

**Autor(es): Aurelia Valiño Castro, Laura de Pablos Escobar**

**Título: El Control Legal del Gasto en el Ámbito de las Haciendas Locales**

**Resumen:**

---

## **INTRODUCCIÓN**

El control del gasto es una de las principales preocupaciones de la gestión pública, en cualquier nivel de Administración, ya sea Central, Autonómica o Local. En la gestión en general, es vital la información: su cuantía ( la suficiente), la rapidez con la que se obtiene ( oportunidad), quién la necesita ( características de los demandantes), cómo se presenta ( los documentos que la recogen), y para qué se necesita ( objetivos, instrumentos de análisis y supervisión).

El Sector Público utiliza básicamente dos tipos de documentos para contener la información que genera y a la vez necesita: el Presupuesto y la Contabilidad. El primero recoge las previsiones de gasto y estimaciones de ingresos y el segundo las realizaciones de los mismos. Qué información se recoja en ellos y cómo es una de las cuestiones más importantes para que el gasto y el ingreso se gestionen de la forma más eficiente posible y para que las partes interesadas ( la propia Administración, los políticos y los ciudadanos) reciban los datos necesarios para evaluar todo el proceso. Aunque en esta evaluación se defiende que los documentos deben de atender a los criterios económicos de eficacia, eficiencia, equidad y calidad, la complejidad que en la práctica origina un seguimiento de los mismos ha redoblado la importancia del simple cumplimiento de las normas generales de presupuestación y contabilidad que se recogen en las leyes. Verificar el cumplimiento de estas últimas es lo que reconocemos como “control legal”.

En las líneas que siguen, se efectúa un análisis de las características del control legal en las Haciendas Locales, centrándose el estudio especialmente en los Ayuntamientos. Para realizar el análisis del cumplimiento de las normas se han utilizado los datos de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales y los Informes del Tribunal de Cuentas. Este estudio permite poner de relieve no sólo el cumplimiento de normas que son preceptivas, sino también reflejar los principales problemas a los que se enfrentan las Haciendas Locales.

## 1 NORMAS REGULADORAS DEL CONTROL PRESUPUESTARIO EN LA HACIENDA LOCAL

Las normas básicas reguladoras del control presupuestario en la Hacienda Local se encuentran en la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases de Régimen Local (LBRL), después desarrollada en la Ley 39/1988 de 28 de diciembre, Ley Reguladora de las Haciendas Locales (LRHL). Con estas normas se intentó un acercamiento a los preceptos de la Ley General Presupuestaria, a pesar de lo cual persistió una falta de coordinación en el desarrollo conjunto de todos estos aspectos. Esto ha dificultado el control efectivo que se realiza sobre las cuentas locales. Pero hay que resaltar que las normas anteriores lograron avances desde el punto de vista presupuestario, especialmente en las transferencias de créditos. Se dio más agilidad a los trámites, al no ser necesaria la intervención del pleno ni la publicidad oficial respecto a la medida adoptada, a diferencia de la normativa anterior, salvo en el supuesto de que las transferencias provoquen modificaciones en los créditos asignados a cada grupo de función. Esta flexibilidad, no obstante, puede tener incentivos perversos si no hay un plan concreto de realización de gastos a que atenerse y sobre el que realizar un control. De hecho, las cifras pondrán de manifiesto que éstas transferencias se utilizan intensamente como sistema para conseguir ampliaciones en otras partidas. Se infla en algunos casos el presupuesto inicial para luego transferir el presupuesto a otros conceptos que hayan conseguido menor dotación.

En la ejecución de los presupuestos de gastos, se establecen para las Corporaciones locales las cuatro fases perceptivas en los Presupuestos Generales del Estado: autorización, disposición, obligación y pago. Hasta entonces las Haciendas Locales estaban limitadas en sus normas, exclusivamente, a la ordenación del gasto y del pago, con un vacío normativo que daba lugar a dudas y vacilaciones respecto a la contabilización de operaciones y liquidación de los presupuestos.

En cuanto a la fiscalización interna, en las Corporaciones locales venía centrada hasta entonces en el llamado control de legalidad, ignorándose prácticamente los otros controles que, incluso por precepto constitucional, son exigibles a las Administraciones Públicas. La Ley en su exposición de motivos se plantea la necesidad no sólo del control interno en su faceta interventora, sino también en sus acepciones de control financiero y control de eficacia. Con esto se seguía en la línea indicada de acercamiento a la Ley General presupuestaria. Pero al igual que en la práctica estos controles no han tenido efectividad para la Administración Central, lo mismo ocurre para las Corporaciones Locales, y se queda en un mero establecimiento de intenciones.

