al archivo de los documentos contables en soporte informático, lo hacen parcialmente el 8,9%.

Quiere ello decir, que casi la mitad de las Entidades fiscalizadas (el 42,2%) no archivan en soporte informático los documentos contables, y la mayoría (78,9%) no lo hace respecto a los justificantes contables, lo cual probablemente guarda relación con la falta de incorporación al sistema contable de los justificantes a través de las TIC, ya que como anteriormente se señalaba, el soporte papel en dicha fase contable, se encuentra presente en el 78,9% de los casos, porcentaje precisamente coincidente con el indicador ahora asignado al archivo de dichos justificantes, sin utilizar medios informáticos.

IV. 2. 5. PROBLEMÁTICA EN EL TRATAMIENTO DE DETERMINADAS OPERACIONES CONTABLES.

Se han analizado determinadas operaciones del área contable de naturaleza específica, con objeto de verificar si se ajustan a los principios y normas que le son de aplicación. De forma particular se ha incidido en aquellas operaciones consideradas de carácter esencial en el proceso de gestión presupuestaria y contable, cual es el caso de las relacionadas con la vinculación jurídica de los créditos, juntamente con aquellas otras, calificadas por las Instrucciones contables (ICN e ICS), como áreas de especial trascendencia, incluyéndose

dentro de estas últimas, las correspondientes al inmovilizado, proyectos de gasto, endeudamiento, pagos a justificar y anticipos de caja fija.

A) Vinculación jurídica de los créditos

La vinculación jurídica de los créditos se encuentra en estrecha relación con el principio de especialidad presupuestaria, que constituye uno de los aspectos centrales abordados por el Derecho presupuestario. Se regula en los artículos 167.4 y 172.2 del TRLHL y concordantes del R.D. 500/1990.

Según el art.172.2 del TRLHL los créditos autorizados tienen carácter limitativo y vinculante. Asimismo, en las Bases de ejecución del Presupuesto, según el R.D.500/1990 deben regularse, entre otras materias, los niveles de vinculación jurídica de los créditos (art. 9.2.a)), debiéndose respetar como mínimos legales, los marcados en el propio R.D.500/1990, es decir, respecto a la clasificación funcional (por programas), el grupo de función (área de gasto) y respecto de la clasificación económica, el capítulo (art. 29); la verificación de la suficiencia del saldo de crédito para la autorización de un gasto deberá efectuarse, en todo caso, al nivel a que esté establecida la vinculación jurídica del crédito (art. 31.2 a)).

Resulta en esta materia conveniente subrayar, que el art. 167.2 del TRLH determina que el control contable de los gastos se realizará sobre la partida presupuestaria y el fiscal, sobre el nivel de vinculación señalado en el citado art. 172; en términos análogos lo hace el art. 7 de OEPL, al referirse al registro contable de los créditos, de sus modificaciones y de las operaciones de ejecución del gasto; dicho precepto, señala que se realizará, como mínimo, sobre la aplicación presupuestaria.

Bajo dichos parámetros legales, se han formulado preguntas orientadas a verificar el funcionamiento de las aplicaciones informáticas de contabilidad en las Entidades Locales fiscalizadas, ante determinados escenarios de ejecución presupuestaria, con los siguientes resultados:

- El 28,9% de las Entidades, manifiesta que la aplicación informática de contabilidad que utiliza, permite el registro de las operaciones de gastos superando los límites de vinculación jurídica, mientras que el 70% contesta en sentido negativo, y no se ha dado respuesta a la pregunta por parte de 1 Entidad.

- El 11,1% de las Entidades de la muestra, manifiesta haber autorizado gastos en alguna/s partida/s presupuestaria/s por encima del nivel de vinculación jurídica aprobado por la Entidad, mientras que el 87,8% contesta en sentido negativo; y nuevamente, al igual que en la pregunta anterior, no contesta la misma Entidad.

B) Inmovilizado

Respecto a las operaciones contables relacionadas con las áreas de especial trascendencia, las relativas al tratamiento del inmovilizado, únicamente resultarían aplicables a las Entidades Locales que utilizan las Instrucciones de los modelos Normal (ICN) o Simplificado (ICS), ya que la del modelo Básico no contempla operaciones de esta naturaleza.

Tal y como se indicaba en uno de los apartados anteriores de este Informe, relativo a la gestión patrimonial, las reglas 16 y 17 de las ICN e ICS, respectivamente, obligan a las Entidades Locales a contar con el oportuno Inventario de bienes y derechos en el que se detalle de forma individual los diversos elementos del inmovilizado que tiene registrados en su contabilidad, y en el caso de que no exista la necesaria coordinación entre la contabilidad y el Inventario General, la Entidad deberá contar con un inventario específico, de carácter contable, para detallar individualmente su inmovilizado.

Una vez depurados los datos obtenidos, de acuerdo con las Entidades que aplican la Instrucción del modelo Básico (8), los resultados son, que únicamente en el 12,2% de Entidades de la muestra existe coordinación entre los datos que figuran en contabilidad y los que se contienen en el Inventario General de bienes y derechos, mientras que en el 78,9% no existe coordinación entre ambos registros y en el 7,8% no es aplicable, no habiendo contestado 1 Entidad.

Coordinación entre los datos contables y los que figuran en el Inventario de Bienes					
Tipo de Entidad	Sí	No	No aplica	No contesta	Total
Comarca	0	1	0	0	1
Diputación	3	6	0	0	9
Municipio > 5.000 habitantes	2	29	0	0	31
Municipio < 5.000 habitantes	6	35	7	1	49
Total	11	71	7	1	90
%	12,2	78,9	7,8	1,1	100,0

CUADRO N° 81

De las Entidades que han contestado que no existe coordinación entre los datos que figuran en contabilidad y los que se contienen en el Inventario General de bienes (71),

únicamente 17 (el 23,9%) afirman disponer de un inventario específico de carácter contable (1 Diputación, 9 Municipios de más de 5.000 habitantes y 7 Municipios menores de 5.000 habitantes).

Respecto al análisis realizado sobre el tratamiento contable de determinadas operaciones del inmovilizado, en el siguiente cuadro se recogen de forma resumida los resultados obtenidos, presentándose los resultados desagregados en los Anexos al Informe.

Tratamiento contable de determinadas operaciones de Inmovilizado						
Operaciones de Inmovilizado		SI	NO	No aplica	No contesta	Total
El sistema informático suministra información sobre el Patrimonio Público del Suelo	Nº Ent.	13	36	41	0	90
	%	14,4	40,0	45,6	0,0	100,0
Contabilización de las amortizaciones del Inmovilizado	Nº Ent.	39	42	8	1	90
	%	43,3	46,7	8,9	1,1	100,0
Contabilización de las alteraciones jurídicas de los bienes	Nº Ent.	17	44	28	1	90
	%	18,9	48,9	31,1	1,1	100,0
Contabilización de las cesiones gratuitas de bienes	Nº Ent.	17	38	34	1	90
	%	18,9	42,2	37,8	1,1	100,0
Existencia de cuentas financieras del grupo 2 (Inmovilizado) con saldo negativo	Nº Ent.	11	70	8	1	90
	%	12,2	77,8	8,9	1,1	100,0
Contabilización de inversiones gestionadas para otros entes públicos	Nº Ent.	9	20	58	3	90
	%	10,0	22,2	64,4	3,3	100,0
Contabilización de inversiones destinadas al uso general	Nº Ent.	28	41	20	1	90
	%	31,1	45,6	22,2	1,1	100,0

CUADRO Nº 82

1. Patrimonio Público del Suelo

Dentro del grupo 2 del PGCP (Inmovilizado), las Instrucciones contables de los modelos Normal y Simplificado, incluyen un subgrupo para recoger los bienes integrantes del Patrimonio Público del Suelo (nº 24), en la medida que se configura como un patrimonio separado del resto de bienes de la Entidad, circunstancia totalmente novedosa respecto a la Instrucción de 1990, que carecía de dichas cuentas.

Sobre este particular, el 14,4% de las Entidades de la muestra responden que su sistema informático de contabilidad suministra información sobre el Patrimonio Público del Suelo, el 40% no y el 45,6% no aplica.

Por lo tanto, una vez excluidas, aquellas Entidades que declaran “No aplica”, presumiblemente por carecer de Patrimonio Público del Suelo, de entre las resultantes, en el 26,5% de los casos su sistema informático de contabilidad suministra información sobre el

mismo, y el 73,5% no contiene dicha información, contraviniéndose en este último caso, la regla 11 de la ICN y regla 12 de la ICS, dado que uno de los objetivos del sistema contable (SICAL) lo constituye, mostrar a través de estados e informes, la imagen fiel del patrimonio de la Entidad.

2. Amortización del inmovilizado

En cuanto a las amortizaciones del inmovilizado, las Instrucciones contables de los modelos Normal y Simplificado (reglas 20 y 21, respectivamente, de la ICN y ICS), obligan a su contabilización al finalizar cada ejercicio durante la vida útil del bien.

Como notas más destacadas, que se deducen de las pruebas practicadas a través de una pregunta del cuestionario, se ha puesto de manifiesto que el 43,3% de las Entidades de la muestra, manifiestan que contabilizan las amortizaciones del inmovilizado, frente al 46,7% que no lo hacen, y el 10% restante que no aplican, incluyéndose en este último caso a 1 Ayuntamiento, que utiliza el modelo Básico, pese a haber dejado sin contestar la pregunta.

Los datos anteriores han sido contrastados con los que obran en la Plataforma de rendición de cuentas (ejercicio 2011), presentándose ciertas discordancia entre ambas fuentes. De las 44 Entidades que según los datos de la Plataforma de rendición, presentan saldo en las cuentas de amortización del inmovilizado en su Cuenta General, en la respuesta dada a los cuestionarios, se confirma que en 34 casos, han respondido afirmativamente, pero en los 10 restantes, sin embargo, contestan no contabilizar las amortizaciones, incurriéndose por tanto en contradicción entre la información que consta en su Cuenta General rendida y la que aportan como respuesta al cuestionario.

3. Alteraciones jurídicas de los bienes

En relación con este tipo de operaciones, el 18,9% de Entidades de la muestra ha respondido que contabiliza las alteraciones jurídicas de los bienes, el 48,9% no las contabiliza y el 32,2% no aplican. (La respuesta vacía ha sido asimilada a las que no aplican, por corresponder a una Entidad que utiliza el SICAL-Básico).

Los mayores valores de respuestas afirmativas (66,7%) corresponden a las Diputaciones, mientras que los más bajos (6,1%) afectan a los Ayuntamientos de Municipios menores de 5.000 habitantes.

Nuevamente se pone de manifiesto una quiebra de uno de los objetivos centrales de la contabilidad, cual es el de mostrar la imagen fiel del patrimonio a través de sus informes y estados, objetivo que quedará frustrado, si previamente no han sido registradas en el SICAL las operaciones con repercusión patrimonial, incumplándose el mandato contemplado en las Instrucciones contables (reglas 11 y 12, respectivamente, de las ICN y ICS).

4. Cesiones gratuitas de bienes

Otra de las operaciones con incidencia patrimonial, lo constituyen las cesiones gratuitas de bienes, cuyo tratamiento contable se encuentra regulado en la regla 24 de la ICN y de la ICS.

El 18,9% de Entidades de la muestra han respondido que contabilizan las cesiones gratuitas de bienes, el 42,2% no las contabiliza y el 38,9% no aplican. (Al igual que en la pregunta anterior, la respuesta vacía ha sido asimilada a las que no aplican, por corresponder a una Entidad que utiliza el SICAL-Básico).

En este tipo de operaciones, nuevamente son las Diputaciones las que aportan respuestas afirmativas con valores más altos (77,8%), frente a las que en el extremo opuesto, reflejan las respuestas dadas por los Municipios menores de 5.000 habitantes (4,1%) con el mismo signo.

5. Cuentas financieras del grupo 2 (Inmovilizado) con saldo negativo

Una de las posibles consecuencias de la falta de registro contable de determinadas operaciones con repercusión patrimonial, será la existencia de cuentas financieras (PGCP) del grupo 2 (Inmovilizado) con saldo negativo a fin de ejercicio, situación que se produce, con referencia al ejercicio fiscalizado, según las respuestas al cuestionario, en el 12,2% de los casos.

No obstante, contrastados los datos facilitados, con los obtenidos de la Plataforma de Rendición de Cuentas, se confirma en 5 casos, las respuestas afirmativas sobre existencia de saldo negativo en las cuentas financieras del PGCP del grupo 2 (Inmovilizado) a 31/12/2011, en cambio existen 6 Entidades, que a pesar de declarar en el cuestionario la existencia de saldo negativo, según los datos de su Cuenta General extraídos de la Plataforma de Rendición, no constan tales saldos negativos.

Una posible explicación de estos últimos 6 casos, puede deberse a que han considerado el saldo de todas las cuentas del grupo 2 del Balance, incluyendo el saldo de las cuentas de amortización (281 y 282), que aparecen en dicho estado, por su propia naturaleza, con signo negativo.

Sobre los motivos de dichos desfases contables (saldo negativo en cuentas del grupo 2), fueron igualmente preguntadas las Entidades fiscalizadas, y de las 11 Entidades que en el cuestionario contestaban afirmativamente sobre la existencia de saldo negativo, en ningún caso se ha facilitado información sobre dichos motivos.

6. Inversiones gestionadas para otros entes públicos

Se trata de bienes que, siendo adquiridos o construidos con cargo al Presupuesto de gastos de la entidad, sujeto contable, debe ser transferida su titularidad necesariamente a otra entidad una vez finalizado el procedimiento de adquisición o finalizada la obra y con independencia de que la entidad destinataria participe o no en su financiación.

El 10% de las Entidades (mayoritariamente Diputaciones a través de los Planes Provinciales) afirman que con motivo de la adquisición o construcción con cargo al Presupuesto de gastos de la Entidad (Planes provinciales), han transferido a otra entidad beneficiaria los bienes adquiridos o construidos, registrándose contablemente dicha operación en el momento de la entrega; el 22,2% declara no contabilizarlo, y el 67,7%, la gran mayoría, contesta “No aplica”, computándose dentro de dicho porcentaje tanto estas últimas, como las que no han sido contestadas (3).

7. Inversiones destinadas al uso general

El 31% de las Entidades analizadas, afirman que con motivo de la entrada en funcionamiento de las inversiones destinadas al uso general, registran dicha operación contablemente en la cuenta 109 (Patrimonio entregado al uso general); el 45,6% manifiesta que no la registran y el 23,3% contesta “No aplica”. (Se incluye dentro de estas últimas, a 1 Entidad que no contesta).

C) Proyectos de gasto

Otra de las áreas de especial trascendencia, según las Instrucciones contables, son los proyectos de gasto, teniendo tal consideración (regla 42 de la ICN): a) Los proyectos de inversión incluidos en el Anexo de Inversiones que acompaña al Presupuesto; b) Los gastos

con financiación afectada; y c) Cualesquiera otras unidades de gasto presupuestario sobre las que la entidad quiera efectuar un seguimiento y control individualizado.

El proyecto de gasto se define, según la regla 42 de la ICN, como una unidad de gasto presupuestario perfectamente identificable, en términos genéricos o específicos, cuya ejecución requiere un seguimiento y control individualizado.

Las reglas 42 a 50 de la ICN regulan los proyectos de gasto y los gastos con financiación afectada (GFA); las reglas 42 a 46 de la ICS, se refieren específicamente a los gastos con financiación afectada, y la regla 15 de la ICB, dedica su contenido al Área de Recursos afectados.

El seguimiento y control de los proyectos de gasto, de los gastos con financiación afectada y de los recursos afectados, debe realizarse a través del sistema de información contable (reglas 45.1 y 48.1 de la ICN, 44.1 de la ICS y 9.1.f) de la ICB).

En este sentido, el 61,1% de las Entidades de la muestra contesta que realiza el control y seguimiento de los proyectos de gasto, mientras que el 25,6% contesta negativamente, un 12,2% “No aplica” y 1 Ayuntamiento (1,1%) no contesta.

Control y seguimiento de los proyectos de gasto.						
Tipo Entidad		SÍ	NO	No aplica	No contesta	Total
Comarca	Nº Ent.	1				1
	%	100,0	0,0	0,0	0,0	100,0
Diputación	Nº Ent.	9				9
	%	100,0	0,0	0,0	0,0	100,0
Municipio > 5.000 habitantes	Nº Ent.	24	5	2		31
	%	77,4	16,1	6,5	0,0	100,0
Municipio < 5.000 habitantes	Nº Ent.	21	18	9	1	49
	%	42,9	36,7	18,4	2,0	100,0
Total	Nº Ent.	55	23	11	1	90
	%	61,1	25,6	12,2	1,1	100,0

CUADRO Nº 83

Son las Diputaciones y la Comarca las que presentan los mayores porcentajes de respuestas afirmativas (100%), seguidas de los Municipios mayores de 5.000 habitantes (77,4%), no llegando a la mitad (42,9%) los Municipios menores de 5.000 habitantes que realizan el control y seguimiento de los proyectos de gasto.

De las 55 Entidades que realizan un control y seguimiento de los proyectos de gasto, el 70,9% llevan el seguimiento integrado en el programa de contabilidad, el 14,5% en registros auxiliares, y el 14,5% en ambos. Las Diputaciones y los Municipios menores de

5.000 habitantes son las Entidades que en mayor medida llevan los proyectos de gasto integrados en el SICAL, por el contrario, la Comarca y 7 Municipios con población superior a 5.000 habitantes, manifiestan llevar el seguimiento en registros externos al SICAL.

Seguimiento de los proyectos de gasto.					
Tipo Entidad		En programa contable y registros auxiliares	Solo en programa contable	Solo en registros auxiliares	Total
Comarca	Nº Ent.			1	1
	%	0,0	0,0	100,0	100,0
Diputación	Nº Ent.	2	7		9
	%	22,2	77,8	0,0	100,0
Municipio > 5.000 habitantes	Nº Ent.	6	11	7	24
	%	25,0	45,8	29,2	100,0
Municipio < 5.000 habitantes	Nº Ent.		21		21
	%	0,0	100,0	0,0	100,0
Total	Nº Ent.	8	39	8	55
	%	14,5	70,9	14,5	100,0

CUADRO N° 84

A su vez, de las citadas 55 Entidades que realizan un control y seguimiento de los proyectos de gasto, la gran mayoría (el 72,7%) sólo lo utiliza para registrar los Gastos con Financiación Afectada, y únicamente un 30,9% contempla todos los proyectos de inversión incluidos en el Anexo de inversiones que acompaña al presupuesto.

La falta de control y seguimiento de los proyectos de gasto, por las Entidades Locales obligadas a llevarlos, y su llevanza fuera del sistema contable, además de suponer un incumplimiento de la normativa contable, provocará desajustes en los correspondientes estados que integran la Cuenta General.

Con referencia a los GFA, el R.D. 500/1990 establece ajustes a realizar en el Remanente de Tesorería disponible para la financiación de gastos generales y el Resultado Presupuestario, en función de las desviaciones de financiación producidas en los gastos con financiación afectada (art. 102 y 97). El cálculo de las desviaciones de financiación, debe realizarse aplicando el coeficiente de financiación, cuya determinación requiere tomar en consideración los gastos e ingresos de ejercicios cerrados y corriente, así como los correspondientes a ejercicios futuros (reglas 49 y 45, respectivamente, de la ICN y ICS).

En este sentido, preguntadas sobre la existencia de proyectos de gasto registrados en el sistema contable, financiados con ingresos afectados, que vayan a realizarse en varias

anualidades, el 36,7% de las Entidades de la muestra contesta afirmativamente, el 51,1% responde negativamente, el 10% No aplica y el 2,2% no contesta.

De las 33 Entidades con GFA plurianuales, 10 (el 30,3%) no registran compromisos de gastos ni de ingresos. En cuanto al resto, 18 (el 54,5%) manifiestan llevar el registro de los compromisos de ingresos de ejercicios posteriores y 20 (el 60,6%) declaran hacerlo respecto a los compromisos de gastos de ejercicios futuros.

La falta de control de los compromisos de ingresos y gastos de ejercicios futuros, impide calcular correctamente el coeficiente de financiación, lo que dará lugar a resultados incorrectos en el cálculo de las desviaciones de financiación.

D) Endeudamiento

Otra de las áreas de especial trascendencia que han sido objeto de análisis, son las operaciones relacionadas con el endeudamiento, dado que el seguimiento y control contable de estas operaciones, aparece exigido por las Instrucciones contables (regla 27 de la ICN y ICS y regla 14 de la ICB).

El registro contable de dichas operaciones, conlleva, además de las anotaciones derivadas del reconocimiento y amortización de las operaciones de crédito, otras, a realizar a fin de ejercicio, previstas en la regla 30 de la ICN y ICS: reclasificación de deudas de largo a corto plazo y periodificación de gastos financieros.

El 63,3% de las Entidades fiscalizadas afirma que lleva un seguimiento y control individualizado de todas sus operaciones de crédito en el sistema de información contable, el 11,1% responde negativamente y el 25,6% de la muestra contesta “No aplica” o no contesta, conforme al siguiente detalle:

Seguimiento y control de operaciones de crédito en el SICAL.						
Tipo Entidad		SÍ	NO	No aplica	No contesta	Total
Comarca	Nº Ent.			1		1
	%	0,0	0,0	100,0	0,0	100,0
Diputación	Nº Ent.	7	2			9
	%	77,8	22,2	0,0	0,0	100,0
Municipio > 5.000 habitantes	Nº Ent.	27	3	1		31
	%	87,1	9,7	3,2	0,0	100,0
Municipio < 5.000 habitantes	Nº Ent.	23	5	20	1	49
	%	46,9	10,2	40,8	2,0	100,0
Total	Nº Ent.	57	10	22	1	90
	%	63,3	11,1	24,4	1,1	100,0

CUADRO Nº 85

La falta de seguimiento del endeudamiento dentro del SICAL, dificultará la confección de los estados relacionados con el endeudamiento, que han de formar parte de la Cuenta General, además del incumplimiento explícito del objeto y fines del SICAL, consistentes en registrar y permitir las operaciones relativas a la gestión y control del endeudamiento (reglas 11.1.f y 12.a.6 de la ICN; 12.1.e) y 13.a.6 de la ICS ; 7.2.h) y a.4) de la ICB).

Como se ha señalado anteriormente, en fin de ejercicio debe procederse a la reclasificación contable de aquellas deudas registradas en rúbricas a largo plazo como deudas a corto plazo, por la parte de las mismas que venza en el ejercicio siguiente (regla 30.c de la ICN y de la ICS).

A este respecto, el 48,9% de las Entidades de la muestra, afirma registrar a fin de ejercicio la reclasificación temporal de las operaciones de crédito, el 22,2% de las Entidades no efectúa dicha reclasificación y el 28,9% de la muestra contesta “No aplica” o no contestan. Las Diputaciones y la Comarca, manifiestan en su totalidad (100%) dar cumplimiento a dichas obligaciones contables, mientras que en el extremo opuesto, los Municipios menores de 5.000 habitantes, únicamente registran dichas operaciones, el 26,5%.