El control en general, y especialmente el externo realizado por el Tribunal de Cuentas, se ve dificultado también por los retrasos en la modernización de la contabilidad. Si estos existen en las Administraciones de nivel superior, en mayor medida en la Hacienda Local. El Primer Plan de Plan General de Contabilidad Pública, (P.G.C.P.) se aprobó por

O.M. de 14 de Octubre de 1981. Se hizo por un período experimental en el que se aplicaba provisionalmente sólo para el Estado y se desarrolló en paralelo con la entonces vigente Contabilidad administrativa. Esta etapa de aplicación centralizada y provisional se extendió hasta el 1 de enero de 1986. Uno de los aspectos claves del nuevo sistema era el procesamiento informático de los datos. Para ello, desde 1983 se trabaja en el diseño del Proyecto SICOP (Sistema de Información Contable Presupuestario). La implantación del nuevo Sistema de Información Contable de la Administración del Estado se regula mediante el Real Decreto 324/1986, de 10 de febrero.

Mediante Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda, de 28 de diciembre de 1990 se crea la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas, de la que resulta la aplicación obligatoria para las Haciendas Locales de un conjunto de normas y criterios contables que persiguen una normalización de las cuentas públicas; para el resto de Administraciones no son de obligado cumplimiento, aunque sirvan como elemento de referencia.

El retraso se mantiene cuando se produce el intento, a su vez, de acercar la Administración Central a los nuevos sistemas contables privados. De hecho el 6 de mayo de 1994 se aprueba un nuevo P.G.C.P., siguiendo las líneas del Plan Contable Español de 1990, con un nuevo Sistema de Información Contable SIC2. El nuevo P.G.C.P. se aplicó obligatoriamente a partir de 1 de enero de 1995.

## NORMAS DE LA LEY DE REGULADORA DE LAS HACIENDAS LOCALES SOBRE EL PRESUPUESTO GENERAL

Con la LRHL en el Presupuesto General se integran los presupuestos de la Entidad, de los Organismos Autónomos dependientes de la misma y los de las Sociedades Mercantiles cuyo capital social pertenezca íntegramente a la entidad local, aunque conservando su independencia. Una de las primeras normas que se plantean es que cada uno de los presupuestos que se integran en el Presupuesto General, deberá aprobarse sin déficit inicial (art. 146.4). Este equilibrio presupuestario inicial impuesto queda sin efecto al permitir las modificaciones presupuestarias con la estrategia que presentamos a continuación.

Las autoridades locales podrán ampliar los presupuestos a través de créditos extraordinarios y suplementos de crédito, pero para ello deberán contar con la aprobación del Pleno. Esta solicitud al Pleno permite limitar la capacidad discrecional del gobierno municipal. No obstante, el gobierno municipal tendrá otras vías para conseguir mayores dotaciones presupuestarias.

Según el art. 155.2 podrán adquirirse compromisos por gastos que hayan de extenderse a ejercicios posteriores a aquel en que se autoricen, cuando se cumplan ciertos requisitos[2].

Los créditos para gastos que el último día del ejercicio presupuestario no estén afectados al cumplimiento de obligaciones ya reconocidas quedarán anulados de pleno derecho. No obstante, podrán incorporarse a los correspondientes créditos de los presupuestos de gastos del ejercicio inmediato siguiente, siempre que existan para ello suficientes recursos financieros:

- 1- Los créditos extraordinarios y los suplementos de créditos, así como las transferencias de crédito, que hayan sido concedidos a autorizados, respectivamente, en el último trimestre del ejercicio.
- 2- Los créditos que amparen a los compromisos de gasto debidamente adquiridos en ejercicios anteriores.
- 3- Los créditos por operaciones de capital
- 4- Los créditos autorizados en función de la efectiva recaudación de derechos afectados.

Los remanentes incorporados según lo que acabamos de señalar podrán ser aplicados tan sólo dentro del ejercicio presupuestario al que la incorporación se acuerde. Y en el caso de créditos extraordinarios y suplementos de crédito, para los mismos gastos que motivaron, en cada caso, su concesión y autorización. Los créditos que amparen proyectos financiados con ingresos afectados deberán incorporarse obligatoriamente, salvo que se desista total o parcialmente de iniciar o continuar la ejecución del gasto.

Cuando haya de realizarse algún gasto que no pueda demorarse hasta el ejercicio siguiente, y no exista en el Presupuesto de la Corporación crédito, o sea insuficiente o no ampliable el consignado, el Presidente ordenará la incoación del expediente de concesión de crédito extraordinario en el primer caso y de suplemento en el segundo. El expediente que ha de ser previamente informado por la intervención, se someterá a la aprobación del Pleno de la Corporación, con sujeción a los mismos trámites y requisitos que los Presupuestos. En el expediente se hará constar la partida a incrementar y los recursos con los que se financiará. El aumento se podrá financiar con cargo al remanente líquido de tesorería, con nuevos o mayores ingresos recaudados respecto a los totales previstos en el presupuesto corriente, y mediante anulaciones o bajas de créditos de gastos de otras partidas del presupuesto vigente no comprometidos, cuyas dotaciones se estimen reducibles sin perturbación del respectivo servicio.