Registro en contabilidad, en fin de ejercicio, de la reclasificación de las operaciones de crédito.						
Tipo Entidad		SÍ	NO	No aplica	No contesta	Total
Comarca	Nº Ent.			1		1
	%	0,0	0,0	100,0	0,0	100,0
Diputación	Nº Ent.	9				9
	%	100,0	0,0	0,0	0,0	100,0
Municipio > 5.000 habitantes	Nº Ent.	22	8	1		31
	%	71,0	25,8	3,2	0,0	100,0
Municipio < 5.000 habitantes	Nº Ent.	13	12	22	2	49
	%	26,5	24,5	44,9	4,1	100,0
Total	Nº Ent.	44	20	24	2	90
	%	48,9	22,2	26,7	2,2	100,0

CUADRO Nº 86

En cuanto a la periodificación de gastos financieros, a realizar igualmente en fin de ejercicio (reglas 30 de la ICN y ICS), el 18,9% de las Entidades de la muestra, manifiesta realizar los correspondientes apuntes contables, el 50% no periodifican los intereses de operaciones de crédito y el 31,1% restante, contesta “No aplica” o no contesta.

Registro en contabilidad, en fin de ejercicio, de la periodificación de intereses de las operaciones de crédito.						
Tipo Entidad		SÍ	NO	No aplica	No contesta	Total
Comarca	Nº Ent.			1		1
	%	0,0	0,0	100,0	0,0	100,0
Diputación	Nº Ent.	2	6	1		9
	%	22,2	66,7	11,1	0,0	100,0
Municipio > 5.000 habitantes	Nº Ent.	8	21	2		31
	%	25,8	67,7	6,5	0,0	100,0
Municipio < 5.000 habitantes	Nº Ent.	7	18	22	2	49
	%	14,3	36,7	44,9	4,1	100,0
Total	Nº Ent.	17	45	26	2	90
	%	18,9	50,0	28,9	2,2	100,0

CUADRO Nº 87

Otra de las cuestiones planteadas en relación con las operaciones de crédito, ha sido el criterio de su reconocimiento. La regla 29.1 de la ICN y ICS, establece que, con carácter general, el pasivo que genera la operación de endeudamiento se registrará simultáneamente al desembolso de los capitales por parte del prestamista, generalmente, coincidente con el momento de la formalización del contrato de préstamo en las operaciones singulares.

El tenor de la pregunta formulada sobre dicho particular a las Entidades consultadas, era el siguiente: “Las operaciones de crédito (excluidas las operaciones de tesorería y/o créditos de disposición gradual) se imputan, con carácter general, como derechos reconocidos en el momento en que se formalizan”. Los resultados obtenidos son, el 37,8% de Entidades de la muestra contesta afirmativamente, el 28,9% negativamente, y el 33,3% “No aplica” o no contesta, conforme al siguiente detalle.

Las operaciones de crédito se imputan, con carácter general, como derechos reconocidos en el momento en que se formalizan.						
Tipo Entidad		SÍ	NO	No aplica	No contesta	Total
Comarca	Nº Ent.			1		1
	%	0,0	0,0	100,0	0,0	100,0
Diputación	Nº Ent.		6			9
	%	33,3	66,7	0,0	0,0	100,0
Municipio > 5.000 habitantes	Nº Ent.	18	12	1		31
	%	58,1	38,7	3,2	0,0	100,0
Municipio < 5.000 habitantes	Nº Ent.	13	8	27	1	49
	%	26,5	16,3	55,1	2,0	100,0
Total	Nº Ent.	34	26	29	1	90
	%	37,8	28,9	32,2	1,1	100,0

CUADRO Nº 88

En cuanto a la contabilización de las operaciones de tesorería y/o créditos de disposición gradual, el apartado 2 de la citada regla 29 de la ICN y ICS, determina que en las

operaciones de tesorería, en todo caso, y en los supuestos en que la operación de crédito se instrumente mediante un crédito de disposición gradual, el surgimiento del pasivo coincidirá con la recepción de las disponibilidades líquidas en la tesorería de la entidad.

A este respecto, el 16,7% de las Entidades de la muestra contesta que se contabilizan cuando se formalizan, el 42,2% cuando se disponen y el 41,1% declara en el cuestionario “No aplica” o no contesta.

Por lo tanto, pese a resultar mayoritarias las Entidades que consideran el criterio de caja como determinante en el registro de este tipo de operaciones, existen algunas (15) que optan por el de devengo para su registro contable, en contra de lo previsto en la regla 29.2 de las citadas instrucciones contables.

Contabilización de las operaciones de tesorería y/o créditos de disposición gradual.						
Tipo Entidad		Cuando se formalizan	Cuando se disponen	No aplica	No contesta	Total
Comarca	Nº Ent.			1		1
	%	0,0	0,0	100,0	0,0	100,0
Diputación	Nº Ent.	1	5	3		9
	%	11,1	55,6	33,3	0,0	100,0
Municipio > 5.000 habitantes	Nº Ent.	6	20	5		31
	%	19,4	64,5	16,1	0,0	100,0
Municipio < 5.000 habitantes	Nº Ent.	8	13	26	2	49
	%	16,3	26,5	53,1	4,1	100,0
Total	Nº Ent.	15	38	35	2	90
	%	16,7	42,2	38,9	2,2	100,0

CUADRO N° 89

La existencia de cuentas bancarias con saldo negativo o en descubierto, no se encuentra prevista en la normativa contable ni presupuestaria. Según el PGCP anexo a la ICN y ICB, la cuenta financiera 571 “Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas”, representa los saldos “a favor” de la Entidad en cuentas operativas en bancos e instituciones de crédito, debiendo figurar en el activo del Balance, por lo tanto, su saldo, con signo negativo, resulta contrario a su naturaleza.

Preguntadas las Entidades fiscalizadas sobre la existencia de alguna cuenta bancaria que arroje saldo negativo a 31 de diciembre de 2011, el 7,8% de las Entidades de la muestra contesta afirmativamente y el 92,2% negativamente.

Una de las Entidades con saldo negativo en alguna de sus cuentas bancarias, manifiesta en el documento de observaciones, como causa de dicha situación: “Operaciones de Tesorería”, lo que hace suponer que dichas operaciones han sido contabilizadas de forma

errónea, ya que la creación de pasivo a corto plazo, no supone la generación de saldo acreedor en ninguna cuenta financiera.

E) Pagos a justificar

Otra de las áreas contables consideradas de especial relevancia, lo constituyen los Pagos a justificar (PAJ), previstos en los arts. 190.1 del TRLHL y 69 a 72 del R.D.500/1990, teniendo tal carácter las órdenes de pago cuyos documentos justificativos no se puedan acompañar en el momento de su expedición. Los perceptores de las órdenes de pago a que se refiere el artículo anterior quedarán obligados a justificar la aplicación de las cantidades percibidas en el plazo máximo de tres meses desde la percepción.

Se trata en suma, de unas salidas de fondos, de carácter totalmente excepcional, cuyo procedimiento de gestión contable y presupuestaria, aparece revestido de especiales exigencias, una de ellas, la relacionada con el seguimiento y control a través del sistema de información contable, de carácter obligatorio, para las Entidades que aplican el SICAL-Normal (Regla 32 de la ICN).

El 41,1% de las Entidades de la muestra contesta en el cuestionario que el control de los pagos a justificar (PAJ) se realiza “A través del sistema de información contable”; el 8,9% declara que lo hace “Mediante registros auxiliares” y el 50% de la muestra contesta en el cuestionario que “No aplica” o no contesta (1).

Respecto a las 8 Entidades que registran los PAJ “Mediante registros auxiliares”, dado que se trata de Entidades que utilizan el SICAL-Normal, dicho proceder es contrario a lo previsto en la citada regla 32 de la ICN.

F) Anticipos de caja fija

De naturaleza análoga a los pagos a justificar, pero de carácter extrapresupuestario, los Anticipos de caja fija (ACF) constituyen igualmente, otra de las Áreas de especial trascendencia, que deben ser objeto de adecuado seguimiento contable, resultando preceptivo que dicho seguimiento y control se realice a través del sistema de información contable, por aquellas Entidades que apliquen el SICAL-Normal.

Los ACF regulados en los arts. 190.3 del TRLH y 73 a 75 del R.D. 500/1990, aparecen definidos, como las provisiones de fondos de carácter no presupuestario y permanente, que se realicen a pagadurías, cajas y habilitaciones para la atención inmediata y

posterior aplicación al Presupuesto del año en que se realicen, de gastos corrientes de carácter periódico o repetitivo, tales como dietas, gastos de locomoción, material de oficina no inventariable, conservación y otros de similares características.

Los perceptores de estos fondos quedarán obligados a justificar la aplicación de los percibidos a lo largo del ejercicio presupuestario en que se constituyó el anticipo, por lo que, al menos, habrán de hacerlo en el mes de diciembre de cada año (art. 74.4 del R.D.500/1990).

El 25,6% de las Entidades fiscalizadas contesta en el cuestionario que el seguimiento y control de los Anticipos de Caja Fija se realiza a través del sistema de información contable; el 4,4% manifiesta que lo hace mediante registros auxiliares y el 70% de la muestra contesta en el cuestionario que “No aplica” o no contesta.

En cuanto a las 4 Entidades que llevan los ACF mediante registros auxiliares, dado que son Entidades que aplican el SICAL-Normal, incumplen lo previsto en la normativa contable.

Por otra parte, y en cuanto a su justificación, el 11,1% de las Entidades fiscalizadas, a 31/12/2011 tienen gastos realizados (ACF) pendientes de justificar y el 34,4% no, mientras que el 54,4% de la muestra contesta en el cuestionario que “No aplica” o no contesta.

G) Remanentes de crédito

Los Remanentes de crédito, aparecen asimismo integrados por las ICN y ICS dentro de las Áreas de especial trascendencia. Se trata de los saldos no afectados al cumplimiento de obligaciones reconocidas que, siguiendo el principio general de anualidad presupuestaria, quedarían anulados a fin de ejercicio, sin embargo el TRLH (art. 182) exceptúa de dicha regla general, aquellos remanentes de crédito expresamente tasados en la propia norma (art.182), en unos casos, de forma voluntaria, y en otros, con carácter obligatorio.

Los remanentes de crédito han de ser objeto de un seguimiento y control individualizado, a través del sistema de información contable, a efectos de su posible incorporación a los créditos del presupuesto del ejercicio siguiente (regla 37 de la ICN y ICS). Asimismo, la Liquidación del Presupuesto, en las Entidades que apliquen el modelo Básico, deberá contener entre otros extremos, los remanentes de crédito, obteniéndose a partir de los datos que figuren registrados en el Área de Presupuesto de Gastos (regla 26.2 de la ICB).

En el 87,8% de las Entidades de la muestra, el seguimiento y control individualizado de los remanentes de crédito se realiza integrado en el programa de contabilidad, el 7,8% lo hace en registros auxiliares, todos ellos usuarios del SICAL-Normal, y el 4,4% no contesta.

En cuanto al número de expedientes de modificaciones presupuestarias, tramitados en 2011 mediante incorporación de remanentes de crédito, en conjunto las Entidades fiscalizadas (90), han aprobados un total de 201 modificaciones, correspondiendo la gran mayoría de ellas a los Municipios mayores de 5.000 habitantes, si bien, si se considera el importe acumulado, son las Diputaciones, con un 57%, las que concentran los mayores importes en este tipo de modificaciones presupuestarias.

Expedientes de modificación del Presupuesto mediante incorporación de remanentes de crédito.					
Tipo de Entidad	Nº Entidades	Expedientes		Importe	
		Nº	%	€	%
Comarca	1	2	1,0	1.500.816	0,3
Diputación	9	24	11,9	309.249.909	57,0
Municipio > 5.000 habitantes	31	154	76,6	227.970.382	42,0
Municipio < 5.000 habitantes	49	21	10,4	3.884.448	0,7
Total	90	201	100,0	542.605.554	100,0

CUADRO Nº 90

Si se analiza el número de expedientes tramitados por Entidad en el citado ejercicio, el 43,3% (39) de las Entidades de la muestra no ha aprobado ningún expediente de modificación presupuestaria mediante incorporación de remanentes de crédito, y se trata mayoritariamente de Municipios menores de 5.000 habitantes (35). Respecto al resto, el 27,8% han aprobado 1 expediente, el 17,8% 2 expedientes y el 11,1% restante 3 o más expedientes.

A la luz de los datos anteriores, se concluye que este tipo de procedimientos son escasamente utilizados por Ayuntamientos de Municipios con población inferior a 5.000 habitantes, circunstancia que puede obedecer a la relativa complejidad implícita a este tipo de procedimientos, en relación al resto de modificaciones presupuestarias, en particular aquellos que guardan relación con los gastos con financiación afectada, circunstancia que como ha quedado anteriormente acreditado, afectaba a un porcentaje significativo de este tipo de Ayuntamientos, pues no llegaban a la mitad (el 42,9%) los Municipios de este tramo de población que realizan el control y seguimiento de los proyectos de gasto a través del SICAL.

IV. 3. ESTRUCTURA Y ORGANIZACIÓN DE LAS UNIDADES DE CONTROL INTERNO Y CONTABILIDAD.

En el Informe referido a al organización del control interno, juntamente con el examen sobre la situación y provisión de puestos de trabajo reservados a FHE en las Entidades Locales de Castilla y León, se incluyeron los resultados relativos a la dotación de personal que ejerce funciones de contabilidad y fiscalización, en el ámbito concreto de las 90 Entidades que integran la muestra (apartado IV.4 del Informe correspondiente), como una primera aproximación a la estructura de personal de las unidades de control interno y contabilidad.

En el presente epígrafe se amplía dicho análisis, y se presentan los resultados obtenidos de la explotación de la información facilitada por las Entidades fiscalizadas, relativa a la estructura y organización de las unidades de control interno y contabilidad.

Por lo tanto, resulta aplicable en su integridad en este apartado, todo el marco y contexto jurídico reseñado en el Informe relativo a la organización del control interno, obviándose en consecuencia, salvo en lo estrictamente necesario, cualquier análisis jurídico sobre el ejercicio de las funciones públicas necesarias y reservadas, y la provisión de puestos de trabajo reservados a FHE en las Entidades Locales analizadas, que en este caso concreto, serán las 90 que forman parte de la muestra.

IV. 3. 1. DOTACIÓN DE PERSONAL CON FUNCIONES DE CONTROL INTERNO Y CONTABILIDAD.

Al objeto de valorar la incidencia de las dotaciones de recursos humanos dedicadas a funciones de control interno y contabilidad en las Entidades fiscalizadas, se recabaron datos sobre la relación de puestos de trabajo, plantilla orgánica y cuantificación del personal adscrito a dichas funciones.

En relación con la Relación de Puestos de Trabajo (RPT), según las respuestas facilitadas por 87 de las 90 Entidades de la muestra, más de la mitad (45) no la tenían aprobada, en contra de lo exigido por la normativa (art. 74 del EBEP, art. 15 de la LRFPP, art. 90.2 de la LRBRL y art. 126.4 del TRRL), frente al 46,7% que sí tenían la RPT aprobada.

De las 42 entidades que contaban con RPT, solamente 34 declaran que la misma se había publicado en el BOP, tal como exige el art. 127 del TRRL, y 4 de ellas, además la tienen publicada en la página Web de al Entidad.

Relación de Puestos de Trabajo (RPT)				
Tipo de Entidad		RPT aprobada	RPT publicada en el BOP	RPT publicada en la web
Comarca	Nº Ent.	1	1	0
	%	100,0	100,0	0,0
Diputación	Nº Ent.	9	8	1
	%	100,0	88,9	11,1
Municipio > 5.000 habitantes	Nº Ent.	22	20	3
	%	71,0	64,5	9,7
Municipio < 5.000 habitantes	Nº Ent.	10	5	0
	%	20,4	10,2	0,0
Total	Nº Ent.	42	34	4
	%	46,7	37,8	4,4

CUADRO Nº 91

En cuanto a las plantillas de personal correspondientes al año 2011, de las 18.357 plazas existentes en las 90 Entidades fiscalizadas, el 66,0% (12.112) era personal funcionario; el 32,1% (5.885) personal laboral fijo y el 2,0% (360) personal eventual.

Sin embargo, según declaran las propias Entidades, en el mismo ejercicio, figuraban en nómina, un total de 20.220 personas, es decir, había más personas trabajando, que plazas existentes, lo cual puede tener su origen, en la presencia del personal laboral temporal que no figura en las plantilla de personal.

Personal que figura en nómina en el ejercicio 2011									
Tipo de Entidad		Funcionario de carrera	Funcionario interino	Personal laboral fijo	Personal eventual de confianza	Personal laboral temporal	Personal laboral temporal (no estructural)	Otros	Total
Comarca	Nº Ent.	3	0	33	0	0	36	24	96
	%	3,1	0,0	34,4	0,0	0,0	37,5	25,0	100,0
Diputación	Nº Ent.	3.660	497	1.045	81	827	492	85	6.687
	%	54,7	7,4	15,6	1,2	12,4	7,4	1,3	100,0
Municipio >5.000 hab.	Nº Ent.	6.339	586	2.846	116	2.223	742	141	12.993
	%	48,8	4,5	21,9	0,9	17,1	5,7	1,1	100,0
Municipio < 5.000 hab.	Nº Ent.	83	19	138	2	103	94	5	444
	%	18,7	4,3	31,1	0,5	23,2	21,2	1,1	100,0
Total	Nº Ent.	10.085	1.102	4.062	199	3.153	1.364	255	20.220
	%	49,9	5,5	20,1	1,0	15,6	6,7	1,3	100,0

CUADRO Nº 92

De las 20.220 efectivos existentes en las 90 Entidades, el personal dedicado a las funciones de fiscalización y contabilización, era de 419 personas, es decir el 2,1% del total de empleados públicos, según la distribución que figura en el cuadro siguiente.

Tipo de Entidad	Nº Entidades	Empleados públicos en áreas de fiscalización y contabilidad					Nº medio de empleados por Entidad
		FHE	Otros funcionarios	Personal laboral	Total	%	
Comarca	1	1	0	2	3	0,7	3,0
Diputación	9	16	106	3	125	29,8	13,9
Municipios > 20.000 hab.	15	22	147	7	176	42,0	11,7
Municipios 5.000-20.000 hab.	16	14	27	12	53	12,6	3,3
Municipios < 5.000 hab.	49	42	14	6	62	14,8	1,3
Total	90	95	294	30	419	100,0	4,7
%		22,7	70,2	7,2	100		

CUADRO N° 93

En cuanto a la distribución del personal que realiza funciones de fiscalización y contabilización, había 95 puestos ocupados por FHE, que representan el 22,7% del total del personal del área.

Además de los FHE, según las respuestas al cuestionario, en las 90 Entidades de la muestra, en 2011 había 329 empleados públicos ejerciendo funciones de control interno y contabilidad. Su distribución, según Escala/Subescala o clase de pertenencia, era la siguiente: 56 Técnicos de Administración General o Especial, 169 Administrativos, 87 Auxiliares Administrativos y 17 clasificados como “Otros”, que agrupa diversas clases y categorías profesionales, con el detalle que se recoge en el cuadro incluido a continuación.

La diferencia entre el número de empleados ejerciendo funciones de control interno y contabilidad que se obtiene de los datos de la nomina (324) y los facilitados a través del cuestionario (329), probablemente sea producto de que se hayan tomado distintas referencias temporales.

Personal en funciones de control interno y contabilidad no FHE						
Clases de personal	Funcionario de carrera	Funcionario interino	Personal laboral	Sin clasificar	Total	%
Técnicos de Admón General o Especial	46	8	2		56	17,0
Administrativos	157	5	7		169	51,4
Auxiliares Administrativos	56	16	15		87	26,4
Otros				17	17	5,2
Total	259	29	24	17	329	100,0
%	78,7	8,8	7,3	5,2	100,0	

CUADRO N° 94

IV. 3. 2. VALORACIÓN DEL RESPONSABLE DE LA INTERVENCIÓN, SOBRE LA DOTACIÓN DE PERSONAL ASIGNADO A FUNCIONES DE CONTROL INTERNO Y CONTABILIDAD.

Entre las pruebas realizadas, se ha recabado la opinión de los responsables de la Intervención de las 90 Entidades fiscalizadas, sobre la dotación de personal asignado a las áreas de control interno y contabilidad.

En 7 Entidades de la muestra las funciones de contabilidad están separadas de la intervención, por lo que la valoración de la dotación de personal en estos casos, también se realiza de forma diferenciada.

A través de varias aseveraciones prefijadas, se solicitaba de los responsables de dichas áreas, señalar, entre ellas la que correspondiera a su Entidad, reservándose un apartado de “Otros”, para detallar, en su caso, la específica problemática no incluida en las anteriores descripciones.

Hay que señalar que esta pregunta obtuvo un nivel de contestación bastante inferior al de resto de las formuladas. Sin tener en cuenta el apartado de “Otros”, el abanico de afirmaciones sin contestar va desde un mínimo del 25,6% a un máximo del 46,7%.

Los resultados agregados se presentan en el cuadro incluido a continuación, y los resultados por tipo de Entidad en los Anexos al Informe.

Valoración del responsable de la Intervención sobre las dotaciones de personal en funciones de control interno y contabilidad					
Valoración		Sí	No	No contesta	Total
Adecuada en número	Nº Ent.	36	31	23	90
	%	40,0	34,4	25,6	100,0
Adecuada en cualificación	Nº Ent.	41	24	25	90
	%	45,6	26,7	27,8	100,0
Falta de personal Técnico	Nº Ent.	37	17	36	90
	%	41,1	18,9	40,0	100,0
Falta de formación	Nº Ent.	30	23	37	90
	%	33,3	25,6	41,1	100,0
Elevada inestabilidad y/o rotación	Nº Ent.	14	34	42	90
	%	15,6	37,8	46,7	100,0
Otros	Nº Ent.	6	1	83	90
	%	6,7	1,1	92,2	100,0

CUADRO Nº 95

Debido a las contradicciones en las respuestas aportadas a algunas de las preguntas formuladas, en la tabla anterior se han excluido los datos resultantes de dichas preguntas.

En cuanto a la dotación de personal, la consideran adecuada en número el 40% y en cualificación el 45,6%, frente al 34,4% y 26,7%, respectivamente, que lo valoran de forma negativa.

Por tipo de Entidad, según el cuadro que figura en los Anexos, se observa que la mayoría de los Interventores de las Diputaciones y la Comarca consideran que su dotación personal es adecuada en número.

Para los Municipios, en el tramo de mayores de 5.000 habitantes, 11 consideran la dotación adecuada, frente a 13 que responden de forma negativa; en el tramo de Municipios menores de 5.000 habitantes, existe igualdad a 17, entre los que responden de forma positiva y los que responde de forma negativa.

Respecto a la formación del personal, los Interventores y/o Secretarios-Interventores, mayoritariamente consideran que es insuficiente, en un 33,3%, según queda reflejado en el cuadro anterior.