Con carácter excepcional se da vía de entrada al crédito para financiar nuevos o mayores gastos, por operaciones corrientes, siempre que expresamente sean declarados necesarios y urgentes y cuando se den las

siguientes circunstancias:

- 1- Que su importe total anual no supere el 5% de los recursos por operaciones corrientes del Presupuesto de la Entidad.
- 2- Que la carga financiera total de la entidad, incluida la derivada de las operaciones proyectadas, no supere el 25% de los recursos por operaciones corrientes.
- 3- Que las operaciones queden canceladas antes de que se proceda a la renovación de la Corporación que las concierte

Por otro lado, tendrán la consideración de ampliables aquellos créditos que de modo taxativo y debidamente explicitados se relacionen en las bases de ejecución de los presupuestos.

Si bien se concede libertad para que cada Entidad Local determine el régimen de transferencias de crédito y el órgano competente para aprobarlas, se regula que en todo caso la aprobación de transferencias de crédito entre distintas funciones corresponde al Pleno de la corporación, salvo cuando las altas y las bajas afecten a créditos de personal.

De todas formas, las transferencias de crédito estarán sometidas a las siguientes limitaciones:

- a- No afectarán a los créditos ampliables ni a los extraordinarios concedidos durante el ejercicio.
- b- No podrán minorarse los créditos que hayan sido incrementados con suplementos o transferencias, salvo cuando afecten a créditos de personal, ni los créditos incorporados consecuencia de remanentes no comprometidos procedentes de presupuestos cerrados.
- c- No incrementarán créditos que como consecuencia de otras transferencias hayan sido objeto de minoración, salvo cuando afecten a créditos de personal.

Las anteriores limitaciones no afectarán a las transferencias de crédito que se refieran a los programas de imprevistos y funciones no clasificadas ni serán de aplicación cuando se trate de créditos modificados como consecuencia de reorganizaciones administrativas aprobadas por el Pleno.

Podrán generar crédito en los estados de gastos de los presupuestos en la forma que reglamentariamente se establezca, los ingresos de naturaleza no tributaria derivados de las siguientes operaciones:

- 1- Aportaciones o compromisos firmes de aportación de personas físicas o jurídicas para financiar, juntamente con la entidad local o con alguno de sus organismos autónomos, gastos que por su naturaleza están comprendidos en los fines u objetivos de los mismos.
- 2- Enajenaciones de bienes de la entidad local o de sus organismos autónomos.
- 3- Prestación de servicios.
- 4- Reembolso de préstamos.
- 5- Reintegros de pagos indebidos con cargo al presupuesto corriente, en cuanto a la reposición del crédito en la correspondiente cuantía.

En el caso de liquidación del presupuesto con remanente de Tesorería negativo, el Pleno de la Corporación o el órgano competente del Organismo Autónomo, según corresponda, deberán proceder, en la primera sesión que celebren, a la reducción de gastos del nuevo Presupuesto por cuantía igual al déficit producido. La expresada reducción sólo podrá revocarse por acuerdo del Pleno a propuesta del Presidente, y previo informe del Interventor, cuando el desarrollo normal del Presupuesto y la situación de la Tesorería lo consintiesen.

Si la reducción de gastos no resultase posible, se podrá acudir a la concertación de un crédito por su importe, siempre que se den las condiciones para poder hacerlo respecto de los límites antes señalados.

De no adoptarse ninguna de las dos medidas anteriores, el presupuesto del ejercicio siguiente habrá de aprobarse con un superávit inicial de cuantía no inferior al repetido déficit.

A pesar de estas últimas disposiciones, la mecánica prevista en la Ley favorece, especialmente para las operaciones de capital, un sistema de presupuestación que genere remanentes para los ejercicios siguientes, a través de la consecución de ampliaciones en el último trimestre. El juego se realiza a través de una sobrevaloración[3] de ingresos y una infravaloración de gastos que permite la irreal situación inicial de equilibrio presupuestario y a su vez la posibilidad de utilización del remanente y el juego de las transferencias.

## 2 CONTROL Y FISCALIZACION

## NORMAS CONTABLES

Las Entidades Locales están sometidas a la Contabilidad Pública. Pero como se ha adelantado, se ha producido un retraso en la adaptación de las mismas a las desarrolladas por otros organismos públicos. No es hasta 1 de enero de 1992 cuando se deroga el régimen de contabilidad administrativa y se sustituye por un modelo similar al del sector público estatal. Se completan así las normas mencionadas anteriormente con dos Ordenes del Ministerio de Economía y Hacienda de 17 de julio de 1990, por las que se aprueban las Instrucciones de Contabilidad para la Administración Local y del tratamiento especial simplificado para entidades locales de ámbito territorial con población inferior a 5.000 habitantes.

Las principales innovaciones que aporta el nuevo sistema son:

- a) La implantación del modelo de contabilidad por partida doble.
- b) La existencia de una única contabilidad integradora de todos los aspectos económicos, financieros, patrimoniales y presupuestarios.
- e) El seguimiento individualizado de los gastos con financiación afectada.
  - d) Un nuevo procedimiento para el cálculo del remanente de tesorería susceptible de constituirse en recurso para la financiación de modificaciones de crédito en el presupuesto del ejercicio siguiente.
  - e) La posibilidad de integrar en el sistema general el seguimiento de proyectos de inversión, pagos a justificar .
  - f) Una nueva clasificación presupuestaria de los gastos, atendiendo a los criterios funcional, económico y, opcionalmente, orgánico.
  - g) Una nueva regulación y delimitación de las modificaciones de crédito, adaptando su contabilización a las normas de la Ley General Presupuestaria y su adaptación a las Haciendas Locales a través de la LRHL.
  - h) El establecimiento de cuatro fases para la ejecución de los presupuestos de gastos: autorización, disposición, reconocimiento de la obligación y pago, dando de nuevo aplicabilidad contable a la LRHL.

Fueron necesarias normas de transición para adaptarse al nuevo sistema. Los principales problemas a los que tuvieron que enfrentarse las Haciendas Locales, según el Tribunal de Cuentas son:

- a) La especial capacitación exigible al personal encargado de las tareas contables.
- b) La conveniencia, y en muchos casos necesidad, de utilizar medios informáticos, de los que muchas entidades de menor población carecían o no estaban habituadas a su manejo.
- e) La inexistencia de aplicaciones informáticas idóneas, que se han tenido que ir configurando y depurando a lo largo del período de implantación.
- d) Las dificultades de comprensión de determinados aspectos de las Instrucciones de Contabilidad.
- e) Las dificultades anteriores se han materializado, por ejemplo, en un retraso generalizado en la rendición de cuentas, como se verá más adelante, según se deduce de la información que proporciona el Tribunal de Cuentas.

## CONTROL INTERNO

A la Intervención 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 .

También 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.

El Ministerio de Economía y Hacienda, a propuesta de la Intervención, aprueba las Cuentas.

En el capítulo IV de la LRHL se hace mención expresa al control y fiscalización de las operaciones de las Entidades Locales, señalando como funciones de control interno la interventora, la función de control financiero y función de control de eficacia.



A la función interventora se le reconoce la posibilidad de fiscalizar todos los actos de recaudación y aplicación de los ingresos en los gastos correspondientes. Si en ejercicio de la función hubiera desacuerdos y estos se refieren a los ingresos, la formulación de los mismos no suspende la tramitación del expediente, pero sí en el caso de los gastos. Es el Presidente de la entidad local el que resuelve la discrepancia, siendo su resolución ejecutiva, aunque corresponde al Pleno la resolución de discrepancias cuando:

- a- Se base en insuficiencia o inadecuación de créditos.
- b- Se refieran a obligaciones o gastos cuya aprobación sea de su competencia.

El órgano interventor elevará informe 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 los Ayuntamientos de más de 50.000 habitantes y demás Entidades Locales de ámbito superior, el Pleno podrá acordar, a propuesta del Presidente y previo informe del órgano interventor, que la Intervención previa se limite a comprobar los siguientes extremos:

1. La existencia de un crédito presupuestario y que el propuesto es el adecuado a la naturaleza del gasto.
2. Cuando el crédito es plurianual, que existe posibilidad de trasladar a los ejercicios siguientes.
3. Que las obligaciones y gastos se generan por órgano competente.
4. Aquellos otros extremos que por su trascendencia en el proceso de gestión se determinen por el Pleno a propuesta de su Presidente.

El órgano interventor podrá formular las observaciones complementarias que considere oportunas, sin que en ningún caso se produzcan efectos suspensivos en la tramitación de los expedientes correspondientes.

Se produce así una fiscalización, limitada para los Ayuntamientos de más de 50.000 habitantes, que será objeto de otra plena ejercida sobre una muestra.

Las entidades locales podrán determinar, mediante acuerdo del Pleno, la sustitución de la fiscalización previa de derechos por la inherente a la toma de razón en contabilidad y por actuaciones comprobatorias posteriores mediante la realización de técnicas de muestreo o auditoría.

El control financiero tendrá 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. Este control tendrá por objeto también informar del grado de eficacia y eficiencia en la consecución de los objetivos previstos. Se realizará por procedimientos de auditorías de acuerdo con las normas de auditoría del Sector Público.

El control de eficacia tendrá por objetivo 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.

A pesar de este reconocimiento de la Ley en favor de la realización de controles económicos de eficacia y eficiencia, su aplicación real es insuficiente por no decir inexistente. Por una parte, la propia norma tan sólo nombra al control de eficiencia y se concentra en la definición del de eficacia, es decir del mero control de la consecución de objetivos.

—

## CONTROL EXTERNO

La fiscalización externa corresponde al Tribunal de Cuentas.

La LRHL es bastante escueta en cuanto a la regulación que hace de este control y remite a la Ley Orgánica reguladora del mismo y a su Ley de Funcionamiento para concretar las condiciones y el alcance de este control. Tan sólo recoge que las Entidades Locales deberán rendir al citado tribunal, antes del 15 de octubre de cada año, la cuenta General. Como veremos, esta obligación no se atiende con generalidad y será una de las denuncias que realiza el Tribunal de Cuentas. Esta ley continúa señalando que una vez fiscalizadas las cuentas por el Tribunal, se someterá a consideración de la Entidad Local la propuesta de corrección de las anomalías observadas y el ejercicio de las acciones procedentes, sin perjuicio de las acciones que puedan corresponder al Tribunal en los casos de exigencia de responsabilidad contable.