Un 41,1% de los responsables de Intervención manifiestan carencias de personal técnico. A excepción de la Comarca, en todos los tipos de Entidades, quienes manifiestan falta de personal técnico superan a los que no lo consideran, aunque la diferencia es distinta según el tipo de Entidad. Así, en las Diputaciones, la diferencia entre unos y otros es mínima (4 a 3), mientras que en los Municipios tanto mayores como menores de 5.000 habitantes, la diferencia es mayor (17 a 7 y 16 a 6, respectivamente).

El 15,6% de los Interventores o Secretarios-Interventores declaran que en su plantilla existe una elevada inestabilidad del personal o una excesiva rotación del mismo, frente al 37,8% que se pronuncia en sentido negativo. El resto no contesta.

IV. 3. 3. FUNCIONES ASIGNADAS A LA INTERVENCIÓN. ATRIBUCIÓN DE OTROS COMETIDOS DISTINTOS A LOS DE CONTROL INTERNO Y CONTABILIDAD

En relación con las funciones de la Intervención o Secretaría-Intervención de la Entidad, se ha solicitado información a las Entidades fiscalizadas sobre la asignación de otras

funciones diferentes a las de control interno y contabilidad, habiendo contestado afirmativamente 67 Entidades, el 74,4% del total.

Las respuestas fueron muy variadas y de difícil sistematización, dado que en unos casos se declaraban funciones genéricas que podrían contener múltiples funciones específicas, mientras que otros supuestos, se enumeran exclusivamente algunas funciones específicas.

La principal función declarada fue la de presupuestación, al margen de las correspondientes a la función de Secretaría, concurrentes en las Entidades clasificados en clase 3ª. Como funciones específicas indicadas por varias Entidades figuran: contratación, subvenciones, urbanismo, atención al público, etc.

Sobre este particular, no cabe más que hacer expresa remisión a la parte 1ª de esta Fiscalización. Allí se detallan y analizan con exhaustividad todas y cada una de las funciones, según la subescala de pertenencia, atribuidas a los FHE, sin que la función de presupuestación, ni las adicionales señaladas en las respuestas, se encuentren comprendidas dentro de los cometidos legales de ninguno de los puestos de trabajo reservados a FHE.

No obstante, el artículo 166 del TRRL, de vigencia transitoria (D.T. 7ª del EBEP), permitía asignar a los puestos de trabajo reservados a FHE, “otras funciones distintas o complementarias”, precepto que hay que interpretar de forma restrictiva y con las debidas cautelas, en la medida en que puede afectar a la objetividad, imparcialidad e independencia en el ejercicio las funciones públicas necesarias y reservadas.

Dentro del análisis realizado, se ha solicitado información a las Entidades fiscalizadas sobre la asignación de funciones a FHE. En concreto, se preguntó sobre una lista cerrada de funciones, que se incluyen en el siguiente cuadro, con los resultados reflejados:

Funciones asignadas a FHE.						
Funciones		Sí	No	Delegado en la Diputación	No contesta	Total
Presupuestación	Nº Ent.	57	32	X	1	90
	%	63,3	35,6		1,1	100,0
Tesorería	Nº Ent.	40	50		0	90
	%	44,4	55,6		0,0	100,0
Recaudación	Nº Ent.	30	15	44	1	90
	%	33,3	16,7	48,9	1,1	100

CUADRO Nº 96

Llama la atención el elevado número de respuestas afirmativas (63,3%) otorgado a las funciones de presupuestación en todo tipo de Entidades, pese a que dichos cometidos no se encuentran atribuidos legalmente a FHE.

En cuanto a las funciones de Tesorería contestaron afirmativamente el 44,4% del total, y negativamente el 55,6%. Lógicamente las Entidades en las que las funciones de Tesorería no están reservadas a FHE son las de menor tamaño, dada la posibilidad legal de atribuir dichos cometidos a un miembro de la Corporación o funcionario de la misma.

Con respecto a la Recaudación, destaca el elevado porcentaje de Entidades que tienen delegadas dichas funciones en la Diputación, en un 48,9%, correspondiendo en su gran mayoría a Municipios de menos de 5.000 habitantes, que han delegado en 38 casos dichas funciones en la institución provincial.

A través de otra pregunta del cuestionario, se solicitó de las Entidades fiscalizadas que indicaran el órgano que realiza las funciones de presupuestación. Una vez depuradas las respuestas facilitadas, se obtienen los siguientes resultados:

Órgano que realiza las funciones de presupuestación.					
		Sí	No	No contesta	Total
Un órgano específico de la Entidad independiente de la Intervención	Nº Ent.	5	49	36	90
	%	5,6	54,4	40,0	100,0
Un órgano específico con el apoyo técnico de la Intervención	Nº Ent.	4	48	38	90
	%	4,4	53,3	42,2	100,0
La Intervención	Nº Ent.	73	9	8	90
	%	81,1	10,0	8,9	100,0
Otros	Nº Ent.	10	8	72	90
	%	11,1	8,9	80,0	100,0

CUADRO N° 97

El mayor número de respuestas obtenidas (81,1%) señalan (nuevamente) a la Intervención, como órgano encargado de la presupuestación, afectando indistintamente a todo tipo de Entidades. El resto de las opciones planteadas, presentan valores considerablemente más bajos, entre el 11,1% y 4,4%.

En el apartado de “Otros” se incluyen algunos casos de Entidades, que contestan simultáneamente a dos alternativas, pero que, realmente, más que señalar otro órgano que participe en la presupuestación, lo que hacen es aclarar el papel del Interventor (6).

IV. 3. 4. LA TESORERÍA: FUNCIONES CONTABLES.

En respuesta a la pregunta formulada a las Entidades de la muestra, acerca de la realización de funciones contables por los departamentos de Tesorería, han contestado tanto afirmativamente como negativamente 45, exactamente la mitad para cada una de las opciones.

Por tipo de entidad, la Comarca declara que la Tesorería no realiza funciones contables, mientras que las 9 Diputaciones manifiestan que sí las realizan; en los Municipios mayores de 5.000 habitantes predominan aquellos en que la Tesorería realiza funciones contables (26 a 5), en cambio en los Municipios menores de 5.000 habitantes predominan los que no las realizan (39 a 10).

La Tesorería realiza funciones contables			
Tipo de Entidad	SÍ	NO	Total
Comarca	0	1	1
Diputación	9	0	9
Municipio > 5.000 habitantes	26	5	31
Municipio < 5.000 habitantes	10	39	49
Total	45	45	90
%	50,0	50,0	100,0

CUADRO N° 98

Respecto a las fases que contabiliza la Tesorería en los municipios que se manifestaron afirmativamente, de la información facilitada, se puede extraer la conclusión, de que la principal función contable que ejerce la Tesorería en materia de gastos, la realiza en la fase de “Realización del pago material” en 42 Entidades, seguida de “Devolución fianzas (avales)” en 31 casos. Con respecto a la contabilidad de ingresos, las Entidades de la muestra declararon que la Tesorería contabilizaba “Cobros” en 37 casos y “Constitución de fianzas” en 30 Entidades. Los resultados agregados se recogen en el siguiente cuadro, y los resultados por tipo de Entidad en los Anexos al Informe.

Funciones contables de la Tesorería.				
Fases	SI	NO	No contesta	Total
Gastos-Ordenación del pago	29	12	4	45
Gastos-Realización pago material	42	2	1	45
Gastos-Devolución fianzas (avales)	31	10	4	45
Gastos-Otros	3	1	41	45
Ingresos-Cobros	37	7	1	45
Ingresos-Constitución fianzas (avales)	30	11	4	45
Ingresos-Otros	5	1	39	45

CUADRO N° 99

Entre las 5 Entidades que manifestaron, en ingresos, que la Tesorería realizaba otras funciones contables distintas de las dos explícitamente mencionadas, hay 1 Entidad, que señala como motivo, la falta de Interventor, situación esta última, que pone de nuevo de manifiesto la insuficiencia de medios de muchas Entidades Locales, para desarrollar adecuadamente las funciones reservadas y necesarias, de control interno y contabilidad.

La realidad puesta de manifiesto a través de los resultados anteriores, contrasta con las previsiones legales contenidas en el TRLHL, que atribuyen a la Intervención de forma inequívoca, la función contable (art. 204.1), salvo en Entidades a las que resulte aplicable el Título X de la LBRL (Municipios de gran población), que disponen de un órgano específico con funciones de contabilidad (art. 134), si bien su titular, también deberá ser FHE. No obstante, los antecedentes legislativos sobre la materia, sí contemplaban el ejercicio de determinadas funciones contables a cargo de la Tesorería (art. 6.2 del R.D. 1174/1987), lo cual puede encontrarse en la base de tan extendida práctica en las Entidades Locales.

Pese a ello, la normativa actual contable y presupuestaria, permite concluir lo siguiente:

1. La contabilidad de los entes locales ha de integrar un solo sistema de información, respondiendo al principio de unidad de contabilidad.
2. La competencia de la gestión o llevanza de dicha contabilidad se atribuye a la Intervención, o tratándose de Entidades sujetas al régimen de organización de los Municipios de gran población, al órgano u órganos que se determinen en el Reglamento orgánico municipal.
3. La contabilidad ha de satisfacer una multiplicidad de fines, entre los que destaca el de suministrar información a los gestores, y dicha información, habrá de incluir, en los casos previstos en el art. 207 del TRLHL, tanto la relativa a la ejecución presupuestaria, como la derivada de los movimientos y la situación de la Tesorería (reglas 106, 94 y 31 de las ICN, ICS e ICB respectivamente).

IV. 3. 5. GRADO DE PERMANENCIA EN EL DESEMPEÑO DE LOS PUESTOS DE TRABAJO RESERVADOS A FUNCIONARIOS CON HABILITACIÓN ESTATAL.

Con objeto de analizar el grado de permanencia en el desempeño de los puestos de trabajo reservados a FHE con funciones de control interno y contabilidad, se solicitó

información a las Entidades de la muestra relativa al número de personas que han desempeñado dichos puestos, durante los últimos 5 años.

Nº de personas que han desempeñado en los últimos 5 años el puesto de Interventor o Secretario-Interventor.										
Tipo de Entidad	0	1	2	3	4	5	6	7	8	Total
Comarca	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1
Diputación	0	4	2	3	0	0	0	0	0	9
Municipio > 5.000 habitantes	0	16	4	6	1	3	0	0	1	31
Municipio < 5.000 habitantes	1	35	5	3	3	2	0	0	0	49
Total	1	56	11	12	4	5	0	0	1	90
%	1,1	62,2	12,2	13,3	4,4	5,6	0,0	0,0	1,1	100,0

CUADRO Nº 100

Para el caso de Interventor o Secretario-Interventor, el puesto más significativo, contestaron las 90 Entidades. En la mayoría, el 62,2% de las Entidades, este puesto había sido desempeñado por una única persona. El número de Entidades con 2 ó 3 personas, representan el 12,2% y 13,3%, y aquellas en las que el puesto ha sido desempeñado por 4 ó 5 personas, suponen el 4,4% y 5,6%, respectivamente. Por último, resulta llamativo el caso de 1 Ayuntamiento en que el puesto de Interventor ha sido desempeñado por 8 personas en los 5 años analizados.

Los puestos de colaboración de Intervención (Viceinterventor y Adjunto a la Intervención) presentan un nivel de rotación escasamente significativo.

De forma específica se ha analizado el desempeño por funcionarios propios de la Entidad, mediante nombramiento accidental, de los puestos de Intervención o Secretario-Interventor reservados a FHE en el año 2011, dado el carácter residual de este tipo de nombramientos.

El número de Entidades con nombramientos accidentales durante el año 2011, fue de 9, todos Municipios mayores de 5.000 habitantes, y las personas que desempeñaron el puesto fueron 11, dado que en un Ayuntamiento, desempeñaron el puesto de Intervención con carácter accidental durante dicho ejercicio, 3 personas. Respecto a la categoría profesional de las personas con nombramiento accidental, eran 4 Técnicos de Administración General o Especial, 3 Administrativos y 3 Auxiliares; en 1 Entidad se señaló "Otros cuerpos".

En cuanto al nivel de permanencia, en los puestos de Intervención cubiertos mediante nombramiento accidental, todos los desempeñados por Auxiliares administrativos,

permanecieron menos de un año, mientras que en el caso de los conferidos a Técnicos y Administrativos, todos menos uno en cada categoría, permanecieron más de cuatro años.

Años de permanencia de nombramientos accidentales en puestos de Interventor o Secretario-Interventor						
Funcionarios Corporación		- 1 año	+ 1 año	+ 2 años	+ 4 años	Total
Técnico de Administración General/Especial	Nº Ent.	0	1	0	3	4
	%	0,0	25,0	0,0	75,0	100,0
Administrativo	Nº Ent.	1	0	0	2	3
	%	33,3	0,0	0,0	66,7	100,0
Auxiliar Administrativo	Nº Ent.	3	0	0	0	3
	%	100,0	0,0	0,0	0,0	100,0
Otros	Nº Ent.	0	0	0	1	1
	%	0,0	0,0	0,0	100,0	100,0

CUADRO Nº 101

IV. 3. 6. DESEMPEÑO DE LAS FUNCIONES DE CONTROL INTERNO Y CONTABILIDAD EN VARIOS ENTES. AGRUPACIONES DE MUNICIPIOS Y ACUMULACIONES. ENTES DEPENDIENTES

La concurrencia de un mismo FHE en varios puestos de trabajo, se encuentra expresamente contemplada en la normativa reguladora, bien sea a través de la figura de las Agrupaciones de Municipios para el sostenimiento en común del puesto de Secretaría (art. 3 del R.D.1732/1994), o como forma de provisión de los puestos de trabajo reservados a FHE, en el caso de las acumulaciones (art. 31.3 del R.D.1732/1994).

Dichos instrumentos ya fueron objeto de análisis en el Informe referido a la organización del control interno, con un ámbito territorial, que abarcaba todas las Entidades Locales del territorio de la Comunidad Autónoma de Castilla y León.

Con referencia al ámbito específico de la muestra analizada, han declarado la existencia de Agrupaciones, 28 de los 80 Municipios que integran la muestra, lo que representa un 35% del total analizado. No han contestado 6 Municipios, de los cuales, 4 son Ayuntamientos capitales de provincia, y los 2 restantes, Municipios menores de 5.000 habitantes, que según los registros de la Junta de Castilla y León, no figuran agrupados con ningún otro Municipio a los efectos de sostenimiento en común del puesto de trabajo de Secretaría.

De los 28 Municipios que contestaron afirmativamente, 1 es mayor de 5.000 habitantes; además se ha considerado como perteneciente a una Agrupación de 2 Municipios,

el puesto de Intervención clasificado en clase 2ª declarado por otro Municipio de más 5.000 habitantes; los 26 restantes, son Municipios menores de 5.000 habitantes.

En cuanto al número de Municipios que integran las Agrupaciones, se puede concluir que la mayoría de ellas las integran, entre 2 y 3 Municipios.

Número de Municipios que integran la Agrupación					
Tipo de Entidad	2	3	4	5	Total
Municipio > 5.000 habitantes	2	0	0	0	2
Municipio < 5.000 habitantes	9	10	4	3	26
Total	11	10	4	3	28
%	39,3	35,7	14,3	10,7	100,0

CUADRO N° 102

En relación a la acumulación del puesto de trabajo de Interventor o Secretario-Interventor con otro reservado a FHE en otras Entidades (Ayuntamientos, Mancomunidades, Consorcios y similares), contestaron afirmativamente 25 Entidades (el 25,8%): 4 Diputaciones, 5 Municipios mayores de 5.000 habitantes y 16 Municipios menores de 5.000 habitantes.

Desempeño por Interventor o Secretario-Interventor de otros puestos de trabajo en acumulación				
Tipo de Entidad	Sí	NO	No contesta	Total
Comarca	0	1	0	1
Diputación	4	3	2	9
Municipio > 5.000 habitantes	5	23	3	31
Municipio < 5.000 habitantes	16	30	3	49
Total	25	57	8	90
%	27,8	63,3	8,9	100,0

CUADRO N° 103

Mayoritariamente predominan los casos de 1 Entidad en acumulación (14).

Número de Entidades acumuladas por cada Interventor o Secretario-Interventor						
Tipo de Entidad	1	2	3	4	8	Total
Diputación	2	1	1	0	0	4
Municipio > 5.000 habitantes	3	0	1	1	0	5
Municipio < 5.000 habitantes	9	2	3	1	1	16
Total	14	3	5	2	1	25
%	56,0	12,0	20,0	8,0	4,0	100,0

CUADRO N° 104

En cuanto a la duración de las acumulaciones, contestaron 24 Entidades, la mitad de las cuales llevaban con acumulaciones más de 4 años. La segunda duración más repetida, es la de 1 año (7 Entidades), seguida de la de 3 años (3 Entidades).

Duración de las acumulaciones de puestos de trabajo, por el Interventor o Secretario-Interventor						
Tipo de Entidad	1 año	2 años	3 años	4 años	+ 4 años	Total
Diputación	2	0	1	0	1	4
Municipio > 5.000 habitantes	0	0	0	0	5	5
Municipio < 5.000 habitantes	5	1	2	1	6	15
Total	7	1	3	1	12	24
%	29,2	4,2	12,5	4,2	50	100

CUADRO N° 105

Por otra parte, respecto al ejercicio de las funciones reservadas de control interno y contabilidad, en los Entes dependientes (Organismo autónomo local, Entidad pública empresarial local y Sociedad mercantil local), dado que no ostentan la condición de Entidades Locales, carecen de puestos de trabajo reservados a FHE, correspondiendo determinadas funciones de control interno y contabilidad, al titular del puesto de trabajo de Intervención de la Entidad Local de la que dependan (arts. 204.2, 214.1 y 220 del TRLHL).

A este respecto, las 90 Entidades de la muestra declararon la existencia de 73 Entes dependientes, con la distribución que se refleja en el cuadro insertado a continuación. La inmensa mayoría de los Entes dependientes corresponden a Diputaciones o a Municipios mayores de 5.000 habitantes.

Entes dependientes de las Entidades fiscalizadas				
Tipo de Entidad	Organismos autónomos	Entidades públicas empresariales y sociedades mercantiles con capital íntegro de la EE.LL.	Sociedades mercantiles participadas mayoritariamente	Total
Comarca	1	0	0	1
Diputación	14	4	1	19
Municipios > 5.000 hab.	17	16	16	49
Municipios < 5.000 hab.	3	1	0	4
Total	35	21	17	73
%	47,9	28,8	23,3	100,0

CUADRO N° 106

IV. 4. ASISTENCIA TÉCNICA DE LAS DIPUTACIONES PROVINCIALES Y EL CONSEJO COMARCAL

El artículo 36 de la LBRL declara como competencia propia de la Diputación la asistencia y la cooperación jurídica, económica y técnica a los Municipios, especialmente los de menor capacidad económica y de gestión, señalando en su artículo 26.3, que dicha asistencia se dirigirá preferentemente al establecimiento y adecuada prestación de los servicios públicos mínimos, así como la garantía del desempeño en las Corporaciones municipales de las funciones públicas a que se refiere el número 3 del artículo 92 de la misma Ley, funciones públicas, que como ha quedado dicho, son las necesarias que han de existir en todas las Corporaciones Locales.

Asimismo, el Consejo Comarcal del Bierzo, en virtud de lo previsto en el artículo 8 de la Ley 1/1991, de 14 de marzo, por la que se crea y regula la Comarca de El Bierzo, se encuentra facultado, a través del servicio de cooperación y asistencia municipales, para el ejercicio de competencias relacionadas con el asesoramiento y asistencia técnica, jurídica y económica a los municipios incluidos en su ámbito territorial.

En el marco de las actuaciones implícitas a la presente fiscalización, y en consonancia con las funciones legalmente atribuidas a las Provincias y a la Comarca del Bierzo, relacionadas con la asistencia y cooperación jurídica, económica y técnica a los Municipios, se solicitó a las nueve Diputaciones y al Consejo Comarcal del Bierzo, la remisión de diversa información relacionada con el ejercicio de dichas competencias, mediante la cumplimentación de los cuestionarios elaborados al efecto.

La explotación de esta información, ha servido de base para el análisis de los resultados, que se exponen en los siguientes apartados.

IV. 4. 1. PUESTOS DE TRABAJO EXISTENTES EN LOS SERVICIOS DE ASISTENCIA

Según la información aportada por las por las 9 Diputaciones y por el Consejo Comarcal del Bierzo, en los Servicios de Asistencia (SAT) existían 141 puestos, de los que a 31 de diciembre de 2010 se encontraban ocupados 136, y a 31 de diciembre de 2011, 134 puestos.

Personal de los Servicios de Asistencia Técnica (SAT) de las Diputaciones y del Consejo Comarcal del Bierzo.						
PROVINCIA	FHE	ADMÓN. GENERAL	ADMÓN. ESPECIAL	PERSONAL LABORAL	TOTAL	%
AVILA	2	4	7		13	9,2
BURGOS	2	11	6		19	13,5
LEÓN	2	6	11		19	13,5
COMARCA EL BIERZO	1			8	9	6,4
PALENCIA	3	1	6	1	11	7,8
SALAMANCA	2	7	7	1	17	12,1
SEGOVIA	2	3	6		11	7,8
SORIA	3	2	5	1	11	7,8
VALLADOLID	2	5	7		14	9,9
ZAMORA	3	6	8		17	12,1
TOTAL	22	45	63	11	141	100,0
%	15,6	31,9	44,7	7,8	100,0	

CUADRO Nº 107

Según la información aportada, los SAT que más puestos tienen, son los de las provincias de Burgos y León con 19 puestos ocupados, que representan cada uno el 13,5% del total. Les siguen, las provincias de Salamanca y Zamora con 17 puestos ocupados (12,1%). El SAT de Valladolid, declara 14 puestos ocupados, aunque manifiesta la existencia de otros dos Servicios fuera del SAT (Servicio de Urbanismo y Servicio Técnico de Obras), que también prestan asistencia a las Entidades Locales, y disponen, conjuntamente, de 14 puestos ocupados. El resto de los SAT oscila entre 13 y 11 puestos, a excepción del Consejo Comarcal que, con 9 puestos, es el menos dotado.

Según el tipo de personal que lo desempeña, se observa que casi la mitad (44,7%) corresponde a funcionarios de Administración Especial. Donde más funcionarios figuran de este tipo, es en el SAT de León con 11 funcionarios, seguido del de Zamora con 8. En el único SAT en el que no existe ningún funcionario de Administración Especial es en la Comarca del Bierzo.

En los SAT de las 9 Diputaciones y Consejo Comarcal, únicamente existen 22 Funcionarios de Habilitación Estatal, lo que representa el 15,6 % del total de puestos. Donde más FHE figuran, es en los SAT de Palencia, Soria y Zamora con 3, y donde menos, en la Comarca del Bierzo con 1, único funcionario en este SAT.

Respecto a los puestos reservados a FHE, existe una diferencia de 2 puestos, entre los que se declaran en los cuestionarios (22) y los que figuran en Informe referido a la

organización del control interno (20). Dicha diferencia obedece a las fechas de referencia consideradas. En los cuestionarios las fechas de referencia son 31/12/2010 y 31/12/2011, mientras que los análisis realizados en el Informe señalado, basculan sobre la fecha del Listado Histórico facilitado por la Junta de Castilla y León de 22/02//2013.