Lo establecido en el anterior artículo (204 LRHL) se entiende sin menoscabo de las facultades que, en materia de fiscalización externa de la Entidades locales tengan atribuidas por sus estatutos las Comunidades Autónomas<sup>[4]</sup>.

La Ley Orgánica 2/1982 de 12 de mayo que regula el funcionamiento del Tribunal de Cuentas, incluye en su art. 4.1 c) a las Corporaciones Locales como organismos integrantes en el sector público sometido a su fiscalización. El principal problema al que se va a enfrentar el Tribunal en este campo es el elevado número de municipios, más de ocho mil, y sus correspondientes cuentas, por lo que se puede enfrentar a falta de capacidad para censurar sus cuentas, además de las del sector estatal y autonómico. De ahí que asuman las fiscalizaciones que las Comunidades Autónomas puedan realizar sobre las Haciendas Locales en virtud de las competencias establecidas en sus estatutos (ver nota 4 anterior).

El Tribunal de Cuentas también tiene concedida por la citada Ley Orgánica función fiscalizadora respecto de los principios de legalidad eficiencia y economía (art. 9.1). Funciones que en la práctica se centran exclusivamente, como se verá en los comentarios que sobre sus informes se presentarán a continuación, en los aspectos legales.

En cuanto a las materias de preferente atención se fiscalizan en las Haciendas Locales los mismos aspectos que en las Comunidades Autónomas o Administración Central. No obstante, a las dificultades referentes al elevado número de entidades antes mencionado, se unen las, también ya mencionadas, de retraso en la modernización de la contabilización y la falta de rendición de cuentas, por lo que el control se encuentra más limitado. Así pues, el control externo de las Entidades Locales encomendado al Tribunal (salvo para el caso de capitales de Provincia y los Ayuntamientos de mayor tamaño) no es un control exhaustivo, como en un principio pudiera haberse pretendido. De hecho, aunque todas las Entidades Locales tienen la obligación de rendir cuentas, no se toman medidas cuando no se hace y se ha considerado como un éxito simplemente la publicación de los informes en los que se recogen las principales deficiencias, anomalías e incumplimientos de las Cuentas de las Corporaciones Locales.

La actuación del Tribunal normalmente termina al remitir las anomalías detectadas a las Corporaciones Locales a fin de que las subsanen. A partir de ahí, es la propia Corporación la encargada de instruir el expediente administrativo de responsabilidad, y por lo general ésta considera que se trata de simples infracciones formales, exigiendo simplemente responsabilidades disciplinarias, que suelen recaer en el Interventor. Existe una falta, o por lo menos insuficiencia, de sanciones o seguimiento posterior del Tribunal que permita controlar realmente el cumplimiento normativo. Las consecuencias para muchas corporaciones son la reiteración en las infracciones que se enumeran a continuación.

### **3 DESVIACIONES PRESUPUESTARIAS SEGÚN DATOS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE COORDINACIÓN CON LAS HACIENDAS TERRITORIALES**

En el campo de la Hacienda Local, dentro del análisis que estamos realizando, el principal problema es la cuantificación exacta de las ampliaciones del presupuesto inicial. La información disponible obtenida por la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales surge de un muestreo entre los Municipios. Aunque intenta recoger el mayor número posible, no incluye a todos. No obstante, en la clasificación por estratos de población, para los cinco últimos tramos, puede decirse que prácticamente se han incluido en la muestra todos los Ayuntamientos que pertenecen a los mismos. Por lo tanto los problemas de información se concentran en los de menor población. Por otra parte, igualmente para los de menor población, las muestras utilizadas para la presentación de los presupuestos iniciales no son exactamente iguales que las que se utilizan en el caso de la información de la liquidación de los presupuestos. Así pues, las cifras no deben tomarse como un resultado exacto, sino aproximado a la medida que pretendemos realizar. Resultan indicativas del grado de importancia del tema que estamos tratando.

Las cifras de las modificaciones presupuestarias ponen de manifiesto las conclusiones sobre las posibilidades de ampliación que permiten las normas.

En primer lugar, observando el cuadro que recoge las modificaciones para el conjunto de Ayuntamientos, la aparición de cifras negativas parece indicar que se producen transferencias de crédito desde unos capítulos de gastos hacia otros. Estas transferencias parecen producirse desde el capítulo de “remuneraciones de personal”, entre los años 1987 a 1991, hacia -fundamentalmente- los de transferencias y operaciones financieras. Son estas últimas las que experimentan los aumentos más importantes durante todo el período analizado. No son nada desdeñables tampoco las ampliaciones en transferencias tanto corrientes como de capital (excepto en 1994) y las de inversiones.

**CUADRO Nº 1**  
**MODIFICACIONES**  
**PRESUPUESTARIAS**  
**TOTAL**  
**AYUNTAMIENTOS**

	1987	1989	1990	1992	1994	1996	1997
REMUNERACIONES DE PERSONAL	-6.98%	-5.40%	-3.83%	10.63%	12.74%	13.82%	2,86%
COMPRA DE BIENES CORRIENTES Y SERVICIOS	-5.63%	3.63%	5.04%	20.34%	19.81%	19.47%	13,42%
INTERESES	-3.91%	-3.45%	-2.69%	11.20%	0.47%	-2.67%	-5,11%
TRANSFERENCIAS CORRIENTES	46.43%	54.39%	69.57%	32.77%	-20.69%	-18.06%	16,89%
INVERSIONES REALES	24.98%	24.84%	18.87%	59.26%	73.15%	77.45%	64,17%
TRANSFERENCIAS DE CAPITAL	48.16%	77.87%	101.10%	34.18%	9.76%	8.45%	67,84%
VARIACION DE ACTIVOS FINANCIEROS	100.50%	169.72%	245.94%	153.17%	113.74%	96.27%	73,69%
VARIACION DE PASIVOS FINANCIEROS	222.52%	269.55%	277.34%	121.51%	131.76%	91.97%	106,88%
TOTAL GASTOS (con resultas de ejercicios cerrados)	57.86%	60.28%	68.27%	70.76%	60.32%	54.46%	
TOTAL GASTOS (sin resultas de ejercicios cerrados)	16.60%	22.49%	27.72%	32.67%	30.19%	27.04%	26,74%

Fuente: Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales y elaboración propia.

Resulta muy importante el papel que juegan las resultas de ejercicios cerrados en el campo de la Hacienda Local. Son un indicador de los problemas financieros a los que se enfrentan. En esta partida se recogen las obligaciones pendientes de pago de ejercicios anteriores [5] que trasladan al presente un mayor gasto. En algunos años este capítulo alcanza un volumen similar al del capítulo 2 o el 1. En el cuadro se pone de manifiesto la importancia que alcanzan las modificaciones al incluir esta partida, con valores que rondan como media el 60%. Si no se tuvieran en cuenta las resultas de ejercicios cerrados, las cifras alcanzan valores más moderados, pero también importantes, ya que alcanzan una media del 25%.

Observando los valores de las variaciones de las modificaciones presupuestarias, no puede deducirse una tendencia clara en ningún sentido. A no ser que la tendencia sea la irregularidad: a años de decremento le siguen años de incremento.

Si atendemos a la clasificación de los Ayuntamientos por Comunidades, en todas se reproduce el juego que planteábamos a nivel general, tanto en lo que se refiere a las transferencias, que van en general de operaciones corrientes a capital y financieras, como en cuanto a conseguir dar entrada a gastos de ejercicios anteriores.

En el cuadro nº 2 se recoge un resumen de los datos, en el que se pone de manifiesto también la irregularidad de las modificaciones. Los Ayuntamientos de Navarra y la Comunidad Valenciana (ésta última menos en los cuatro últimos años) son los que menos ampliaciones realizan en término medio. En general las modificaciones son bastante importantes, especialmente en el último año para el que se dispone de datos: 1997. A partir de 1992 la media supera ampliamente el 25 %, que es la cifra a partir de la cual el Tribunal de Cuentas califica las modificaciones como excesivas. Las cifras son lo suficientemente irregulares como para impedir calificar a una Comunidad como aquella en la que sus Ayuntamientos producen las mayores modificaciones presupuestarias. Podemos decir que es una actitud bastante generalizada.

**CUADRO N º 2**  
**MODIFICACIONES**  
**PRESUPUESTARIAS**  
**TOTAL**  
**AYUNTAMIENTOS**

	1986	1989	1990	1992	1994	1996	1997
<b>ANDALUCIA</b>	12.40%	12.96%	8.77%	31.20%	27.44%	27.74%	22,64%
<b>ARAGON</b>	3.69%	43.52%	26.49%	21.23%	18.32%	11.89%	45,96%
<b>ASTURIAS</b>	14.54%	17.77%	13.42%	19.60%	33.71%	14.44%	13,84%
<b>BALEARES</b>	54.32%	26.42%	34.88%	8.44%	22.72%	45.78%	55,99%
<b>CANARIAS</b>	22.86%	59.64%	13.40%	-21.50%	25.80%	26.96%	46,67%
<b>CANTABRIA</b>	9.82%	5.89%	21.93%	11.64%	11.16%	19.91%	47,81%
<b>CASTILLA-LEON</b>	30.04%	27.91%	27.90%	4.19%	30.20%	34.51%	16,57%
<b>CASTILLA-LA MANCHA</b>	28.94%	23.94%	13.13%	13.11%	29.15%	29.08%	28,86%
<b>CATALUÑA</b>	26.64%	33.38%	45.07%	26.00%	27.22%	20.52%	23,36%