El personal laboral es el tipo de puesto más minoritario, con 11 puestos en total, que se concentran mayoritariamente en el Consejo Comarcal del Bierzo con 8 puestos; existe 1 puesto de laboral en los SAT de Palencia, Salamanca y Soria.

Con objeto de conocer las funciones desarrolladas por los Servicios de Asistencia se ha analizado la denominación de los puestos aportada por las Entidades fiscalizadas.

Una vez depurada la información remitida, los puestos presentan denominaciones variadas, y no existe homogeneidad entre los SAT a la hora de asignar denominación a los distintos puestos. Se han agrupado las denominaciones, cuyas diferencias eran fácilmente adaptables, obteniéndose 41 denominaciones de puestos diferentes. En el siguiente cuadro se recoge la denominación de los puestos más numerosos y su dotación:

Denominación de los puestos de trabajo en los SAT en las Diputaciones y en la Comarca del Bierzo.												
Puesto de trabajo	DP ÁV	DP BU	DP LE	CC BI	DP PA	DP SA	DP SE	DP SO	DP VA	DP ZA	Total	%
SECRETARIO-INTERVENTOR	2		2	1	3	2		2	2	3	17	12,1
AUXILIAR ADMINISTRATIVO	2	4	1	1	1	1		1	2	1	14	9,9
ADMINISTRATIVO						5	1	1	2	4	13	9,2
ARQUITECTO	1	1	2	1	1		1	3		1	11	7,8
ARQUITECTO TÉCNICO		2	3			3		1		2	11	7,8
JEFE DE SECCIÓN		5	2				3				10	7,1
JEFE DE SERVICIO	1	1	1		1		1	1	1	1	8	5,7
ASESOR JURÍDICO		2		1	1					1	5	3,5
JEFE DE NEGOCIADO	1	1	2								4	2,8
TÉCNICO AUXILIAR INFORMÁTICO					2		2				4	2,8
INGENIERO TÉCNICO INDUSTRIAL	1		1							1	3	2,1
JEFE DE UNIDAD						1	2				3	2,1
TÉCNICO EN INFORMÁTICA		2						1			3	2,1
OTROS	5	1	5	5	2	5	1	1	7	3	35	24,8
Total	13	19	19	9	11	17	11	11	14	17	141	100
%	9,2	13,5	13,5	6,4	7,8	12,1	7,8	7,8	9,9	12,1	100	

CUADRO N° 108

El puesto con mayor dotación es el de Secretario-Interventor, con 17 puestos, y donde más puestos aparecen con tal denominación, es en los SAT de Palencia y Zamora.

Existen 14 puestos de Auxiliar Administrativo, distribuidos casi uniformemente (1 ó 2) entre todos los SAT, con las excepciones de los de Burgos, con 4, y Segovia que no declara ninguno.

El tercer lugar lo ocupan los puestos de Administrativo, con una dotación de 13, que se concentran mayoritariamente en los SAT de Salamanca (5) y Zamora (4).

Los puestos de Arquitecto y Arquitecto Técnico son los cuartos más mayoritarios, con 11 puestos, en ambos casos. Todos los SAT, salvo los de Salamanca y Valladolid, declaran puestos de Arquitecto.

Los puestos de Arquitecto Técnico presentan una distribución irregular. Los que más tienen son, los SAT de las Diputaciones de León y Salamanca, que disponen de 3 puestos los SAT de Burgos y Zamora declaran 2 y el SAT de Soria dispone de 1; no figura ningún puesto con esta denominación en los SAT de la Comarca del Bierzo, Ávila, Palencia y Segovia.

Las Entidades declaran 10 puestos de Jefe de Sección, correspondiendo casi la mitad, al SAT de Burgos (5) y el resto, 3 a Segovia y 2 a León.

Figuran 8 puestos de Jefe de Servicio, que corresponden uno a cada SAT, a excepción de la Comarca y Salamanca, que no disponen de dicho puesto

Los demás puestos ya no son cuantitativamente significativos. El siguiente puesto más numeroso en los SAT, es el de Asesor Jurídico con 5 (2 en Burgos, 1 en la Comarca, 1 en Palencia y 1 en Zamora). Cuatro (4) son los puestos de Jefe de Negociado y Técnico Auxiliar Informático, y 3 los de Ingeniero Técnico Industrial, Jefe de Unidad y Técnico en Informática.

IV. 4. 2. FUNCIONES DESARROLLADAS POR LOS SERVICIOS DE ASISTENCIA

Con relación a las funciones que realizan los SAT y su distribución porcentual entre las distintas tareas, se solicitó información a las Diputaciones y el Consejo Comarcal, estableciendo 13 funciones estándar y la posibilidad de incluir otras distintas de las anteriores.

Dado que las Diputaciones de León y Salamanca no cumplieron los datos sobre distribución porcentual, el análisis posterior se realiza sobre los 8 SAT restantes.

En el cuadro insertado más adelante se reflejan los resultados obtenidos. Respecto a estos datos, hay que tener en cuenta que se trata de estimaciones realizadas por los SAT, dado que no existen registros de los tiempos de dedicación, y como tal hay que interpretarlos, aproximaciones sobre el funcionamiento de los SAT.

Funciones de asistencia y asesoramiento desarrolladas por los SAT										
Nº	Materia	Ávila	Burgos	Comarca	Palencia	Segovia	Soria	Valladolid	Zamora	Media
1	Informes técnicos urbanísticos	30,0	9,4	21,0	14,0	45,2	30,0	---	10,0	20,0
2	Asesoramiento jurídico general	15,0	26,2	26,4	14,0	3,4	20,0	35,0	20,0	20,0
3	Asesoramiento económico y contable	15,0	25,1	23,0	14,0	11,0	10,0	20,0	10,0	16,0
4	Cierre/apertura de contabilidad a Entidades locales	1,0	3,1	1,4	14,0	9,4	---	15,0	12,5	7,0
5	Coordinación/impartición de cursos de formación	10,0	0,4	0,1	7,0	3,4	10,0	10,0	12,5	6,7
6	Informes jurídicos urbanísticos	3,0	1,6	3,6	14,0	---	---	5,0	10,0	4,7
7	Representación y defensa en juicio	---	0,4	0,0	10,0	12,1	5,0	---	10,0	4,7
8	Llevanza de la gestión del padrón municipal de habitantes	---	0,5	0,0	9,0	13,0	---	5,0	2,5	3,7
9	Ejercicio de funciones necesarias en las Entidades locales	1,0	1,2	0,1	4,0	1,5	2,0	---	12,5	2,8
10	Llevanza de contabilidad a Entidades locales	1,0	0,3	3,1	0,0	---	---	10,0	---	1,8
11	Dirección de obras	2,0	0,0	0,0	---	---	---	---	---	0,3
12	Redacción de memorias valoradas	0,1	0,1	1,4	---	1,0	---	---	---	0,3
13	Redacción de proyectos técnicos	1,0	---	---	---	---	---	---	---	0,1
	Suma funciones estándar	79,1	68,3	80,1	100,0	100,0	77,0	100,0	100,0	88,1
	Modernización administrativa y tramitación electrónica.	---	19,5	---	---	---	---	---	---	2,4
	Asesoramiento Medioambiental	---	---	---	---	---	10,0	---	---	1,3
	Asistencia técnica informática	---	---	13,9	---	---	10,0	---	---	3,0
	Resto "otras funciones"	20,9	12,2	6,1	---	---	3,0	---	---	5,3
	Total otras funciones	20,9	31,7	19,9	---	---	23,0	---	---	11,9
	Porcentaje total	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

CUADRO Nº 109

Las funciones que más se realizan de media, son las de “Informes técnicos urbanísticos” y “Asesoramiento jurídico general”, con un 20% en ambos casos.

En la primera de ellas, el mayor porcentaje lo tiene el SAT de Segovia con el 45,2 %, seguido del de Ávila y Soria con un 30%. El SAT de Valladolid no asigna ningún porcentaje a esta función, y señala que estos informes los realiza un servicio diferente al propio SAT (Servicio de Urbanismo).

En la segunda de las funciones citadas (“Asesoramiento jurídico general”) el SAT con más porcentaje en esta función, es el de Valladolid, con un 35%, seguido por la Comarca, con el 26,4%, y el menor es el declarado por el SAT de Segovia (3,4%).

La tercera función que más dedicación acapara en los SAT, es la de “asesoramiento económico y contable”, con una media de 16%. La distribución entre los SAT es más uniforme en este caso, pues el porcentaje mayor, que corresponde al SAT de Burgos, es del 25,1%, y los mínimos son los de Soria y Zamora, con el 10% cada uno.

La siguiente función en importancia dista mucho de las tres anteriores. La media es de un 7%, y se corresponde con la función “Cierre/apertura de contabilidad a Entidades Locales” Los SAT que declaran mayor dedicación a esta tarea, son el de Valladolid, con el 15%, y el de Palencia, con el 14%. En el extremo opuesto están los SAT de Soria, que no le asigna ningún valor, y los de Ávila y la Comarca del Bierzo, con unos testimoniales 1% y 1,4% respectivamente.

La “Coordinación/impartición de cursos de formación” representa en los SAT una media del 6,7%, con ratios significativos en los de Zamora con el (12,5%) y en los de Ávila, Soria y Valladolid (10% en cada uno).

La función “Informes jurídicos urbanísticos” únicamente presenta valores significativos en los SAT de Palencia (14%) y Zamora (10%), y arroja una media de 4,7%. La misma media obtiene la función “Representación y defensa en juicio”, que presenta el mayor valor en el SAT de Segovia, con el 12,1%; en 2 SAT se manifiesta que no realizan dicha función, y el SAT de Valladolid, manifiesta que no se realiza con personal propio, sino a través de Convenio con el Colegio de Abogados.

Sorprende que la novena función en importancia en los 8 SAT analizados, sea la de “Ejercicio de las funciones necesarias en las Entidades locales”, con uno de los valores más bajos de toda la tabla, circunstancia que ya fue objeto de análisis en el Informe referido a la organización del control interno. La media de los valores declarados para esta función por los

8 SAT, es del 2,8%, y todos, excepto el de Valladolid, dispusieron parte de sus medios para esta finalidad, aunque la Comarca declara un 0,1%. Únicamente presenta un valor relevante, en el SAT de Zamora, el 12,5%.

Las funciones “Dirección de obras”, “Redacción de memorias valoradas” y “Redacción de proyectos técnicos” tienen una media insignificante, las dos primeras el 0,3%, y la última el 0,1%. No obstante, en los SAT de Burgos, Palencia y Zamora se declara que estas funciones son realizadas por otros Servicios Técnicos; en el SAT de Soria se declara lo mismo respecto a las funciones “Dirección de Obras” y “Redacción de Proyectos Técnicos”, y en el SAT de Valladolid respecto a la “Redacción de Memorias Valoradas” (Servicio Técnico de Obras).

Aparte de las definidas como estándar, aparecen otras 30 funciones declaradas por alguno de los 8 SAT analizados. En unos casos son funciones diferentes a las anteriores, y en otros, simplemente representan pequeñas variaciones o matices de las funciones estándar. Las funciones que requieren una dedicación del 10% o más para alguno de los SAT, se encuentran principalmente relacionadas con la asistencia técnica informática. Así, el SAT de la Comarca del Bierzo, dedica el 13,9% a dicha función, el de Soria el 10% y el de Burgos, el 19,5% a la “Modernización administrativa y tramitación electrónica”. Resulta una excepción, por razón de la materia, el SAT de Soria con “Asesoramiento medioambiental”, al que dedica el 10%. Destacan asimismo, los valores asignados de forma global al capítulo “Resto otras funciones” por las Diputaciones de Ávila (20,9%) y Burgos (12,19%), si bien, algunas de ellas, podrían incardinarse en las funciones “estándar” que figuran en la lista recogida en el cuadro anterior (Certificaciones obras, actas de replanteo, Asesoramiento materia contratación, Régimen jurídico y personal, Bienes y Servicios, Régimen electoral, Procedimiento administrativo, Informes y Asesoramiento Medio Ambiental)

IV. 4. 3. LLEVANZA DE LA CONTABILIDAD POR LOS SERVICIOS DE ASISTENCIA

Los SAT declaran la llevanza de la contabilidad de 453 Entidades, de las cuales 408 eran Entidades Locales Menores, 41 Municipios y 4 Mancomunidades.

Los SAT de Ávila y Burgos contabilizan exclusivamente a municipios (5 y 7 respectivamente), mientras que los de la Diputación de León y la Comarca, contabilizan

exclusivamente Entidades Locales Menores (321 y 87 respectivamente). Por su parte, el SAT de Valladolid contabiliza las operaciones de 29 Municipios y 4 Mancomunidades.

Prestación del servicio de llevanza de la contabilidad por los SAT						
Tipo de Entidad	Ávila	Burgos	Comarca	León	Valladolid	Total
Entidad Local Menor			87	321		408
Mancomunidad					4	4
Municipio	5	7			29	41
Total	5	7	87	321	33	453
%	1,1	1,5	19,2	70,9	7,3	100,0

CUADRO N° 110

El SAT de Zamora es el único que expresamente manifiesta que no contabiliza las operaciones de ninguna Entidad Local, aunque hay que suponer que el resto de los SAT, no cumplieron el apartado por no llevar las citadas contabilidades.

IV. 4. 4. PRESTACIONES INFORMÁTICAS DESARROLLADAS POR LAS DIPUTACIONES Y EL CONSEJO COMARCAL, PARA LAS ENTIDADES LOCALES.

Respecto a las prestaciones informáticas desarrolladas para las Entidades Locales de su ámbito territorial, se solicitó información a las Diputaciones y la Comarca, sobre un listado de 6 tipos de prestación, que se detallan en el siguiente cuadro, con la posibilidad de incluir otras no contempladas en dicho listado.

Prestaciones informáticas de las Diputaciones y Comarca para las Entidades Locales											
Prestaciones informáticas	DP ÁV	DP BU	DP LE	CC BI	DP PA	DP SA	DP SE	DP SO	DP VA	DP ZA	Total
Programas informáticos de contabilidad	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	10
Asignación de correo electrónico	1	1	1	1	1	1	1	1	1		9
Sistema de control remoto	1	1	1	1	1	1	1	1	1		9
Elaboración de páginas web	1	1		1	1	1	1	1	1		8
Adquisición equipos informáticos			1			1	1	1	1		5
Programas de ofimática			1		1	1		1	1		5
Total prestaciones estándar	4	4	5	4	5	6	5	6	6	1	46
Otras prestaciones	10	7	6	0	0	7	7	14	6	2	59
Total general	14	11	11	4	5	13	12	20	12	3	105

CUADRO N° 111

La única prestación que realizaban las 10 Entidades consultadas, recaía en “programas informáticos de contabilidad”. La “asignación de correo electrónico” y el “sistema de control

remoto” son ejercidas por todas las instituciones provinciales y por la Comarca, excepto la Diputación de Zamora; no obstante en esta última, se declara una prestación de “asistencia remota” que podría no diferir mucho de la última prestación estándar. El servicio de elaboración de páginas Web es prestado por 8 Entidades, todas, excepto las Diputaciones de León y Zamora. Las dos últimas prestaciones normalizadas tienen el mismo número de Entidades que los facilitan que las que no lo prestan. Así, la “adquisición de equipos informáticos” es ejercida en las Diputaciones de Salamanca, Segovia, Soria y Valladolid y por la Comarca del Bierzo, y la prestación del servicio de programas de ofimática (tratamiento de textos/hoja de cálculo/bases de datos) es declarado por las Diputaciones de Palencia, Salamanca, Soria y Valladolid y por la Comarca del Bierzo.

En conclusión, en cuanto a la prestación de los 6 servicios informáticos normalizados, se observa que las Diputaciones de Salamanca, Soria y Valladolid prestan los 6; las Diputaciones de Palencia y Segovia, y la Comarca del Bierzo, no prestan uno de los seis; las de Ávila, Burgos y León no prestan dos de los seis y la Diputación de Zamora sólo presta uno de los seis, con la matización realizada respecto al “sistema de control remoto”.

Además de los 6 servicios citados, las 10 Entidades supramunicipales, enumeraron otras 56 prestaciones con 3 únicas repeticiones. En cuanto al número de estas prestaciones informáticas adicionales, la Diputación de Soria declara en total 14 prestaciones diferentes, seguida de la de Ávila con 10; Burgos, Salamanca y Segovia, relacionan 7, León y Valladolid, 6, y Zamora 2. La Comarca del Bierzo y Palencia no detallan ninguna prestación adicional.

Tal como se ha indicado, la única prestación que en materia informática han venido realizando todas las Entidades consultadas, han sido las relacionadas con programas informáticos de contabilidad utilizados por las Entidades Locales de su ámbito de actuación, provincial o comarcal.

Hay que tener en cuenta que el sistema de información contable (SICAL), según las Instrucciones de contabilidad local, debe encontrarse configurado informáticamente, constituyendo dicho aspecto una de las principales señas de identidad de la contabilidad local. Por lo tanto, el conocimiento de las herramientas informáticas utilizadas por las Entidades Locales, resulta de gran importancia, dados los condicionantes tecnológicos a los que se encuentran sometidos los procedimientos contables de los Entes Locales.

Por ello, al igual que se solicitó a las 90 Entidades Locales de la muestra, información relacionada con los programas contables utilizados por cada una de ellas, se ha hecho lo propio con las Diputaciones y Consejo Comarca del Bierzo, en relación con las Entidades Locales de su ámbito de actuación, con objeto de identificar las aplicaciones contables instaladas en todas las Entidades Locales de la Comunidad Autónoma.

Las Entidades consultadas, Diputaciones y Consejo Comarcal del Bierzo, han facilitado información sobre el programa informático de contabilidad utilizado por 1.655 Entidades, que corresponden a Municipios, Entidades Locales Menores, Mancomunidades/ Otras Entidades asociativas y Consorcios. Poniendo en relación dicha información con el número total de Entidades Locales existentes en Castilla y León (4.795), una vez excluidas Diputaciones, Municipios capitales de provincia y aquellos con población superior a 20.000 habitantes, que están fuera del ámbito de actuación de los SAT, la información recibida, se refiere al 34,5% del total.

Se han declarado 7 distintos programas de contabilidad local, cuatro mayoritarios y tres residuales. A continuación, se analiza su grado de implantación en las Entidades Locales pertenecientes al concreto ámbito territorial (provincial/comarcal). La codificación asignada, es la misma que se incluyó en el epígrafe IV.2.2. (Sistemas informáticos de contabilidad), si bien en aquel caso, el análisis se limitaba a las aplicaciones informáticas declaradas por las 90 Entidades de la muestra. A los programas informáticos que no figuren en el citado epígrafe IV.2.2., se les asignará el correspondiente código correlativo a partir del último allí señalado (nº 20,...).

En el correspondiente Anexo de los que se acompañan al presente Informe, se desglosan las aplicaciones informáticas de contabilidad instaladas en las Entidades Locales, por provincia y tipo de entidad, según la información facilitada por las Diputaciones y el Consejo Comarcal del Bierzo, cuyos datos han sido puestos en relación con los que obran en el Censo del Sector Público Local de Castilla y León, de este Consejo de Cuentas.

El programa informático más utilizado por las Entidades Locales, es el suministrado por la Empresa 01, instalado en 741 entidades, lo que representa el 44,8% de las Entidades informadas. Este programa es el único conocido de las Entidades de la Comarca del Bierzo y de las provincias de Palencia, Segovia y Zamora.

El segundo programa que se declara más utilizado es el suministrado por la Empresa 05, con 458 Entidades Locales, lo que representa el 27,7% de las entidades informadas. Este programa es el único conocido de la provincia de Burgos y minoritario en la provincia de Soria.

El tercer programa más usado es el de la Empresa 02, con 283 Entidades Locales, lo que representa el 17,1% de las entidades informadas, con implantación en la totalidad de las declaradas por las Diputaciones de León y Salamanca, salvo 1 Ayuntamiento en el caso de León.

El último programa significativo, Empresa 04, con 160 Entidades Locales, representa el 9,7% de las entidades informadas, usado exclusivamente en Soria de forma mayoritaria.

Hay otros 3 programas con implantación más minoritaria, en las provincias de Ávila y Soria, que se corresponden con los de las Empresas 03,16 y 20.

En el siguiente cuadro se recogen los resultados de esta prueba, circunscritos al ámbito de los Municipios.

Provincia/ Comarca	Aplicaciones informáticas instaladas en los Municipios de Castilla y León.								Sin identificar	Total Municipios (*)	% Aplicaciones informáticas/ Total Municipios
	nº 1	nº 5	nº 2	nº4	nº 20	nº 16	nº 3	Total			
ÁVILA					6			6	241	247	2,4
BURGOS		283						283	85	368	76,9
COMARCA DEL BIERZO	35							35	1	36	97,2
LEÓN	1		170					171	1	172	99,4
PALENCIA	163							163	27	190	85,8
SALAMANCA			105					105	256	361	29,1
SEGOVIA	124							124	84	208	59,6
SORIA		29		144		6	1	180	2	182	98,9
VALLADOLID	180							180	42	222	81,1
ZAMORA	92							92	155	247	37,2
Total	595	312	275	144	6	6	1	1.339	894	2.233	60,0
% s/ 1.339	44,4	23,3	20,5	10,8	0,4	0,4	0,1	100,0			
% s/ 2.233	26,6	14,0	12,3	6,4	0,3	0,3	0,0	60,0	40,0	100,0	

(*) Se excluyen los Municipios capitales de provincia y mayores de 20.000 habitantes

CUADRO Nº 112

Según estos datos, de los 2.233 Municipios menores de 20.000 habitantes, que son los que se encuentran dentro de su campo de actuación, los SAT han identificado las aplicaciones de contabilidad utilizadas por el 60% (1.339), presentando los mayores índices de control sobre dichos aplicativos, las Diputaciones de León y Soria y el Consejo Comarcal del Bierzo (por encima del 97%) y las Diputaciones de Palencia, Valladolid y Burgos (entre el 77% y el 86%), aunque en términos absolutos, la que mayor valor declara es la Diputación de Burgos (283), seguida de las de Soria, Valladolid, León y Palencia (entre 180 y 163).

Hay que tener en cuenta que, en su mayor parte, las aplicaciones informáticas, sobre las que se ha facilitado información, han sido instaladas, auspiciadas o se encuentran bajo el soporte técnico de las Diputaciones o del Consejo Comarcal, con la excepción de la Diputación de Soria, que, si bien ha facilitado información sobre cuatro aplicaciones, sólo asume el soporte técnico de la aplicación contable nº 4.

IV. 4. 5. ACTIVIDADES FORMATIVAS DESARROLLADAS POR LAS DIPUTACIONES Y EL CONSEJO COMARCAL.

Una de las funciones que han venido desarrollando las Diputaciones y al Consejo Comarcal del Bierzo, han sido las acciones formativas, por ello con objeto de conocer el alcance de estas actuaciones, se solicitó a dichas Entidades, que asignasen de forma estimativa, el peso relativo dentro de toda la actividad formativa realizada en los últimos 5 años (100%), de cada una de las materias incluidas en el cuadro insertado más adelante.