<b>EXTREMADURA</b>	14.90%	22.70%	11.04%	13.52%	12.53%	29.30%	29,77%
<b>GALICIA</b>	9.64%	23.20%	24.46%	18.08%	30.37%	45.35%	33,36%
<b>MADRID</b>	13.10%	7.19%	16.23%	21.62%	11.84%	7.79%	15,75%
<b>MURCIA</b>	16.15%	13.64%	52.14%	17.14%	52.02%	17.03%	37,55%
<b>NAVARRA</b>		-2.58%	7.02%	9.22%	-1.18%	2.09%	7,33%
<b>PAIS VASCO</b>		15.69%	23.54%	16.88%	23.24%	17.07%	35,42%
<b>RIOJA</b>	38.24%	24.24%	11.93%	2.85%	22.44%	19.10%	17,85%
<b>COMUNIDAD VALENCIANA</b>	6.33%	8.47%	-4.35%	57.85%	37.65%	32.01%	38,43%

Fuente: Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales y elaboración propia.

En lo que se refiere a las variaciones de las modificaciones presupuestarias, se puede observar la irregularidad mencionada.

Si consideramos los Ayuntamientos clasificados por tamaño (ver cuadro nº 3), los aumentos del presupuesto inicial adquieren un nivel relativamente importante a partir de los 20.000 habitantes. Los niveles más bajos se sitúan en los Ayuntamientos con población comprendida entre 5.000 y 10.000 habitantes. Como antes indicamos, la muestra utilizada en el caso de los Ayuntamientos de mayor tamaño coincide prácticamente con la población real, por lo que las conclusiones en este caso tienen mayor veracidad. Salvo en los tres últimos años para los que se dispone de datos, los Ayuntamientos del último tramo (Madrid y Barcelona) han presentado modificaciones superiores al resto, con cifras que rondaban el 41% como media, frente a un 30% del tramo anterior y un 20%, a su vez, del anterior a éste, aunque en los últimos años han experimentado una importante reducción que hay que tener en cuenta. Una primera conclusión es que según va creciendo el tamaño, las modificaciones son de mayor amplitud.

**CUADRO N° 3**  
**MODIFICACIONES PRESUPUESTARIAS**  
**AYUNTAMIENTOS**

	1987	1989	1990	1992	1994	1996	1997
<b>AYUNTAMIENTOS &lt; 1001 HABITANTES</b>							
TOTAL GASTOS (con resultados de ejercicios cerrados)		37.68%	50.11%	13.84%	43.46%	n.d.	n.d.
TOTAL GASTOS (sin resultados de ejercicios cerrados)		17.35%	25.39%	-2.21%	20.17%	39.59%	19,61%

**AYUNTAMIENTOS 1001 A 5000****HABITANTES**

TOTAL GASTOS (con resultas de ejercicios cerrados)

52.34% 57.00% 41.67% 47.29% n.d. n.d

TOTAL GASTOS (sin resultas de ejercicios cerrados)

23.98% 29.47% 13.96% 21.35% 30.78% 17,25%

**AYUNTAMIENTOS 5000 A 10000****HABITANTES**

TOTAL GASTOS (con resultas de ejercicios cerrados)

50.80% 35.27% 34.97% 53.61% n.d. n.d

TOTAL GASTOS (sin resultas de ejercicios cerrados)

17.72% 8.13% 3.70% 23.43% 14.68% 20,64%

**AYUNTAMIENTOS 10001 A 20000****HABITANTES**

TOTAL GASTOS (con resultas de ejercicios cerrados)

47.66% 38.39% 50.88% 50.50% n.d. n.d

TOTAL GASTOS (sin resultas de ejercicios cerrados)

15.53% 7.66% 17.95% 23.38% 16.94% 25,28%

**AYUNTAMIENTOS 20001 A 50000****HABITANTES**

TOTAL GASTOS (con resultas de ejercicios cerrados)

65.84% 62.63% 59.49% 65.46% 61.51% n.d. n.d

TOTAL GASTOS (sin resultas de ejercicios cerrados)

21.35% 23.12% 20.40% 25.87% 26.61% 19.76% 34,18%

**AYUNTAMIENTOS 50001 A 100000****HABITANTES**

TOTAL GASTOS (con resultas de ejercicios cerrados)

62.06% 57.47% 67.52% 57.85% 66.62% n.d. n.d

TOTAL GASTOS (sin resultas de ejercicios cerrados)

15.41% 16.52% 22.48% 23.54% 28.98% 26.01% 30,30%

**AYUNTAMIENTOS 100001 A 500000****HABITANTES**

TOTAL GASTOS (con resultas de ejercicios cerrados)

54.69% 65.30% 65.48% 61.65% 62.23% n.d. n.d

TOTAL GASTOS (sin resultas de ejercicios cerrados)

11.12% 23.07% 21.56% 24.01% 32.52% 29.87% 35,19%

**AYUNTAMIENTOS 500001 A 1000000****HABITANTES**

TOTAL GASTOS (con resultas de ejercicios cerrados)

59.75% 77.47% 76.44% 71.20% 64.98% n.d. n.d

TOTAL GASTOS (sin resultas de ejercicios cerrados)