La Comarca del Bierzo no ha contestado a este apartado, desconociéndose si ha realizado acciones formativas o no, por ello se excluye del análisis. Cuatro Diputaciones, no desglosan el porcentaje o lo hacen de forma incorrecta. Por la denominación de ciertas materias formativas, algunas Diputaciones parecen haber contestado sobre todas las actividades formativas de la Diputación, cuando la pretensión de la pregunta, no era otra que la referida a la asistencia técnica a las Entidades Locales.

Teniendo en cuenta dichas limitaciones, el análisis realizado se reduce a las materias más significativas sobre las que ha versado la actividad formativa desplegada por las Diputaciones respecto a las Entidades Locales de su ámbito territorial. Los resultados obtenidos se reflejan en el cuadro incluido a continuación.

Actividades formativas dirigidas a Entidades Locales coordinadas/impartidas por las Diputaciones y Consejo Comarcal del Bierzo.										
Materia	DP ÁV	DP BU	DP LE	DP PA	DP SA	DP SE	DP SO	DP VA	DP ZA	Total
Contratación administrativa	1	1	1	1	1	1	1	1	1	9
Estabilidad presupuestaria	1	1	1	1		1	1	1	1	8
Gestión económico-financiera, presupuestaria y contable posterior a 2006	1	1	1	1		1	1	1	1	8
Urbanismo	1	1	1	1		1	1	1	1	8
Informática contable		1	1	1		1	1	1	1	7
Informática general (tratamiento de textos, hoja de cálculo, correo electrónico ...)	1	1		1	1	1	1	1		7
Gestión patrimonial	1			1		1	1	1	1	6
Específico de cierre/apertura de contabilidad			1				1	1	1	4
Rendición telemática de la Cuenta General a través de la Plataforma de rendición			1	1			1	1		4
Otras	2		1		28	4	17	1		53
Total actividades formativas	8	6	8	8	30	11	26	10	7	114

CUADRO Nº 113

Las 9 Diputaciones han desarrollado actividades formativas sobre “Contratación administrativa”; y todas ellas, excepto la de Salamanca, han impartido también actividades formativas sobre “Gestión económico-financiera, presupuestaria y contable posterior a 2006”, “Estabilidad presupuestaria” y “Urbanismo”.

Hay 7 Diputaciones que han desarrollado cursos sobre “Informática contable” (todas excepto Ávila y Salamanca) e “Informática general” (todas excepto León y Zamora), y 6 sobre “Gestión patrimonial”. El resto de las materias señaladas son impartidas por menos de la mitad de las Diputaciones; en concreto “Específico de cierre/apertura de contabilidad” y “Rendición telemática de la cuenta general a través de la Plataforma de rendición” han sido desarrolladas por 4 Diputaciones.

Aparte de las materias relacionadas en el cuadro anterior, 6 Diputaciones manifestaron realizar actuaciones formativas sobre otras materias, todas menos las de Burgos, Palencia y Zamora.

La Diputación que más materias formativas declara impartir, incluyendo las fijadas como estándar, es la de Salamanca, con 30 materias, si bien, respecto a estas últimas, es la que menos formación realiza, ya que de las 9 materias fijadas sólo imparte formación sobre 2.

El segundo lugar lo ocupa la Diputación de Soria con 26 materias formativas impartidas, y a mucha distancia, se encuentran las demás: Segovia con 11, Valladolid con 10, Ávila, León y Palencia con 8, Zamora con 7, y la que menos Burgos con 6.

Respecto a la importancia de cada una de las acciones formativas en los SAT, dadas las limitaciones señaladas, no se ha podido examinar con el mismo detalle. No obstante, de los datos aportados sí se puede concluir que, entre las fijadas como estándar, de media el peso relativo más elevado corresponde a “Informática general”, con diferencia respecto al resto, si bien es posible que este peso se haya visto incrementado por la posibilidad de que algún SAT, como se ha dicho anteriormente, haya dado información sobre toda la actividad formativa de la Diputación. El segundo y tercer lugar, con porcentajes parecidos, lo ocupan “Gestión económico-financiera, presupuestaria y contable” e “Informática contable”, y a continuación se encuentran “urbanismo” y “contratación administrativa”.

V. CONCLUSIONES

Se incluyen en este apartado las conclusiones que se desprenden del trabajo efectuado, con los objetivos, alcance, y las limitaciones señalados en el apartado II.

A) CONTROL INTERNO. [Apartado IV.1]

- 1) Respecto a la forma de regulación por la Entidad de las funciones asignadas al órgano de control interno, en la gran mayoría de las Entidades que disponen de regulación específica sobre control interno, que representan un 58,9% de las que integran la muestra, se materializa a través de las Bases de ejecución del Presupuesto, resultando insignificante el número de Entidades, que regulan esta materia, mediante reglamento interno (1,1%) o a través de algún otro instrumento de ordenación (2,2%). De las 36 Entidades que manifiestan carecer de regulación, 27 corresponden a Municipios menores de 5.000 habitantes.

Del examen de las Bases de Ejecución facilitadas, se deduce que muchas de ellas (31,4%), se ajustan a un modelo normalizado, realidad que es más frecuente en los Municipios de menor tamaño. Sin embargo, se ha detectado que, en algunos casos, estas Bases normalizadas no se han adaptado a las circunstancias concretas de la Entidad.

- 2) De las 90 Entidades analizadas, el 31,1% tienen establecida la fiscalización limitada de gastos, opción elegida, principalmente, por Entidades de mayor nivel poblacional. Los Municipios de menor tamaño, no suelen hacer uso de dicho procedimiento, pues de las 49 Entidades de la muestra, correspondientes a la franja de población de menos de 5.000 habitantes, en 42 casos no tienen establecida la fiscalización limitada.
- 3) En cuanto al tipo de gastos sobre los que se aplica la fiscalización limitada, de las Entidades que la tienen establecida, el 89,3% utiliza dicho procedimiento para los gastos relacionados con personal y contratación administrativa, y el 82,1% para los relacionados con las subvenciones. Se aplica también dicho procedimiento fiscalizador, a otro tipo de gastos (el 46,4%), como los contratos patrimoniales, arrendamiento de inmuebles, operaciones financieras, etc.
- 4) Las Entidades Locales que establezcan la fiscalización previa limitada de gastos, vienen obligadas legalmente a realizar otra plena con posterioridad, según mandato del TRLHL (art. 219.3), utilizando para ello técnicas de muestreo o auditoría. Sin embargo, las

Entidades objeto de examen, de forma mayoritaria, manifiestan no realizar dichas actuaciones de fiscalización plena posterior, en 26 casos, de los 28 que disponen de fiscalización previa limitada.

- 5) Respecto a los ingresos, una parte muy significativa de las Entidades Locales fiscalizadas, tiene implantada la sustitución de la fiscalización previa de derechos, por la inherente a la toma de razón en contabilidad, el 66,7% de las mismas, bien sea de forma total (53,3%) o parcialmente (13,3%).
- 6) En cuanto al resultado de la fiscalización previa, del total de los informes emitidos con tal carácter en 2011 por las Entidades fiscalizadas (16.734 informes), el 8% (1.335) se emitieron con reparos, y el 0,7% de los informes emitidos (118) presentan discrepancias no resueltas.
- 7) El control financiero y el control de eficacia, las otras dos formas ejercicio del control interno en las Entidades Locales, apenas se encuentra implantado en las Entidades fiscalizadas. De la muestra analizada, manifiestan tener establecido el control financiero 10 Entidades y el control de eficacia 1 Entidad. El control financiero es más frecuente en los Municipios con población superior 5.000 habitantes que disponen de entes dependientes (Sociedades Mercantiles).
- 8) En relación con las fechas de aprobación de las actuaciones administrativas del ciclo presupuestario y contable, los índices medios de cumplimiento registrados en las Entidades fiscalizadas son, el 13,3% en la aprobación del Presupuesto, el 63,3% en la Liquidación del Presupuesto, el 56,7% en la formación de la Cuenta General y el 68,9% en la aprobación de dicha Cuenta.

Atendiendo al tipo de entidad, los mejores índices de cumplimiento los presentan las Diputaciones. También tienen índices más altos que la media los Ayuntamientos menores de 5.000 habitantes, en todas las fases salvo en la de aprobación del Presupuesto, mientras que los Municipios mayores de 5.000 habitantes registran niveles de cumplimiento inferiores a la media.

- 9) Del análisis del contenido del Informe del Interventor, que debe acompañar al expediente de aprobación del Presupuesto, se desprende que el grado de comprobación de los distintos requisitos que debe cumplir, presenta diferencias importantes.

De los 12 aspectos analizados, los valores más elevados, se alcanzan en la comprobación de la nivelación presupuestaria (en el 94% de los informes examinados), la documentación complementaria (52,4%), los estados de gastos e ingresos y el Estado de previsión de movimientos y situación de la deuda (51,2% en ambos casos), y las Bases de ejecución (46,4%). El resto de los requisitos son objeto de verificación en menos del 30% de los informes analizados, registrándose los niveles más bajos en la comprobación de los plazos y procedimiento de elaboración y aprobación del Presupuesto (6% y 7,1%).

Sobre los aspectos no verificados, los informes de fiscalización examinados, en unos casos se limitan a realizar una reseña normativa y/o descriptiva y en otros no se pronuncian. En concreto, hay un elevado número de informes que no se pronuncian sobre la estructura presupuestaria (52,4%), Programas de de inversiones y financiación cuatrienales (44%), plazos de elaboración y aprobación del Presupuesto (39,3%) y Estado de previsión y movimientos y situación de la deuda (31%).

Respecto al pronunciamiento final de los informes sobre el presupuesto, la mayoría de ellos se emiten con opinión favorable o favorable con observaciones (65,5%), y un número muy significativo se emiten sin opinión (31,0%).

- 10) Respecto al Informe del Interventor sobre la Liquidación del Presupuesto, al igual que en el caso anterior, los niveles de comprobación de los requisitos exigibles no son homogéneos. Los aspectos analizados, presentan los siguientes ratios de comprobación: el Resultado Presupuestario y el Remanente de Tesorería en el 62,1% de los informes, el contenido de la Liquidación en el 46,0%, los saldos de dudoso cobro en el 34,5%, los derechos pendientes de pago y obligaciones pendientes de pago en el 28,7% y los remanentes de crédito en el 25,3%.

Con relación a la adopción de medidas legales a adoptar en caso de existencia de Remanente de Tesorería negativo (art. 193 del TRLHL), de los informes examinados, no resultaba aplicable en el 34,5% de los caso y se verifica su cumplimiento sólo en el 14,9% de los informes.

En el resto de los informes, el tratamiento sobre los requisitos exigibles es variable; en unos casos se incluye una reseña normativa y/o descriptiva (el 95,4% de los informes respecto al procedimiento de aprobación), en otros sólo se cuantifican las magnitudes, y en otros no se pronuncian. En esta última situación, se encuentra un elevado número de

informes, respecto a los remanentes de crédito (42,5%), saldos de dudoso cobro y adopción de medidas legales en caso de Remanente negativo (36,8% en ambos) y contenido de la Liquidación (39,3%).

Respecto al pronunciamiento final de los informes, algo más de la mitad se emiten con opinión favorable o favorable con observaciones (56,3%), y un número muy elevado se emiten sin opinión (41,4%).

11) De las actuaciones relacionadas con la estabilidad presupuestaria, se destacan los siguientes resultados, en relación al cumplimiento de lo previsto en la normativa aplicable:

- La mayoría de las Entidades fiscalizadas, emiten el preceptivo informe de estabilidad con motivo de la Liquidación (87,8%) y de la aprobación (76,7%) del Presupuesto, pero el índice de cumplimiento con respecto a las modificaciones presupuestarias es muy inferior (36,7%).
- En el 87,8% de los casos, el Pleno ha tenido conocimiento de los informes de Intervención sobre estabilidad presupuestaria.
- Únicamente el 16,7% de las Entidades afirman realizar el plan económico-financiero que exige la normativa de estabilidad presupuestaria, mientras que el 26,7% no lo realizan o no contestan, y el 56,7% restante manifiesta que no le es aplicable.

12) Los aspectos más relevantes que se han puesto de manifiesto en el examen de los informes emitidos por la Intervención, sobre el cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, en la Liquidación del Presupuesto, han sido los siguientes:

- Con relación a los ajustes para adaptar el saldo presupuestario a los criterios de contabilidad nacional (SEC-95), el 46,8% no realizaron ninguno de los ajustes establecidos, circunstancia que afecta mayoritariamente a Entidades menores de 5.000 habitantes (75%).
- En el resto de las Entidades, la aplicación de dichos ajustes tampoco presenta índices elevados. Entre otros, el ajuste derivado de la cuenta (413) “Acreedores por gastos pendientes de aplicar al presupuesto”, es aplicado por el 31% de las Entidades que confirmaron utilizar dicha cuenta; el ajuste de los ingresos fiscales con criterio de

caja sólo es seguido por el 7,6% y el ajuste de los gastos financieros es realizado por el 38% de las Entidades.

- El principio de estabilidad presupuestaria sobre los presupuestos consolidados, se cumple en el 77,3% de las Entidades en las que resulta aplicable.
- En cuanto al resultado final de los informes, el 59,5% refleja el cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, resultando mayor en las Entidades de menor población, que en los Municipios mayores y Diputaciones; sin embargo, este resultado hay que valorarlo juntamente con los ajustes realizados, pues precisamente reflejan mayor cumplimiento aquellas Entidades en las que no se han tenido en cuenta los ajustes para adecuar el déficit presupuestario al SEC-95.

13) En los expedientes de concertación de operaciones de crédito, las Entidades de la muestra, de forma mayoritaria, manifiestan que se cumple con la emisión del preceptivo informe de la Intervención, a que se refiere el artículo 52.2 del TRLHL. Y en la mayor parte de los casos (80,8%), dicho informe se pronuncia sobre los aspectos esenciales de la operación (órgano competente y procedimiento, verificación de ahorro neto positivo y cumplimiento del límite legal del capital vivo).

14) Respecto a la fiscalización de los procedimientos de contratación administrativa, se destacan los siguientes resultados:

- En relación con las comprobaciones a realizar por el órgano de control interno, respecto a lo que se consideran aspectos esenciales del procedimiento, el aspecto que más concita la atención de los órganos de control interno, es la existencia de crédito adecuado y suficiente (70,0%) y el que menos, el preceptivo informe de necesidad del servicio que promueve la contratación, al que han contestado en sentido afirmativo, el 41,1% de las Entidades consultadas.
- No obstante, respecto al total de comprobaciones realizadas, influye de forma destacada el tamaño de la Entidad, siendo más elevado el número de comprobaciones realizadas, en las entidades de mayor tamaño..
- En la fase de adjudicación de los contratos, el mayor nivel de verificaciones, corresponde a la comprobación de la existencia de propuesta de adjudicación por parte de la Mesa de contratación, habiéndose contestado afirmativamente a la misma

en el 33,3% de los casos; en el 22,2% de los casos únicamente se informa de forma genérica la fiscalización de conformidad, y en el mismo porcentaje anterior (22,2%), solamente se suscribe el documento contable de disposición/compromiso de gasto.

- En 23 casos las Bases de ejecución no regulan el control y la fiscalización de la contratación; 19 corresponden a Municipios de menos de 5.000 habitantes, 3 a Municipios mayores de 5.000 habitantes, y 1 Diputación.
- De las 7 Diputaciones que afirman realizar fiscalización previa limitada, 5 tienen reguladas en sus Bases de Ejecución, los extremos a comprobar en cumplimiento del citado artículo 219.2 c) del TRLHL. Del análisis realizado, se desprende, que la fiscalización limitada que realizan algunas Diputaciones (4), es bastante amplia.
- De los 7 Ayuntamientos capitales de provincia que manifiestan realizar fiscalización previa limitada, en 6 de ellos, las BE contienen unas disposiciones bastante amplias sobre los extremos adicionales a comprobar.
- Respecto del resto de los Municipios que afirman realizar fiscalización previa limitada (9), solo 3 tienen regulados en sus Bases los extremos adicionales.
- Del examen de los informes de los Municipios menores de 5.000 habitantes, se desprende que muchos de ellos no verificaban ni siquiera los extremos mínimos exigidos por el artículo 219.2 del TRLHL para la fiscalización previa limitada.

15) Del análisis de la fiscalización de las subvenciones, se destacan los siguientes resultados:

- En el 13,3% de las Entidades analizadas, no se fiscalizan las bases reguladoras de la concesión de subvenciones, y en el 24,4% no se fiscaliza la concesión directa de subvenciones.
- En cuanto al tipo de verificaciones que los órganos fiscalizadores de las Entidades consultadas, realizan en la concesión directa de subvenciones, los mayores índices de comprobación, recaen en la existencia de crédito adecuado y suficiente (100% de los informes), juntamente con la competencia del órgano y la adecuación, en caso de subvenciones directas, a los supuestos establecidos en el artículo 22.2 de la Ley de Subvenciones (96,7% en ambos casos).

- En la fase de justificación de la subvención, las comprobaciones más habituales se refieren tanto a la competencia del órgano que aprueba la justificación, como en el importe justificado. Los índices más bajos recaen en la comprobación de existencia del informe del área gestora con un 37,8%.
- Todos los Ayuntamientos de capitales de Provincia realizan informe de fiscalización, en cambio, de las nueve Diputaciones, dos no lo han aportado, a pesar de que en la respuesta al cuestionario, una de ellas señale que sí se emite informe.
- De los 28 informes analizados, en 16 casos la subvención directa se instrumentó a través de convenio, en 8 casos mediante resolución administrativa y en los e restantes no se menciona como se instrumentó la subvención.

16) Respecto al procedimiento de fiscalización de la nómina de personal, el 12,2% de las Entidades analizadas realiza comprobaciones por muestreo, y el 68,9% manifiesta que sólo se fiscalizan las variaciones mensuales; en el 2,2% se realizan las dos comprobaciones, y en el 16,7% no se realiza ninguna de ellas.

En cuanto a la comprobación de la nómina en su integridad, en el 45,6% de la Entidades se realiza con una periodicidad menor al año, en el 24,4% anualmente y el 6,7% con una periodicidad mayor al año. El 23,3% de las Entidades no lo realiza en ningún caso o no contesta.

17) Las aprobaciones o modificaciones de Ordenanzas fiscales en las Entidades de la muestra, de forma mayoritaria (76,7%), son informadas por la Intervención. Y en cuanto al contenido de dicho informe, la gran mayoría se pronuncia sobre los aspectos más relevantes, con índices que superan o rozan el 90%, a excepción la adecuación de la ordenanza a la normativa vigente en materia de bonificaciones y exenciones, cuya verificación se reduce al 61,1% de los informes.

18) Con relación a la omisión de fiscalización, el 27,8% de la Entidades fiscalizadas declaran que en dicho supuesto, la Intervención emite algún informe sobre el particular, frente al 18,9% en las que no se emite ningún informe. En el resto de los casos, no es aplicable o no contestan. Y en cuanto a los aspectos sobre los que se pronuncia la Intervención, resultan mayoritarios los informes en los que se pone de manifiesto la existencia de crédito adecuado y suficiente para hacer frente a las obligaciones pendientes (72,0%), en

cambio los informes que lo hacen, respecto a la procedencia de la revisión de los actos dictados con infracción del ordenamiento jurídico, son muchos menos (32%).

- 19) En 2011, 39 las Entidades fiscalizadas aprobaron expedientes de reconocimiento extrajudicial de créditos, derivados de gastos imputables a ejercicios anteriores; dichos expedientes, se elevaron a 373, con un importe total de 35.201.911 euros.

Respecto a la motivación del reconocimiento extrajudicial, en el 50% de los informes se justifica por corresponder a gastos de ejercicios anteriores; en el 9,4%, además se menciona la doctrina del “enriquecimiento injusto de la Administración”, y en un 25% de los informes, añaden a los anteriores, la ausencia de procedimiento en la contratación por parte de la administración.

- 20) Un 40% las Entidades de la muestra no ha implantado el registro de facturas, que resulta obligatorio según la normativa vigente (Ley 15/2010, de 5 de julio), y sólo el 26,6% solicitan justificación al órgano gestor, cuando transcurre más de un mes entre la entrada de las facturas en el registro y el reconocimiento de la correspondiente obligación.
- 21) El establecimiento de Plan de disposición de fondos y Programa de tesorería en las Entidades examinadas, es muy limitado, 4 Entidades (4,4% de la muestra), en el primer caso y 1 Entidad (1,1%) en el segundo.
- 22) La mayoría de las Entidades consultadas (55,6%), realiza conciliaciones bancarias con carácter mensual; el 36,7% las realiza anualmente y el 4,4% de forma semanal.
- 23) Con relación a los pagos a justificar, el 16,7% de las Entidades fiscalizadas declaran la existencia de pagos pendientes de justificar, que han superado los tres meses, en contra de lo dispuesto en el artículo 190.2 del TLHL, y el 24,4% confirmaron no cumplir con las exigencias legales relativas a la presentación de las cuentas justificativas de los pagos a justificar, en plazo y con los justificantes adecuados.
- 24) El 100% de las Diputaciones y el 41,9% de las Municipios mayores de 5.000 habitantes tienen establecido el sistema de Anticipos de caja fija, mientras que únicamente el 10,2% en los Municipios menores 5.000 habitantes han hecho uso de dicho procedimiento. Mayoritariamente se justifican según establecen las propias Bases de ejecución del presupuesto.

25) En relación con la gestión patrimonial de las Entidades fiscalizadas, se destacan los siguientes resultados:

- Un 50% de las Entidades fiscalizadas, no disponen de Inventario de bienes y derechos aprobado y actualizado, oscilando el grado de incumplimiento, entre el 33,3% en las Diputaciones y el 54,8% en los Ayuntamientos de Municipios mayores de 5.000 habitantes.
- Respecto a los instrumentos de gestión urbanística en las Entidades (convenios urbanísticos y proyectos de actuación), la Intervención fiscalizó dichos procedimientos sólo en el 21,6% de los tramitados.
- La actuación de la Intervención en la fiscalización de las altas y bajas del inventario, se redujo al 19 %.
- De las Entidades de la muestra, 48 no reflejan en sus Bases de ejecución nada con respecto a la fiscalización en los procedimientos relacionados con contratos patrimoniales.

26) Respecto al contenido de los informes de fiscalización de los procedimientos de gestión patrimonial (enajenación de bienes inmuebles), en general, el mayor número de comprobaciones acumuladas es realizado por Diputaciones y Ayuntamientos de más de 5.000 habitantes, mientras que en los Ayuntamientos de menor tamaño, se reduce el nivel de control.

En relación a los aspectos esenciales, hay 2 Entidades que no se pronuncian sobre ninguno de ellos, y en 2 Municipios, que además son capitales de provincia, las comprobaciones se han reducido en 1 caso, a verificar la competencia del órgano, y en otro, al cálculo del porcentaje de los recursos ordinarios.

Los siguientes aspectos son explicitados en menos del 60% de los informes analizados: organo competente, advertencia de afectación a gastos no corrientes, informe propuesta del servicio u órgano competente, existencia de pliegos de cláusulas administrativas particulares, procedimiento de adjudicación y existencia de informe jurídico.

Respecto al sentido del pronunciamiento final de los informes, en el 11,8% de los casos es favorable, en otro 11,8% se formulan reparos, y en el 76,5% restante, se emiten sin opinión.

B) CONTABILIDAD. [Apartado IV.2]

- 27) De las 90 Entidades de la muestra, el 46,7% han aprobado normas en materia contable; por tanto, más de la mitad de las Entidades analizadas carecen de dichas normas, incumpliendo el mandato de las Instrucciones de contabilidad local (reglas 7 y 8 de la ICN e ICS).

En cuanto a los aspectos regulados por las normas contables aprobadas, el valor más elevado corresponde a los criterios para el cálculo de los derechos de cobro de dudosa o imposible recaudación, en el 40,0% de los casos. Las Entidades que regulan los aspectos relativos a procedimientos contables, documentos contables y criterios de amortización del inmovilizado, oscilan entre el 21% y el 28%, y el aspecto menos regulado son los procedimientos para la inspección de Organismos autónomos y Sociedades mercantiles.

- 28) Con relación a la organización de la contabilidad por parte de las Entidades fiscalizadas, el 87,8% de las Entidades analizadas, manifiestan carecer de norma interna donde se reflejen los cometidos y responsabilidades asignados al personal adscrito a los servicios de contabilidad. Son las Diputaciones las que, en términos porcentuales, más se ocupan de organizar dichas materias (el 33,3%), resultando prácticamente inexistente en los Municipios menores de 5.000 habitantes.

- 29) En cuanto a la segregación de funciones, cabe subrayar que el 67,3% de los Municipios menores de 5.000 habitantes incluidos en el análisis, manifiestan que las personas adscritas al servicio de contabilidad no son independientes del servicio de caja y bancos (Tesorería), circunstancia que afecta también a otro tipo de servicios (liquidación de tributos, custodia de valores, recibos y efectos a cobrar e Inventarios.).

- 30) La realización periódica de actuaciones de revisión contable, a fin de detectar posibles deficiencias, es muy poco habitual en las Entidades analizadas, resultando mayoritarios los casos en los que ni se revisan los documentos que sirven de base a las anotaciones contables (64,3%), ni se realizan comprobaciones de los propios registros contables

(76,2%), y sólo 1 Entidad declara emitir informe sobre los resultados de dichas verificaciones.

31) El 72,2% de las Entidades analizadas, no tienen definido por escrito el flujo que deben seguir los documentos para su firma por los distintos responsables que intervienen en el proceso contable. Es en los Municipios de menor población, donde en menor medida (89,8%), se tienen definidos este tipo de procesos.

32) En cuanto a los plazos que afectan al proceso contable, en la mayor parte de las Entidades el plazo de recepción de la información en el departamento de contabilidad y el plazo de contabilización son inferiores a 10 días (73,3% y 70%, respectivamente). Sin embargo, hay un número significativo de Entidades en las que dichos plazos alcanzan o superan los 30 días (13,3% y 16,7%%, respectivamente).

El plazo de recepción de la información resulta considerablemente menor, en las Entidades de menor tamaño, que en las de mayor dimensión; entre estas últimas se ha detectado que en 2 Entidades (1 Diputación y 1 Ayuntamiento de más de 5.000 habitantes) la información contable tarda 60 días en llegar al servicio de contabilidad, y en otro Ayuntamiento, en este caso de capital de provincia, la duración se eleva a 90 días.

33) Los resultados obtenidos sobre la llevanza de la contabilidad, ponen de manifiesto demoras importantes en la contabilización de las operaciones. Así, el 37,8% de las Entidades analizadas, no llevan la contabilidad de gastos al día, mientras que en la contabilidad de ingresos, este porcentaje se eleva al 48,9% de las Entidades.

34) La gran mayoría de las Entidades examinadas (90%), no ha regulado los plazos y la periodicidad para la remisión al Pleno Corporativo, por la Intervención u órgano que tenga atribuida la función de contabilidad, de la información sobre la ejecución de los presupuestos, a que se refiere el artículo 207 del TRLHL.

35) Respecto a las diferentes soluciones informáticas implantadas por las Entidades Locales fiscalizadas, de los resultados de las pruebas realizadas en las 90 Entidades de la muestra, se desprende que existen instaladas 19 aplicaciones informáticas de contabilidad diferentes, y hay 8 empresas mayoritarias, cuyas aplicaciones son utilizadas por el 85,6% de las Entidades de la muestra.

- 36) En un 30% de las Entidades analizadas, se han detectado debilidades en el nivel de seguridad de los sistemas contables instalados, dado que carecen de claves de acceso restringido al programa de contabilidad para cada uno de los usuarios. Dicha deficiencia, afecta mayoritariamente a Ayuntamientos de Municipios de menos de 5.000 habitantes.
- 37) Un 63,3% de las Entidades fiscalizadas, no disponen de regulación sobre los justificantes de las operaciones contables, y un 90% carece, igualmente, de regulación interna relativa a la conservación de los justificantes de las operaciones, de los documentos contables y de los registros de las operaciones contables, quedando, por tanto, su actuación circunscrita a lo que establece la normativa general.
- 38) En cuanto al grado de implantación de las TIC en el proceso contable, por parte de las Entidades fiscalizadas, se han obtenido los siguientes resultados:
- Resulta minoritario el uso de medios electrónicos como justificante de los hechos contables incorporados al sistema contable, que sólo utilizan el 21,1% de las Entidades consultadas.
 - En general, se produce un uso algo más elevado de los medios electrónicos en las operaciones de ingresos que en las de gastos, correspondiendo los mayores niveles de utilización a la Gestión tributaria y Recaudación en ingresos, y Nómina de personal en gastos.
 - El servicio de banca electrónica, es utilizado por un porcentaje muy elevado de las Entidades de la muestra (el 92,2%), sin embargo, mayoritariamente dicha utilización es a nivel de consulta, dado que sólo el 32,5% pueden realizar otro tipo de operaciones. Únicamente el 18,9% de las Entidades examinadas, ha implantado un sistema de firma electrónica para realizar pagos a través de banca electrónica.
- 39) Las dificultades manifestadas por algunas Entidades de la muestra en la generación de los ficheros informáticos precisos para la rendición de la Cuenta General, es probable que no se deriven exclusivamente de la solución informática adoptada, ya que la mayoría de las aplicaciones implicadas en estas incidencias, cuentan con un mayor número de usuarios en otras Entidades, que declaran generar correctamente los ficheros (75% de media), frente a los que afirman lo contrario (25% de media). Otras circunstancias, tales como una deficiente formación en la utilización de los programas, incorrecta grabación de los

datos, instalación inadecuada de los programas, u otras causas de naturaleza estrictamente contable, pueden representar el origen del problema.

- 40) En el 28,9% de las Entidades de la muestra, la aplicación informática de contabilidad que utilizan, permite el registro de las operaciones de gastos superando los límites de vinculación jurídica aprobados por la Entidad, y el 11,1% de las Entidades, manifiesta haber autorizado gastos en alguna/s partida/s presupuestaria/s por encima del nivel de vinculación jurídica.
- 41) Respecto al seguimiento y control de determinadas operaciones que, conforme establecen las Instrucciones de contabilidad, ha de efectuarse a través del sistema de información contable, se han obtenido los siguientes resultados:
- El 61,1% de las Entidades de la muestra, realiza el control y seguimiento de los proyectos de gasto, y de ellas, el 70,9% lo llevan integrado en el programa de contabilidad, el 14,5% lo realiza en registros auxiliares, y el 14,5% en ambos.
 - El 63,3% de las Entidades fiscalizadas, llevan en el sistema de información contable un seguimiento y control individualizado de todas sus operaciones de crédito.
 - En el 41,1% de las Entidades de la muestra, el control de los pagos a justificar (PAJ) se realiza a través del sistema de información contable, y el 8,9% lo hace mediante registros auxiliares. En el resto de los casos (50%), no es aplicable o no contesta.
 - En el 25,6% de las Entidades fiscalizadas el seguimiento y control de los Anticipos de Caja Fija se realiza a través del sistema de información contable, y el 4,4% lo hace mediante registros auxiliares. En el resto de los casos (70%), no es aplicable o no contesta.
 - En el 87,8% de las Entidades, el seguimiento y control individualizado de los remanentes de crédito se realiza integrado en el programa de contabilidad y el 7,8% manifiesta hacerlo en registros auxiliares.
- 42) Del análisis realizado sobre las operaciones contables relacionadas con el inmovilizado, se destacan los siguientes resultados:

- En la mayor parte de las Entidades analizadas (78,9%), no existe coordinación entre los datos que figuran en contabilidad y los que se contienen en el Inventario General de bienes y derechos.
- En el 73,5% de las Entidades, los sistemas informáticos de contabilidad no suministran información sobre los bienes integrantes del Patrimonio Público del Suelo.
- Sólo el 43,3% de las Entidades de la muestra, manifiesta que contabilizan las amortizaciones del inmovilizado.
- Las alteraciones jurídicas de los bienes y las cesiones gratuitas de bienes, sólo se contabilizan en el 18,9% de las Entidades de la muestra.
- En el 12,2% de las Entidades hay cuentas de Inmovilizado con saldo negativo.
- El 22,2% de las Entidades no registra contablemente la transferencia de inversiones gestionadas para otros entes públicos, y el 45,6% tampoco lo hace con la entrada en funcionamiento de las inversiones destinadas al uso general.

43) En relación a la contabilización de las operaciones de crédito, se han puesto de manifiesto las siguientes incidencias:

- El 22,2% de las Entidades de la muestra, no registra a fin de ejercicio la reclasificación temporal de las operaciones de crédito, afectando esta incidencia sobre todo, a Ayuntamientos menores de 5.000 habitantes.
- El 50% no realizan peridificación de los gastos financieros en fin de ejercicio.
- En el 28,9% el criterio temporal para el reconocimiento del derecho, no se ajusta a lo establecido en las Instrucciones de contabilidad.
- El 16,7% no utiliza el criterio de caja para el registro contable de las operaciones de tesorería y créditos de disposición gradual, en contra de lo establecido en las citadas Instrucciones.

C) ESTRUCTURA Y ORGANIZACIÓN DE LAS UNIDADES DE CONTROL INTERNO Y CONTABILIDAD. [Apartado IV.3]

- 44) Según la información facilitada por 87 de las 90 Entidades de la muestra, más de la mitad no tenían aprobada la Relación de Puestos de Trabajo, en contra de lo exigido por la normativa sobre función pública. Y de las 42 Entidades que tenían aprobada la RPT, solamente 34 la habían publicado en el BOP, incumpliendo el resto lo exigido por la normativa aplicable.
- 45) De las 20.220 efectivos existentes en las 90 Entidades analizadas, el personal dedicado a las funciones de fiscalización y contabilización, era de 419 personas, es decir el 2,1 % del total de empleados públicos, con la siguiente distribución: el 22,7% son FHE, el 70,2% otros funcionarios y el 7,2% personal laboral.
- 46) En cuanto a la distribución del personal que realiza funciones de fiscalización y contabilización, en las 90 Entidades de la muestra había 95 puestos ocupados por FHE, que representan el 22,7% del total del personal del área, y otros 329 empleados públicos, cuya distribución según Escala/Subescala o clase de pertenencia era la siguiente: 56 Técnicos de Administración General o Especial, 169 Administrativos, 87 Auxiliares Administrativos y 17 calificados como “Otros”.

La forma de provisión del personal que no es FHE se distribuye de la siguiente manera: el 78,7% son funcionarios de carrera, el 8,8% funcionarios interinos, el 7,3% personal laboral y el 5,2% corresponde al grupo de “Otros”, que agrupa diversas clases y categorías profesionales.

- 47) Respecto a la valoración de los responsables de la Intervención, sobre la dotación de personal asignado a funciones de control interno y contabilidad, se han obtenido los resultados incluidos a continuación, en cuya interpretación hay que tener en cuenta el elevado nivel de falta de contestación, que oscila entre el 25% y el 46%:
- La dotación se considera adecuada en número, por el 40%, y en cualificación, por el 45,6%.
 - La formación del personal, se considera insuficiente en un 33,3% de los casos.
 - El 41,1% manifiestan carencias de personal técnico.

- El 15,6% declaran que en su plantilla existe una elevada inestabilidad del personal o una excesiva rotación del mismo.

48) Según la información facilitada por las Entidades fiscalizadas, en el 74,4% de las Entidades, a la Intervención y/o Secretaría-Intervención, les están asignadas otras funciones diferentes a las de control interno y contabilidad. Algunas de dichas funciones son: presupuestación, contratación, subvenciones, urbanismo, atención al público, etc.

49) En la mitad de las Entidades fiscalizadas, los servicios de Tesorería realizan funciones contables, situación que contrasta con las previsiones legales contenidas en el TRLHL, que atribuyen a la Intervención, de forma inequívoca, la función contable (art. 204.1). En materia de gastos, la participación de la Tesorería en la función contable se produce principalmente en la fase de “Realización del pago material” y “Devolución fianzas (avales)”; y con respecto a la contabilidad de ingresos, la Tesorería contabiliza fundamentalmente en la fase de “Cobros” y “Constitución de fianzas”.

50) En cuanto a la permanencia en el puesto de Interventor o Secretario-Interventor reservado a FHE, en el 62,2% de las Entidades analizadas dicho puesto ha sido desempeñado por una sola persona durante los cinco años analizados, en el 12,2% estuvo ocupado por 2 personas y en el 13,3% por 3; en las restantes Entidades el número de ocupantes es superior a 3, llegando a estar desempeñado por 8 personas en una Entidad.

Los puestos de colaboración de Intervención, presentan bajos índices de rotación en el periodo analizado.

51) El número de Entidades con nombramientos accidentales en los puestos de Intervención, durante el año 2011, fue de 9, todos Municipios mayores de 5.000 habitantes, y las personas que desempeñaron el puesto fueron 11, dado que en un Ayuntamiento, durante dicho ejercicio, lo desempeñaron 3 personas.

En cuanto al nivel de permanencia, en los puestos de Intervención cubiertos mediante nombramiento accidental, todos los desempeñados por Auxiliares administrativos, permanecieron menos de un año; mientras que en el caso de los conferidos a Técnicos y Administrativos, la mayoría permanecieron más de cuatro años.

52) Respecto a las situaciones de concurrencia de un mismo FHE en varios puestos de trabajo, la incidencia en la muestra analizada es la siguiente:

- 28 Municipios, que representa un 35% de los que integran la muestra, forman parte de una Agrupación; dichas Agrupaciones, están mayoritariamente integradas por 2 o 3 Municipios.
- 25 Entidades, que representan el 25,8%, han manifestado la existencia de acumulación del puesto de trabajo con otro reservado a FHE. Mayoritariamente predominan los casos de 1 Entidad en acumulación (14), y la duración de las acumulaciones, en la mitad de las Entidades que contestaron, era de más de 4 años.

D) ASISTENCIA TÉCNICA DE LAS DIPUTACIONES Y DEL CONSEJO COMARCAL DEL BIERZO. [Apartado IV.4]

- 53) De acuerdo con la información aportada por las 9 Diputaciones y el Consejo Comarcal del Bierzo, en los Servicios de Asistencia (SAT) existían 141 puestos en 2011, de los que a 31 de diciembre de 2011, se encontraban ocupados 134.

Los SAT que más puestos tienen, son los de las provincias de Burgos y León, con 19 puestos ocupados, que representa el 13,1% del total, en cada caso, seguido de las provincias de Salamanca y Zamora con 17 puestos cada uno (12,1%), y de las provincias de Salamanca y Zamora con 17 personas (11%). El resto oscila entre 13 y 11 puestos, a excepción del Consejo Comarcal que, con 9 puestos, es el menos dotado.

- 54) Según el tipo de personal que lo desempeña, casi la mitad de los puestos (44,7%) corresponde a Funcionarios de Administración Especial, el 31,9% son Funcionarios de Administración General, el 15,6% Funcionarios de Habilitación Estatal y el 7,8% Personal Laboral.

En cuanto a los puestos de Funcionarios de Habilitación Estatal, según la información facilitada por las Diputaciones y el Consejo Comarcal, en total existen 22 en los SAT; donde más puestos figuran, es en los SAT de Palencia, Soria y Zamora con 3, y donde menos, en la Comarca del Bierzo con un sólo funcionario.

Si bien no hay homogeneidad entre los SAT en la denominación de los distintos puestos, del análisis y agrupación de la tipología existente, se han identificado 41 denominaciones, siendo los puestos más numerosos:, Secretario-Interventor (17), Auxiliar Administrativo (14), Administrativo (13), Arquitecto (11), Arquitecto Técnico (11), Jefe de Sección (10) y Jefe de Servicio (8).

55) Respecto a las funciones desempeñadas por los SAT, de entre las 13 funciones estándar que fueron definidas, las que tienen un mayor peso dentro de su actividad son, “Informes técnicos urbanísticos” y “Asesoramiento jurídico general”, que representa una media del 20% del total, en ambos casos y, “Asesoramiento económico y contable”, con una media de 16%.

Estas tres funciones, en conjunto, representan como mínimo un 55% de la actividad de los SAT en ellos, a excepción de Palencia y Zamora, donde suponen alrededor del 40%.

Otras funciones destacadas, que representan de media entre el 5% y 10% de la actividad de los SAT, son, “Cierre/apertura de contabilidad a Entidades Locales” (7%), con ratios significativos en los SAT de Palencia, Valladolid, Zamora y Segovia, y “Coordinación/impartición de cursos de formación” (6,7%), con valores significativos en los de Zamora, Ávila, Soria y Valladolid.

Cabe destacar que la función de “Ejercicio de las funciones necesarias en las Entidades locales”, ocupa la novena posición, de entre las 13 funciones tipo, con uno de los valores más bajos de toda la tabla, 2,8% de media, y únicamente tiene un valor significativo en Zamora (12,5%). Esta circunstancia, ya fue objeto de análisis en el Informe referido a la organización del control interno.

56) Con relación a la llevanza de la contabilidad de Entidades Locales, hay 5 SAT (Ávila, Burgos, León, Comarca y Valladolid) que declaran realizar dicha función respecto a 453 Entidades en total, de las cuales 408 son Entidades Locales Menores, 41 Municipios y 4 Mancomunidades. El SAT de la Comarca y el de la Diputación de León son los que asumen esta función en un mayor número de Entidades, 87 y 321 respectivamente, todas ellas Entidades Locales Menores.

57) En cuanto a las prestaciones informáticas desarrolladas por las Diputaciones y la Comarca, para las Entidades Locales de su ámbito territorial, sobre una relación de 6 prestaciones tipo, se han obtenido los siguientes resultados:

- La única prestación que realizan las 10 Entidades consultadas, recae en “programas informáticos de contabilidad”.
- La “asignación de correo electrónico” y el “sistema de control remoto” son ejercidas por todas ellas, excepto la Diputación de Zamora; no obstante, en esta última se

declara una prestación de asistencia remota, que puede ser similar a la de control remoto.

- El servicio de “elaboración de páginas Web” es prestado por 8 Entidades, todas, excepto las Diputaciones de León y Zamora.
- La mitad de las Entidades prestan servicios de “adquisición de equipos informáticos” y “programas de ofimática”.

58) La información facilitada, por parte de las Diputaciones y el Consejo Comarcal del Bierzo, sobre los programas informáticos de contabilidad utilizados por las Entidades de su ámbito territorial, se refiere a 1655 Entidades, lo que representa el 34,5% de las Entidades de su ámbito de actuación. En la mayor parte de los casos, las aplicaciones informáticas, sobre las que se ha facilitado información, han sido instaladas o se encuentran bajo el soporte técnico de las Diputaciones o del Consejo Comarcal.

Se han declarado 7 programas de contabilidad local, cuatro mayoritarios y tres residuales. El grado de implantación de los programas más utilizados, en las entidades sobre las que se ha facilitado información, oscila entre el 44,8% (741 entidades) y el 9,7% (160 entidades).

59) Con relación a la actividad formativa dirigida a Entidades Locales, desarrollada por las Diputaciones, las 9 han impartido actividades formativas sobre “Contratación administrativa”, y todas ellas, excepto la de Salamanca, han realizado también actuaciones de carácter formativo sobre “Gestión económico-financiera, presupuestaria y contable posterior a 2006”, “Estabilidad presupuestaria” y “Urbanismo”. En 7 Diputaciones se han desarrollado cursos sobre “Informática contable” (todas, excepto Ávila y Salamanca) e “Informática general” (todas, excepto León y Zamora), y en 6 sobre “Gestión patrimonial”. El resto de las materias analizadas son impartidas por menos de la mitad de las Diputaciones.

VI. HECHOS POSTERIORES

En fecha posterior a la del cierre de los trabajos de fiscalización, se produjo la aprobación de la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local y la Ley 25/2013, de 27 de diciembre, de impulso de la factura electrónica y creación del registro contable de facturas en el Sector Público. Estas novedades legislativas tienen incidencia en el contenido del presente Informe.

1. Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local.

Esta Ley contempla una serie de modificaciones importantes en diversos aspectos, que pueden afectar a varias áreas del Informe, y especialmente a las recomendaciones nos 1), 2), 3), 4), 9), 10) y 16).

- En su artículo primero, apartado trece, se refuerzan las competencias de las Diputaciones Provinciales en materia de asistencia a los municipios más pequeños, manteniéndose dentro de dichas competencias, la garantía del desempeño de las funciones públicas necesarias en los Ayuntamientos, si bien, no se recoge ya, su carácter preferente respecto a las restantes, contemplado en la anterior regulación del artículo 26.3 de la LBRL.
- El artículo primero, apartado veinticinco, modifica el régimen estatutario de los Funcionarios de administración local con habilitación de carácter nacional, que vuelven a tener un régimen más dependiente de la Administración del Estado, y se establecen mecanismos que limitan su movilidad.
- El artículo segundo, apartado dos, señala que el Gobierno establecerá normas sobre procedimientos de control, metodología y criterios de actuación respecto al ejercicio de las funciones de control interno, y habilita en su Disposición Final séptima a la firma de convenios con la Intervención General de la Administración del Estado para colaborar en la realización del control y fiscalización interna.

2. Ley 25/2013, de 27 de diciembre, de impulso de la factura electrónica y creación del registro contable de facturas en el Sector Público.

Esta Ley incluye modificaciones, que afectan a algún área del Informe, y especialmente a las recomendaciones n^{os} 8 y 15, si bien, las modificaciones introducidas por

la misma, no son incompatibles con el contenido de dichas recomendaciones, sino que más bien las confirman, reforzando su contenido y significado.

En concreto, la citada Ley deroga el artículo 5 de la Ley 15/2010, de 5 de julio, de modificación de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales, que establecía el registro de facturas en las Administraciones Locales, aspecto que ha sido objeto de análisis en el Informe (Apartado IV.1.10. Registro de facturas y Conclusión nº 20).

Las novedades introducidas por la nueva Ley, relacionadas con el contenido del Informe son:

- Resulta obligada, para todas las Administraciones Públicas, la creación del “registro contable” de facturas (artículo 8), registro que para las Administraciones locales, como se ha señalado, ya fue implantado por la Ley 15/2010 (artículo 5), si bien, en la nueva regulación, el citado registro contable de facturas, ha de estar interrelacionado o integrado con el sistema de información contable.
- El artículo 6 determina que todas las Administraciones Públicas, dispondrán de un punto general de entrada de facturas electrónicas a través del cual se recibirán todas las facturas electrónicas; las Entidades Locales podrán adherirse a la utilización del punto general de entrada de facturas electrónicas que proporcione su Diputación, Comunidad Autónoma o el Estado.
- Recoge diversas determinaciones relativas al archivo y custodia de la información; procedimiento para la tramitación de facturas; actuaciones del órgano competente en materia de contabilidad; efectos de la recepción de la factura en el punto general de entrada de facturas electrónicas y anotación en el registro contable de facturas, así como las facultades y obligaciones de los órganos de control interno.

No forma parte del alcance de este Informe el análisis de las consecuencias directas de aplicación de estas normas, sin perjuicio de su inclusión en otros trabajos posteriores.

VII. RECOMENDACIONES

Teniendo en cuenta las conclusiones formuladas en el epígrafe anterior, que no agotan las restantes que puedan deducirse de todos y cada uno de los apartados que integran el presente Informe, se formulan las siguientes recomendaciones:

A) CONTROL INTERNO.

- 1) Debería acometerse por parte de la Administración del Estado, un desarrollo reglamentario de las funciones de control interno aplicable a las Entidades Locales, estableciéndose con criterios homogéneos, la metodología, técnicas, procedimientos y reglas de actuación, que han de imperar en cada una de las tres variantes del ejercicio de la función de control interno.¹
- 2) El desarrollo de programas informáticos que faciliten el ejercicio de las funciones de control interno con los citados criterios homogéneos y el establecimiento de modelos normalizados de informes, contribuiría a dotar el ejercicio de dichas funciones, de mayor calidad, uniformidad, seguridad jurídica, ahorro de tiempo y mayor economía en su desempeño. Las Diputaciones y el Consejo Comarcal del Bierzo, a través de sus servicios de asistencia técnica, deberían liderar este tipo de innovaciones, respecto a las Entidades Locales con menores recursos.²
- 3) Los órganos de control interno, en aquellas Entidades Locales que tengan establecida la fiscalización limitada de gastos, además de extremar las medidas para realizar las comprobaciones mínimas señaladas en el art. 219.2 del TRRL, deben realizar otra fiscalización plena con posterioridad, mediante técnicas de muestreo o auditoría³, emitiendo informe escrito, en el que hagan constar cuantas observaciones y conclusiones se deduzcan de dicha fiscalización. Igualmente, deben realizar las correspondientes actuaciones comprobatorias posteriores, en aquellos casos, en los que se hubiera acordado la sustitución de la fiscalización previa de derechos, por la inherente a la toma de razón en contabilidad. En caso necesario, las Entidades Locales, deberán incrementar o dotar de los

¹ Esta recomendación se encuentra afectada por el apartado “VI. Hechos posteriores”, al haber sido contemplada implícitamente, en la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local (LRSAL).

² Esta recomendación se encuentra afectada por el apartado “VI. Hechos posteriores”, al coadyuvar a su implementación, el desarrollo reglamentario de la LRSAL.

³ Idem nota anterior.

correspondientes recursos personales o materiales a los órganos de control interno, para poder desarrollar adecuadamente dichas funciones.

- 4) Las Entidades Locales que carezcan de regulación específica, deberán adaptar, bien sea a través de las Bases de ejecución del Presupuesto, o mediante cualquier otro instrumento normativo de carácter interno, las particularidades del ejercicio de las funciones de control interno, a la organización y circunstancias de la propia Entidad. Las Diputaciones y el Consejo Comarcal del Bierzo, deberán apoyar estas actuaciones, especialmente en aquellas Entidades Locales con menos recursos, a través de la elaboración de modelos normalizados.⁴
- 5) Las Entidades Locales deben cumplir los plazos establecidos en la normativa vigente, respecto al ciclo presupuestario y contable; desde la elaboración del presupuesto, hasta la rendición de la Cuenta General ante el Consejo de Cuentas.

B) CONTABILIDAD.

- 6) Aquellas Entidades con deficiencias en determinadas áreas contables, deben incorporar a sus sistemas informáticos de contabilidad, las mejoras o adaptaciones precisas, que solventen, caso de existir, los obstáculos o deficiencias en la llevanza y registro contable de las operaciones relacionadas con áreas de especial trascendencia (Inmovilizado; Endeudamiento; Gastos con financiación afectada, PAJ, ACF y Remanentes de crédito), o en su caso, formar al personal en el uso de los programas informáticos, para su adecuada grabación y tratamiento de la información en el SICAL, que posibilite la correcta obtención de los estados e informes que deban formar parte de la Cuenta General.
- 7) Con el apoyo de las Diputaciones y del Consejo Comarcal del Bierzo, para el caso de Entidades con menores recursos, deberían dictarse por las propias Entidades, normas que regulen los procedimientos administrativos a seguir en la gestión contable a fin de garantizar el adecuado registro en el sistema de información contable, de todas las operaciones con la menor demora posible, regulándose igualmente las restantes materias relacionadas con la organización de la contabilidad, que han sido puestas de manifiesto en el cuerpo del presente Informe.

⁴ Idem nota anterior.

8) Deberían incrementarse los esfuerzos para la incorporación progresiva de datos al sistema de información contable (SICAL), mediante la utilización de procedimientos o soportes electrónicos, informáticos o telemáticos, así como su archivo y conservación, en este tipo de medios. Todo ello redundará en una mayor calidad y agilidad en la grabación de las operaciones contables, con evidente ahorro económico, optimización de los recursos y mayor eficacia en el procedimiento contable.⁵

C) ESTRUCTURA Y ORGANIZACIÓN DE LAS UNIDADES DE CONTROL INTERNO Y CONTABILIDAD.

9) Se reiteran en este apartado, las recomendaciones formuladas en el Informe relativo a la organización del control interno, dirigidas a procurar la adecuada cobertura de las plazas de FHE, así como de la provisión de los puestos de trabajo a ellos reservados.⁶

10) La temporalidad en la provisión de los puestos de trabajo relacionados con el ejercicio de las funciones de control interno y contabilidad, debe restringirse al máximo, al objeto de dotar de estabilidad el desempeño de dichas funciones.⁷

11) No deben asignarse a FHE con funciones de control interno y contabilidad, otros cometidos ajenos e incompatibles con dichas funciones, debiéndose extremar las medidas necesarias para evitar dichas situaciones, preservando al máximo, la independencia e imparcialidad en el ejercicio de dichas funciones, por parte del personal al que se encuentran reservadas.

12) Las Entidades Locales, deberán adoptar las medidas necesarias para garantizar, mediante la correspondiente planificación de los recursos humanos, una dimensión adecuada, tanto en número, como en cualificación, de las dotaciones de personal adscrito a los servicios de control interno y contabilidad, adoptándose igualmente las medidas necesarias orientadas a facilitar la formación y reciclaje de dicho personal.

D) ASISTENCIA TÉCNICA DE LAS DIPUTACIONES Y DEL CONSEJO COMARCAL DEL BIERZO.

⁵ Esta recomendación se encuentra afectada por el apartado “VI. Hechos posteriores”, al haber sido contemplada implícitamente, en la Ley 25/2013, de 27 de diciembre, de impulso de la factura electrónica y creación del registro contable de facturas en el Sector Público.

⁶ Idem nota nº 1.

⁷ Idem nota anterior.

- 13) Las Diputaciones y el Consejo Comarcal del Bierzo, deberían coordinar y/o impartir las correspondientes acciones formativas de reciclaje, que ayuden a los funcionarios a registrar adecuadamente todas las operaciones de naturaleza presupuestaria, económica, financiera y patrimonial que se produzcan en el ámbito de la entidad contable, muy especialmente aquellas relacionadas con las citadas áreas de especial trascendencia. Dicha formación debe igualmente potenciarse en materias de cierre/apertura de la contabilidad y formación/rendición de la Cuenta General, lo cual contribuirá a una mayor autonomía por parte de los funcionarios responsables de la contabilidad, liberando de dicha función asistencial a las Diputaciones y Comarca, que podrán dedicar sus recursos a otras atenciones más perentorias.
- 14) Las Entidades supramunicipales en sus funciones de asistencia deben elaborar modelos normalizados que sirvan de guía a las Entidades Locales de su ámbito provincial y/o comarcal, para dictar normas en materia de procedimientos de gestión contable; organización de la contabilidad; utilización de documentos contables y justificantes, y cualesquiera otras actuaciones que puedan servir de ayuda a las Entidades Locales, en la regulación interna de su gestión contable.
- 15) En línea con lo señalado en apartados anteriores, las Diputaciones y el Consejo Comarcal deberían impulsar la utilización paulatina en los sistemas contables de las Entidades locales de su ámbito provincial o comarcal, de la grabación de operaciones contables mediante procedimientos o soportes electrónicos, informáticos o telemáticos, así como su archivo y conservación, en este tipo de medios, optimizándose con ello, tal y como anteriormente se indicaba, los recursos disponibles y elevándose los niveles de eficacia y eficiencia en dichas áreas de actuación.⁸
- 16) La garantía del desempeño de las funciones públicas necesarias, a que se refiere el artículo 92.3 de la Ley de Bases del Régimen Local, constituye una prioridad legal, respecto a las restantes funciones de asistencia y cooperación jurídica, económica y técnica atribuidas a la Provincia, por la citada Ley básica estatal. Las Diputaciones y el

⁸ Esta recomendación se encuentra afectada por el apartado “VI. Hechos posteriores”, al coadyuvar a su implementación, las anteriormente citadas Leyes 27/2013, de 27 de diciembre y 25/2013, de 27 de diciembre.

Consejo Comarcal del Bierzo, deberían dirigir sus esfuerzos a priorizar en sus actuaciones dichas funciones, conforme al contenido del citado mandato legal.⁹

Por otra parte, no está de más recordar, que las funciones de asesoramiento legal preceptivo, se encuentran atribuidas legalmente al puesto de trabajo de Secretaría de la correspondiente Entidad Local, debiendo, en consecuencia, evitarse cualquier duplicidad por parte de los Servicios de Asistencia de las Diputaciones y del Consejo Comarcal, dado el presumible coste económico implícito a dicha forma de actuar.

Palencia, 27 de marzo de 2014

EL PRESIDENTE

Fdo.: Jesús J. Encabo Terry

⁹ Esta recomendación se encuentra afectada por el apartado “VI. Hechos posteriores”, con el significado previsto en el punto nº 1 de dicho apartado. De forma particular, la LRSAL, en su artículo primero, modifica el artículo 36 de la LBRL, en cuyos apartados 1.b) y 2.c), sigue atribuyendo a la Diputación o entidad equivalente, la garantía del ejercicio de las funciones públicas necesarias, concretando de forma más explícita que la regulación anterior, el alcance de dicha competencia.

ANEXOS

ANEXO N° 1.....	196
ANEXO N° 2.....	198
ANEXO N° 3.....	199
ANEXO N° 4.....	200
ANEXO N° 5.....	201
ANEXO N° 6.....	202
ANEXO N° 7.....	203
ANEXO N° 8.....	204
ANEXO N° 9.....	205
ANEXO N° 10.....	206
ANEXO N° 11.....	207

ANEXO N° 1

RELACIÓN DE ENTIDADES INCLUIDAS EN LA MUESTRA.

Nº	PROVINCIA	TIPO ENTIDAD	DENOMINACIÓN	Población
1	Ávila	Diputación	Diputación Provincial Ávila	
2	Ávila	Municipio	Arenas de San Pedro	6.933
3	Ávila	Municipio	Arévalo	8.099
4	Ávila	Municipio	Ávila	59.008
5	Ávila	Municipio	Berlanas, Las	369
6	Ávila	Municipio	Candeleda	5.213
7	Ávila	Municipio	Cebreros	3.529
8	Ávila	Municipio	Fresnedilla	108
9	Ávila	Municipio	Gemuño	162
10	Ávila	Municipio	Narros del Castillo	182
11	Burgos	Diputación	Diputación Provincial Burgos	
12	Burgos	Municipio	Aranda de Duero	33.229
13	Burgos	Municipio	Arandilla	180
14	Burgos	Municipio	Burgos	179.251
15	Burgos	Municipio	Hontoria del Pinar	774
16	Burgos	Municipio	Medina de Pomar	6.225
17	Burgos	Municipio	Melgar de Fernamental	1.842
18	Burgos	Municipio	Miranda de Ebro	38.930
19	Burgos	Municipio	Partido de la Sierra en Tobalina	93
20	Burgos	Municipio	Villalbilla de Burgos	1.146
21	Burgos	Municipio	Villanueva de Teba	48
22	Burgos	Municipio	Villegas	97
23	León	Comarca	Comarca El Bierzo	
24	León	Diputación	Diputación Provincial León	
25	León	Municipio	Bustillo del Páramo	1.448
26	León	Municipio	Cacabelos	5.495
27	León	Municipio	Gradefes	1.118
28	León	Municipio	Grajal de Campos	254
29	León	Municipio	Hospital de Órbigo	1.018
30	León	Municipio	León	132.744
31	León	Municipio	Ponferrada	68.508
32	León	Municipio	San Andrés del Rabanedo	31.562
33	León	Municipio	Sariego	4.568
34	León	Municipio	Turcia	1.130
35	León	Municipio	Valverde de la Virgen	6.906
36	León	Municipio	Villamanín	1.108
37	León	Municipio	Villamañán	1.267
38	León	Municipio	Villamontán de la Valduerna	872
39	León	Municipio	Villasabariego	1.245
40	Palencia	Diputación	Diputación Provincial Palencia	
41	Palencia	Municipio	Báscones de Ojeda	166
42	Palencia	Municipio	Fresno del Río	200
43	Palencia	Municipio	Palencia	81.552
44	Palencia	Municipio	Santibáñez de la Peña	1.231
45	Palencia	Municipio	Valle del Retortillo	185
46	Palencia	Municipio	Venta de Baños	6.465
47	Palencia	Municipio	Villaprovedo	71

Nº	PROVINCIA	TIPO ENTIDAD	DENOMINACIÓN	Población
48	Salamanca	Diputación	Diputación Provincial Salamanca	
49	Salamanca	Municipio	Alba de Tormes	5.401
50	Salamanca	Municipio	Anaya de Alba	241
51	Salamanca	Municipio	Béjar	14.511
52	Salamanca	Municipio	Guijuelo	6.050
53	Salamanca	Municipio	Morille	263
54	Salamanca	Municipio	Moriscos	326
55	Salamanca	Municipio	Pozos de Hinojo	54
56	Salamanca	Municipio	Salamanca	153.472
57	Salamanca	Municipio	Vitigudino	2.894
58	Segovia	Diputación	Diputación Provincial Segovia	
59	Segovia	Municipio	Navas de Oro	1.459
60	Segovia	Municipio	Nieva	343
61	Segovia	Municipio	Palazuelos de Eresma	4.442
62	Segovia	Municipio	Real Sitio de San Ildefonso	5.698
63	Segovia	Municipio	Segovia	55.220
64	Segovia	Municipio	Torrecilla del Pinar	222
65	Soria	Diputación	Diputación Provincial Soria	
66	Soria	Municipio	Ágreda	3.174
67	Soria	Municipio	Almazán	6.005
68	Soria	Municipio	Hinojosa del Campo	31
69	Soria	Municipio	Nepas	70
70	Soria	Municipio	Soria	39.987
71	Valladolid	Diputación	Diputación Provincial Valladolid	
72	Valladolid	Municipio	Laguna de Duero	22.334
73	Valladolid	Municipio	Medina de Rioseco	5.001
74	Valladolid	Municipio	Medina del Campo	21.607
75	Valladolid	Municipio	Megeces	455
76	Valladolid	Municipio	Mojados	3.354
77	Valladolid	Municipio	Nueva Villa de las Torres	322
78	Valladolid	Municipio	Seca, La	1.124
79	Valladolid	Municipio	Simancas	5.357
80	Valladolid	Municipio	Valladolid	313.437
81	Valladolid	Municipio	Villán de Tordesillas	140
82	Valladolid	Municipio	Zaratán	5.621
83	Zamora	Diputación	Diputación Provincial Zamora	
84	Zamora	Municipio	Benavente	19.187
85	Zamora	Municipio	Mahide	400
86	Zamora	Municipio	Moraleja del Vino	1.631
87	Zamora	Municipio	Pozoantiguo	286
88	Zamora	Municipio	Santa Cristina de la Polvorosa	1.168
89	Zamora	Municipio	Trefacio	186
90	Zamora	Municipio	Zamora	65.525

ANEXO N° 2

Cumplimiento de las fases del ciclo presupuestario y contable																										
Fases		Comarca					Diputaciones					Municipios > 5.000 habitantes					Municipios < 5.000 habitantes					Totales				
		P	FP	PR/ Pte	NR/ /NC	Tot.	P	FP	PR/ Pte	NR/ NC	Tot.	P	FP	PR/ Pte	NR/ NC	Tot.	P	FP	PR/ Pte	NR/ NC	Tot.	P	FP	PR/ Pte	NR/ NC	Tot.
Aprobación definitiva de los Presupuestos	Nº Ent.	0	1	0	0	1	3	6	0	0	9	4	19	7	1	31	5	42	2	0	49	12	68	9	1	90
	%	0,0	100,0	0,0	0,0	100,0	33,3	66,7	0,0	0,0	100,0	12,9	61,3	22,6	3,2	100,0	10,2	85,7	4,1	0,0	100,0	13,3	75,6	10,0	1,1	100,0
Aprobación de la Liquidación del Presupuesto	Nº Ent.	1	0	0	0	1	8	1	0	0	9	14	16	1		31	34	13	0	2	49	57	30	1	2	90
	%	100,0	0,0	0,0	0,0	100,0	88,9	11,1	0,0	0,0	100,0	45,2	51,6	3,2	0,0	100,0	69,4	26,5	0,0	4,1	100,0	63,3	33,3	1,1	2,2	100,0
Formación de la Cuenta General	Nº Ent.	0	1	0	0	1	6	3	0	0	9	12	17	1	1	31	33	15	0	1	49	51	36	1	2	90
	%	0,0	100,0	0,0	0,0	100,0	66,7	33,3	0,0	0,0	100,0	38,7	54,8	3,2	3,2	100,0	67,3	30,6	0,0	2,0	100,0	56,7	40,0	1,1	2,2	100,0
Aprobación de la Cuenta General	Nº Ent.	0	1	0	0	1	9	0	0	0	9	12	17	1	1	31	41	7	0	1	49	62	25	1	2	90
	%	0,0	100,0	0,0	0,0	100,0	100,0	0,0	0,0	0,0	100,0	38,7	54,8	3,2	3,2	100,0	83,7	14,3	0,0	2,0	100,0	68,9	27,8	1,1	2,2	100,0

(P) En plazo, (FP) Fuera de plazo, (PR/Pte) Prorrogado/Pendiente, (NR/NC) No rinde/ No contesta

ANEXO Nº 3

Fiscalización previa de la Intervención: comprobaciones realizadas en expedientes de contratación de tramitación ordinaria.																						
Nº	Comprobaciones	Comarca				Diputación				Municipio > 5.000 habitantes				Municipio < 5.000 habitantes				Totales				
		S	N	V	T	S	N	V	T	S	N	V	T	S	N	V	T	S	N	V	T	
1	Acuerdo de iniciación del procedimiento motivando la necesidad del contrato	Nº Ent.	1	0	0	1	7	2	0	9	16	8	7	31	18	7	24	49	42	17	31	90
		%	100,0	0,0	0,0	100,0	77,8	22,2	0,0	100,0	51,6	25,8	22,6	100,0	36,7	14,3	49,0	100,0	46,7	18,9	34,4	100,0
2	Existencia de pliego de cláusulas administrativas particulares	Nº Ent.	1	0	0	1	9	0	0	9	24	2	5	31	22	5	22	49	56	7	27	90
		%	100,0	0,0	0,0	100,0	100,0	0,0	0,0	100,0	77,4	6,5	16,1	100,0	44,9	10,2	44,9	100,0	62,2	7,8	30,0	100,0
3	Existencia de pliego prescripciones Técnicas	Nº Ent.	1	0	0	1	9	0	0	9	22	3	6	31	19	6	24	49	51	9	30	90
		%	100,0	0,0	0,0	100,0	100,0	0,0	0,0	100,0	71,0	9,7	19,4	100,0	38,8	12,2	49,0	100,0	56,7	10,0	33,3	100,0
4	Informe jurídico del Secretario o del titular del órgano que tenga atribuida la función de asesoramiento jurídico de la Corporación	Nº Ent.	1	0	0	1	9	0	0	9	21	4	6	31	21	6	22	49	52	10	28	90
		%	100,0	0,0	0,0	100,0	100,0	0,0	0,0	100,0	67,7	12,9	19,4	100,0	42,9	12,2	44,9	100,0	57,8	11,1	31,1	100,0
5	Informe de necesidad del servicio que promueve la contratación	Nº Ent.	1	0	0	1	8	1	0	9	15	7	9	31	13	11	25	49	37	19	34	90
		%	100,0	0,0	0,0	100,0	88,9	11,1	0,0	100,0	48,4	22,6	29,0	100,0	26,5	22,4	51,0	100,0	41,1	21,1	37,8	100,0
6	Determinación del objeto del contrato	Nº Ent.	1	0	0	1	9	0	0	9	20	4	7	31	18	7	24	49	48	11	31	90
		%	100,0	0,0	0,0	100,0	100,0	0,0	0,0	100,0	64,5	12,9	22,6	100,0	36,7	14,3	49,0	100,0	53,3	12,2	34,4	100,0
7	Determinación de los criterios que han de servir de base para la adjudicación del contrato	Nº Ent.	0	1	0	1	8	1	0	9	21	3	7	31	19	7	23	49	48	12	30	90
		%	0,0	100,0	0,0	100,0	88,9	11,1	0,0	100,0	67,7	9,7	22,6	100,0	38,8	14,3	46,9	100,0	53,3	13,3	33,3	100,0
8	Fijación del precio/valor estimado del contrato.	Nº Ent.	0	1	0	1	8	1	0	9	20	5	6	31	19	7	23	49	47	14	29	90
		%	0,0	100,0	0,0	100,0	88,9	11,1	0,0	100,0	64,5	16,1	19,4	100,0	38,8	14,3	46,9	100,0	52,2	15,6	32,2	100,0
9	Existencia de crédito adecuado y suficiente	Nº Ent.	1	0	0	1	9	0	0	9	27	0	4	31	26	2	21	49	63	2	25	90
		%	100,0	0,0	0,0	100,0	100,0	0,0	0,0	100,0	87,1	0,0	12,9	100,0	53,1	4,1	42,9	100,0	70,0	2,2	27,8	100,0
10	Caso de existir, distribución en anualidades, y verificación de los límites del artículo 174 del TRLHL	Nº Ent.	1	0	0	1	9	0	0	9	24	3	4	31	13	8	28	49	47	11	32	90
		%	100,0	0,0	0,0	100,0	100,0	0,0	0,0	100,0	77,4	9,7	12,9	100,0	26,5	16,3	57,1	100,0	52,2	12,2	35,6	100,0
11	Ejecutividad de los recursos	Nº Ent.	1	0	0	1	8	1	0	9	18	6	7	31	13	10	26	49	40	17	33	90
		%	100,0	0,0	0,0	100,0	88,9	11,1	0,0	100,0	58,1	19,4	22,6	100,0	26,5	20,4	53,1	100,0	44,4	18,9	36,7	100,0
MEDIA %			81,8	18,2	0,0	100,0	93,9	6,1	0,0	100,0	66,9	13,2	19,9	100,0	37,3	14,1	48,6	100,0	53,6	13,0	33,3	100,0

(S) Sí, (N) No, (V) Vacías/No contesta, (T) Total

ANEXO N° 4

La fiscalización por la Intervención, de la adjudicación de los contratos, en tramitación ordinaria y procedimiento abierto, se pronuncia de forma explícita sobre los siguientes aspectos:																						
N°. Respuesta		Comarca				Diputación				Municipio > 5.000 habitantes				Municipio < 5.000 habitantes				Subtotal				
		S	N	V	T	S	N	V	T	S	N	V	T	S	N	V	T	S	N	V	T	
1	Cumplimiento de los requisitos de publicidad de las licitaciones	N° Ent.	0	1	0	1	2	4	3	9	9	9	13	31	14	11	24	49	25	25	40	90
	%	0,0	100,0	0,0	100,0	22,2	44,4	33,3	100,0	29,0	29,0	41,9	100,0	28,6	22,4	49,0	100,0	27,8	27,8	44,4	100,0	
2	Existencia de propuesta de adjudicación de la Mesa de Contratación, previa ponderación de los criterios de selección contemplados en el procedimiento, una vez verificado el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 130 de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público.	N° Ent.	0	1	0	1	2	4	3	9	12	8	11	31	16	10	23	49	30	23	37	90
	%	0,0	100,0	0,0	100,0	22,2	44,4	33,3	100,0	38,7	25,8	35,5	100,0	32,7	20,4	46,9	100,0	33,3	25,6	41,1	100,0	
3	Únicamente se informa de forma genérica la fiscalización de conformidad	N° Ent.	0	1	0	1	3	4	2	9	7	9	15	31	10	10	29	49	20	24	46	90
	%	0,0	100,0	0,0	100,0	33,3	44,4	22,2	100,0	22,6	29,0	48,4	100,0	20,4	20,4	59,2	100,0	22,2	26,7	51,1	100,0	
4	Solamente se suscribe el documento contable de disposición/compromiso de gasto	N° Ent.	0	1	0	1	4	2	3	9	13	7	11	31	3	16	30	49	20	26	44	90
	%	0,0	100,0	0,0	100,0	44,4	22,2	33,3	100,0	41,9	22,6	35,5	100,0	6,1	32,7	61,2	100,0	22,2	28,9	48,9	100,0	
5	No se realiza ningún tipo de actuación por parte de la Intervención.	N° Ent.	1	0	0	1	1	4	4	9	2	10	19	31	4	1	44	49	8	15	67	90
	%	100,0	0,0	0,0	100,0	11,1	44,4	44,4	100,0	6,5	32,3	61,3	100,0	8,2	2,0	89,8	100,0	8,9	16,7	74,4	100,0	
Media (1+2) / 2 %		0,0	100,0	0,0	100,0	22,2	44,4	33,3	100,0	33,9	27,4	38,7	100,0	30,6	21,4	48,0	100,0	30,6	26,7	42,8	100,0	

(S) Sí, (N) No, (V) Vacías/No contesta, (T) Total

ANEXO N° 5

En la fiscalización de la justificación de las subvenciones se comprueba en todos los casos:																						
N°. Respuesta		Comarca				Diputación				Municipio > 5.000 habitantes				Municipio < 5.000 habitantes				Totales				
		S	N	V	T	S	N	V	T	S	N	V	T	S	N	V	T	S	N	V	T	
1	a) Competencia del órgano	N° Ent.	1	0	0	1	9	0	0	9	26	1	4	31	20	9	20	49	56	10	24	90
		%	100,0	0,0	0,0	100,0	100,0	0,0	0,0	100,0	83,9	3,2	12,9	100,0	40,8	18,4	40,8	100,0	62,2	11,1	26,7	100,0
2	b) Que han sido fiscalizadas las fases previas de autorización/compromiso de gasto.	N° Ent.	1	0	0	1	8	1	0	9	23	3	5	31	14	14	21	49	46	18	26	90
		%	100,0	0,0	0,0	100,0	88,9	11,1	0,0	100,0	74,2	9,7	16,1	100,0	28,6	28,6	42,9	100,0	51,1	20,0	28,9	100,0
3	b) La presentación en plazo de la cuenta justificativa.	N° Ent.	1	0	0	1	7	2	0	9	22	3	6	31	16	13	20	49	46	18	26	90
		%	100,0	0,0	0,0	100,0	77,8	22,2	0,0	100,0	71,0	9,7	19,4	100,0	32,7	26,5	40,8	100,0	51,1	20,0	28,9	100,0
4	c) Informe del área gestora	N° Ent.	0	1	0	1	9	0	0	9	18	7	6	31	7	19	23	49	34	27	29	90
		%	0,0	100,0	0,0	100,0	100,0	0,0	0,0	100,0	58,1	22,6	19,4	100,0	14,3	38,8	46,9	100,0	37,8	30,0	32,2	100,0
5	d) La acreditación de los gastos mediante facturas o documentos de valor probatorio	N° Ent.	1	0	0	1	7	2	0	9	25	1	5	31	22	8	19	49	55	11	24	90
		%	100,0	0,0	0,0	100,0	77,8	22,2	0,0	100,0	80,6	3,2	16,1	100,0	44,9	16,3	38,8	100,0	61,1	12,2	26,7	100,0
6	e) Que el importe de la subvención no supera el coste de la actividad subvencionada.	N° Ent.	1	0	0	1	9	0	0	9	23	3	5	31	23	7	19	49	56	10	24	90
		%	100,0	0,0	0,0	100,0	100,0	0,0	0,0	100,0	74,2	9,7	16,1	100,0	46,9	14,3	38,8	100,0	62,2	11,1	26,7	100,0
Media			83,3	16,7	0,0	100,0	90,7	9,3	0,0	100,0	73,7	9,7	16,7	100,0	34,7	23,8	41,5	100,0	54,3	17,4	28,3	100,0

(S) Sí, (N) No, (V) Vacías/No contesta, (T) Total

ANEXO N° 6

Realización de informe de fiscalización sobre actuaciones de gestión patrimonial:																		
N°. Respuesta		Diputación				Municipio > 5.000 habitantes				Municipio < 5.000 habitantes				Totales				
		S	N	V	T	S	N	V	T	S	N	V	T	S	N	V	T	
1	a) Los convenios urbanísticos	N° Ent.	0	0	2	2	5	11	5	21	3	4	7	14	8	15	14	37
	%	0,0	0,0	100,0	100,0	23,8	52,4	23,8	100,0	21,4	28,6	50,0	100,0	21,6	40,5	37,8	100,0	
2	b) Los proyectos de actuación	N° Ent.	0	0	2	2	5	12	4	21	3	3	8	14	8	15	14	37
	%	0,0	0,0	100,0	100,0	23,8	57,1	19,0	100,0	21,4	21,4	57,1	100,0	21,6	40,5	37,8	100,0	
3	c) Las adquisiciones y enajenaciones de bienes inmuebles	N° Ent.	8	0	1	9	24	1	1	26	16	1	5	22	48	2	7	57
	%	88,9	0,0	11,1	100,0	92,3	3,8	3,8	100,0	72,7	4,5	22,7	100,0	84,2	3,5	12,3	100,0	
4	d) Altas y bajas del inventario	N° Ent.	2	5	2	9	3	15	8	26	6	5	12	23	11	25	22	58
	%	22,2	55,6	22,2	100,0	11,5	57,7	30,8	100,0	26,1	21,7	52,2	100,0	19,0	43,1	37,9	100,0	

(S) Sí, (N) No, (V) Vacías/No contesta, (T) Total

ANEXO N° 7

Aspectos regulados en las normas contables																											
N° RESPUESTA			Comarca					Diputación					Municipio > 5.000 habitantes					Municipio < 5.000 habitantes					Totales				
			S	N	V	N.AP	T	S	N	V	N.AP	T	S	N	V	N.AP	T	S	N	V	N.AP	T	S	N	V	N.AP	T
1	Documentos y registros contables a utilizar	N° Ent.	0	0	1	0	1	3	3	3	0	9	14	9	8	0	31	4	19	26	0	49	21	31	38	0	90
		%	0,0	0,0	100,0	0,0	100,0	33,3	33,3	33,3	0,0	100,0	45,2	29,0	25,8	0,0	100,0	8,2	38,8	53,1	0,0	100,0	23,3	34,4	42,2	0,0	100,0
2	Procedimientos a seguir en la gestión contable	N° Ent.	0	0	1	0	1	5	2	2	0	9	15	8	8	0	31	5	19	25	0	49	25	29	36	0	90
		%	0,0	0,0	100,0	0,0	100,0	55,6	22,2	22,2	0,0	100,0	48,4	25,8	25,8	0,0	100,0	10,2	38,8	51,0	0,0	100,0	27,8	32,2	40,0	0,0	100,0
3	Criterios para el cálculo del dudoso cobro	N° Ent.	0	0	1	0	1	8	0	1	0	9	18	6	7	0	31	10	15	24	0	49	36	21	33	0	90
		%	0,0	0,0	100,0	0,0	100,0	88,9	0,0	11,1	0,0	100,0	58,1	19,4	22,6	0,0	100,0	20,4	30,6	49,0	0,0	100,0	40,0	23,3	36,7	0,0	100,0
4	Criterios para la amortización	N° Ent.	0	0	1	0	1	8	0	1	0	9	7	16	8	0	31	4	17	20	8	49	19	33	30	8	90
		%	0,0	0,0	100,0	0,0	100,0	88,9	0,0	11,1	0,0	100,0	22,6	51,6	25,8	0,0	100,0	8,2	34,7	40,8	16,3	100,0	21,1	36,7	33,3	8,9	100,0
5	Procedimientos para la inspección de OAAA y SSMM	N° Ent.	0	0	1	0	1	0	7	2	0	9	4	10	3	14	31	0	2	1	46	49	4	19	7	60	90
		%	0,0	0,0	100,0	0,0	100,0	0,0	77,8	22,2	0,0	100,0	12,9	32,3	9,7	45,2	100,0	0,0	4,1	2,0	93,9	100,0	4,4	21,1	7,8	66,7	100,0

(S) Sí, (N) No, (V) Vacías/No contesta, N.AP (No aplicable) (T) Total

ANEXO N° 8

Tratamiento contable de determinadas operaciones de Inmovilizado																										
Operaciones de Inmovilizado		Comarca					Diputación					Municipio > 5.000 habitantes					Municipio < 5.000 habitantes					Total				
		S	N	NA	V	T	S	N	NA	V	T	S	N	NA	V	T	S	N	NA	V	T	S	N	NA	V	T
El sistema informático suministra información sobre el Patrimonio Público del Suelo	N° Ent.	0	0	1	0	1	0	3	6	0	9	6	15	10	0	31	7	18	24	0	49	13	36	41	0	90
	%	0,0	0,0	100,0	0,0	100,0	0,0	33,3	66,7	0,0	100,0	19,4	48,4	32,3	0,0	100,0	14,3	36,7	49,0	0,0	100,0	14,4	40,0	45,6	0,0	100,0
Contabilización de las amortizaciones del Inmovilizado	N° Ent.	0	1	0	0	1	7	2	0	0	9	13	18		0	31	19	21	8	1	49	39	42	8	1	90
	%	0,0	100,0	0,0	0,0	100,0	77,8	22,2	0,0	0,0	100,0	41,9	58,1	0,0	0,0	100,0	38,8	42,9	16,3	2,0	100,0	43,3	46,7	8,9	1,1	100,0
Contabilización de las alteraciones jurídicas de los bienes	N° Ent.	0	0	1	0	1	6	2	1	0	9	8	20	3	0	31	3	22	23	1	49	17	44	28	1	90
	%	0,0	0,0	100,0	0,0	100,0	66,7	22,2	11,1	0,0	100,0	25,8	64,5	9,7	0,0	100,0	6,1	44,9	46,9	2,0	100,0	18,9	48,9	31,1	1,1	100,0
Contabilización de las cesiones gratuitas de bienes	N° Ent.	1	0	0	0	1	7	2	0	0	9	7	19	5	0	31	2	17	29	1	49	17	38	34	1	90
	%	100,0	0,0	0,0	0,0	100,0	77,8	22,2	0,0	0,0	100,0	22,6	61,3	16,1	0,0	100,0	4,1	34,7	59,2	2,0	100,0	18,9	42,2	37,8	1,1	100,0
Existencia de cuentas financieras del grupo 2 (Inmovilizado) con saldo negativo	N° Ent.	0	1	0	0	1	1	8	0	0	9	5	26		0	31	5	35	8	1	49	11	70	8	1	90
	%	0,0	100,0	0,0	0,0	100,0	11,1	88,9	0,0	0,0	100,0	16,1	83,9	0,0	0,0	100,0	10,2	71,4	16,3	2,0	100,0	12,2	77,8	8,9	1,1	100,0
Contabilización de inversiones gestionadas para otros entes públicos	N° Ent.	0	0	1	0	1	7	2	0	0	9	1	7	22	1	31	1	11	35	2	49	9	20	58	3	90
	%	0,0	0,0	100,0	0,0	100,0	77,8	22,2	0,0	0,0	100,0	3,2	22,6	71,0	3,2	100,0	2,0	22,4	71,4	4,1	100,0	10,0	22,2	64,4	3,3	100,0
Contabilización de inversiones destinadas al uso general	N° Ent.	0	0	1	0	1	5	4	0	0	9	12	15	4	0	31	11	22	15	1	49	28	41	20	1	90
	%	0,0	0,0	100,0	0,0	100,0	55,6	44,4	0,0	0,0	100,0	38,7	48,4	12,9	0,0	100,0	22,4	44,9	30,6	2,0	100,0	31,1	45,6	22,2	1,1	100,0

(S) Sí, (N) No, NA (No aplica), (V) Vacías/No contesta, (T) Total

ANEXO N° 9

Las personas adscritas al servicio de contabilidad son independientes de los siguientes servicios:																						
N°. Respuesta		Comarca				Diputación				Municipio > 5.000 habitantes				Municipio < 5.000 habitantes				Totales				
		S	N	V	T	S	N	V	T	S	N	V	T	S	N	V	T	S	N	V	T	
1	Liquidación de tributos	N° Ent.	0	1	0	1	7	2	0	9	19	9	3	31	21	26	2	49	47	38	5	90
		%	0,0	100,0	0,0	100,0	77,8	22,2	0,0	100,0	61,3	29,0	9,7	100,0	42,9	53,1	4,1	100,0	52,2	42,2	5,6	100,0
2	Compras	N° Ent.	0	1	0	1	9	0	0	9	26	4	1	31	28	20	1	49	63	25	2	90
		%	0,0	100,0	0,0	100,0	100,0	0,0	0,0	100,0	83,9	12,9	3,2	100,0	57,1	40,8	2,0	100,0	70,0	27,8	2,2	100,0
3	Recepción de bienes y servicios	N° Ent.	0	1	0	1	9	0	0	9	27	4	0	31	27	20	2	49	63	25	2	90
		%	0,0	100,0	0,0	100,0	100,0	0,0	0,0	100,0	87,1	12,9	0,0	100,0	55,1	40,8	4,1	100,0	70,0	27,8	2,2	100,0
4	Caja y bancos	N° Ent.	0	1	0	1	9	0	0	9	16	12	3	31	14	33	2	49	39	46	5	90
		%	0,0	100,0	0,0	100,0	100,0	0,0	0,0	100,0	51,6	38,7	9,7	100,0	28,6	67,3	4,1	100,0	43,3	51,1	5,6	100,0
5	Custodia de valores	N° Ent.	0	1	0	1	9	0	0	9	17	11	3	31	19	29	1	49	45	41	4	90
		%	0,0	100,0	0,0	100,0	100,0	0,0	0,0	100,0	54,8	35,5	9,7	100,0	38,8	59,2	2,0	100,0	50,0	45,6	4,4	100,0
6	Recibos y efectos a cobrar	N° Ent.	0	1	0	1	8	1	0	9	19	9	3	31	17	29	3	49	44	40	6	90
		%	0,0	100,0	0,0	100,0	88,9	11,1	0,0	100,0	61,3	29,0	9,7	100,0	34,7	59,2	6,1	100,0	48,9	44,4	6,7	100,0
7	Inventarios	N° Ent.	0	1	0	1	9	0	0	9	26	3	2	31	15	31	3	49	50	35	5	90
		%	0,0	100,0	0,0	100,0	100,0	0,0	0,0	100,0	83,9	9,7	6,5	100,0	30,6	63,3	6,1	100,0	55,6	38,9	5,6	100,0

(S) Sí, (N) No, (V) Vacías/No contesta, (T) Total

ANEXO N° 10

Valoración del Interventor y/o Secretario-Interventor sobre las dotaciones de personal en funciones de control interno y contabilidad.																						
N° Respuesta		Comarca				Diputación				Municipio > 5.000 habitantes				Municipio < 5.000 habitantes				Totales				
Area Funcional: Intervención		S	N	V	T	S	N	V	T	S	N	V	T	S	N	V	T	S	N	V	T	
1	Adecuada en número	N° Ent.	1	0	0	1	7	1	1	9	11	13	7	31	17	17	15	49	36	31	23	90
		%	100,0	0,0	0,0	100,0	77,8	11,1	11,1	100,0	35,5	41,9	22,6	100,0	34,7	34,7	30,6	100,0	40,0	34,4	25,6	100,0
2	Adecuada en cualificación	N° Ent.	0	1	0	1	3	5	1	9	14	10	7	31	24	8	17	49	41	24	25	90
		%	0,0	100,0	0,0	100,0	33,3	55,6	11,1	100,0	45,2	32,3	22,6	100,0	49,0	16,3	34,7	100,0	45,6	26,7	27,8	100,0
4	Falta de personal Técnico	N° Ent.	0	1	0	1	4	3	2	9	17	7	7	31	16	6	27	49	37	17	36	90
		%	0,0	100,0	0,0	100,0	44,4	33,3	22,2	100,0	54,8	22,6	22,6	100,0	32,7	12,2	55,1	100,0	41,1	18,9	40,0	100,0
5	Falta de Formación	N° Ent.	1	0	0	1	4	3	2	9	14	10	7	31	11	10	28	49	30	23	37	90
		%	100,0	0,0	0,0	100,0	44,4	33,3	22,2	100,0	45,2	32,3	22,6	100,0	22,4	20,4	57,1	100,0	33,3	25,6	41,1	100,0
6	Elevada inestabilidad y/o rotación	N° Ent.	0	1	0	1	1	6	2	9	9	14	8	31	4	13	32	49	14	34	42	90
		%	0,0	100,0	0,0	100,0	11,1	66,7	22,2	100,0	29,0	45,2	25,8	100,0	8,2	26,5	65,3	100,0	15,6	37,8	46,7	100,0
7	Otros	N° Ent.	0	0	1	1	1	0	8	9	1	1	29	31	4	0	45	49	6	1	83	90
		%	0,0	0,0	100,0	100,0	11,1	0,0	88,9	100,0	3,2	3,2	93,5	100,0	8,2	0,0	91,8	100,0	6,7	1,1	92,2	100,0
	Total	N° Ent.	3	4	1	8	27	26	19	72	96	77	75	248	110	71	211	392	236	178	306	720
		%	37,5	50,0	12,5	100,0	37,5	36,1	26,4	100,0	38,7	31,0	30,2	100,0	28,1	18,1	53,8	100,0	32,8	24,7	42,5	100,0

(S) Sí, (N) No, (V) Vacías/No contesta, (T) Total

ANEXO Nº 11

Provincia / Comarca	Tipo de Entidad Local	Aplicaciones informáticas instaladas en las EELL de Castilla y León							Sin Identificar	Total EELL	
		nº 1	nº 5	nº 2	nº 4	nº 20	nº 16	nº 3			Total
ÁVILA	Consorcio									3	3
	Entidad Local Menor									2	2
	Mancomunidad y otras entidades asociativas									31	31
	Municipio					6			6	241	247
Total ÁVILA						6		6	277	283	
BURGOS	Consorcio		3						3	9	12
	Entidad Local Menor		120						120	529	649
	Mancomunidad y otras entidades asociativas		23						23	20	43
	Municipio		283						283	85	368
Total BURGOS			429					429	643	1.072	
COMARCA DEL BIERZO	Consorcio									0	
	Entidad Local Menor	1							1	286	287
	Mancomunidad y otras entidades asociativas	7							7	6	13
	Municipio	35							35	1	36
Total COMARCA		43						43	293	336	
LEÓN	Consorcio									11	11
	Entidad Local Menor									946	946
	Mancomunidad y otras entidades asociativas									27	27
	Municipio	1		170					171	1	172
Total LEÓN		1		170				171	985	1.156	
PALENCIA	Consorcio	2							2	4	6
	Entidad Local Menor	55							55	171	226
	Mancomunidad y otras entidades asociativas	20							20	9	29
	Municipio	163							163	27	190
Total PALENCIA		240						240	211	451	
SALAMANCA	Consorcio			1					1	4	5
	Entidad Local Menor			2					2	17	19
	Mancomunidad y otras entidades asociativas			5					5	26	31
	Municipio			105					105	256	361
Total SALAMANCA				113				113	303	416	
SEGOVIA	Consorcio									5	5
	Entidad Local Menor	4							4	14	18
	Mancomunidad y otras entidades asociativas	17							17	18	35
	Municipio	124							124	84	208
Total SEGOVIA		145						145	121	266	
SORIA	Consorcio									2	2
	Entidad Local Menor									56	56
	Mancomunidad y otras entidades asociativas				16				16	2	18
	Municipio		29		144		6	1	180	2	182
Total SORIA			29	160		6	1	196	62	258	

... / ...

Provincia / Comarca	Tipo de Entidad Local	Aplicaciones informáticas instaladas en las EELL de Castilla y León								Sin Identificar	Total EELL	
		nº 1	nº 5	nº 2	nº 4	nº 20	nº 16	nº 3	Total			
VALLADOLID	Consorcio	6								6	0	6
	Entidad Local Menor	9								9	0	9
	Mancomunidad y otras entidades asociativas	25								25	0	25
	Municipio	180								180	42	222
Total VALLADOLID		220								220	42	262
ZAMORA	Consorcio										9	9
	Entidad Local Menor										14	14
	Mancomunidad y otras entidades asociativas										23	23
	Municipio	92								92	155	247
Total ZAMORA		92								92	201	293
Total general		741	458	283	160	6	6	1	1.655	3.138	4.793	
% s/ 4.795		15,5	9,6	5,9	3,3	0,1	0,1	0,0	34,5	65,4	100,0	
% s/ 1.655		44,8	27,7	17,1	9,7	0,4	0,4	0,1	100,0			