12.93% 31.08% 22.68% 32.34% 32.99% 27.01% 43,87%

**AYUNTAMIENTOS > 1000000****HABITANTES**



TOTAL GASTOS (con resultados de ejercicios cerrados)	66.93%	66.05%	86.22%	70.43%	33.72%	n.d.	n.d
TOTAL GASTOS (sin resultados de ejercicios cerrados)	62.45%	26.93%	41.79%	33.16%	13.53%	10.41%	10,10%

FUENTE: Dirección General de Coordinación con la Haciendas Territoriales y elaboración propia  
n. d. = no disponible

Si comparamos el período comprendido entre 1989 y 1997, podemos observar que se produce un importante incremento en los Ayuntamientos de tamaño intermedio. En concreto los Ayuntamientos entre 50.000 y 100.000 habitantes aumentan sus modificaciones un 83%. Por el contrario, los de mayor y menor tamaño reducen sus modificaciones.

#### 4 LA FISCALIZACIÓN DEL TRIBUNAL DE CUENTAS DE LAS CORPORACIONES LOCALES

En las líneas que siguen a continuación se presenta el resumen de las conclusiones que surgen al revisar los informes del Tribunal de Cuentas en los últimos años, en el apartado correspondiente a las Corporaciones locales. El retraso que presenta el Tribunal en la revisión de las cuentas, en parte por el retraso a su vez en su presentación, da lugar a que el último informe publicado en el B.O.E. sea el que corresponde a la revisión de cuentas de 1994.

Se ha revisado, en consecuencia, los informes correspondientes al periodo 1986-1994. Y , aunque se presentan conclusiones para el conjunto de Corporaciones Locales, nuestro análisis se ha centrado en los Ayuntamientos.

Una primera conclusión que se obtiene es el desarrollo de la información y preocupación creciente por la fiscalización de la Hacienda Local. Los informes se van haciendo más completos según pasan los años, tanto en cuanto a la información que contienen como al campo de fiscalización al que se refieren. En los primeros informes se dejan fuera, a parte de los Organismos y Empresas Locales con personalidad jurídica propia, los municipios menores a 5.000 habitantes. Estos últimos no se incorporarán, a través de una muestra, hasta el análisis de las cuentas de 1989. Es en este último año cuando los informes empiezan a ser más precisos en cuanto a la explicación del control del Tribunal.

Uno de los incumplimientos más importantes, puesto que afecta a la posibilidad de la realización del control de las Cuentas propiamente dicho, es el de la falta de rendición de Cuentas. La media a lo largo del periodo estudiado es de falta de cumplimiento de un 25% de las Cuentas analizadas[6]. A partir del ejercicio revisado de 1990 se presentan la información por Comunidades Autónomas y estratos de población. En base a esta información se ha elaborado el cuadro que se presenta a continuación.

Cuadro nº 4  
**GRADO DE INCUMPLIMIENTO** en  
 rendición de Cuentas  
 AYUNTAMIENTOS % sobre el total de su estrato demográfico

	1990		1991			1992				1994			
	>5.000	<5000	>5.000	<5000	total	>50.000	Entre 50.000 y 5.000	<5000	total	>50.000	Entre 50.000 y 5.000	<5000	total
Andalucía	18,5	37,9	25	37	33	21	43	57	52	5	39	43	41
Aragón	13	40	10	43	42		37	53	52	0	5	30	30
Asturias	17,6	22,7	18	27	23	20	50	44	45	0	32	20	23
Baleares	6,5	23,1	7	28	19		25	35	34	0	4	23	15
Canarias	3	7,1	5	4	5			4	1	0	0	4	1
Cantabria	12,5	14	12	14	14		47	33	34	0	20	15	16
Castilla la Mancha	20,9	28,6	3	33	31	33	28	51	50	0	9	29	28
Castilla y León	10,3	29,5	6	30	30		10	41	41	13	10	22	22
Cataluña	6,5	39,7	6	27	24		5	38	33	0	1	16	14
Extremadura	11,1	22,8	9	26	24		17	32	31	0	13	20	19
Galicia	5,8	9,4	8	10	3	14	22	21	21	0	6	7	6
Madrid	7,9	30	10	40	34	31	46	49	47	8	20	30	27
Murcia	8,6	10	6	20	9		38	40	36	0	19	30	20
Navarra	7,1	14,7		4	3	nd	nd	nd	nd	0	0	9	8
La Rioja	28,6	40,1	14	38	37		33	56	55	0	0	26	25
Valencia	1,5	14,6	6	16	13		19	31	27	0	9	21	18
País Vasco	0,5							1	1	0	0	1	1

Total	11	30	11	29	26	11	75	41	16	3	14	23	22
-------	----	----	----	----	----	----	----	----	----	---	----	----	----

FUENTE: Tribunal de Cuentas y elaboración propia

El cuadro pone de manifiesto que, en general, se da un menor cumplimiento en los Ayuntamientos de menor tamaño. Los menores medios de que disponen serían una explicación a esta falta. En 1992 se produce un incumplimiento prácticamente generalizado en los Ayuntamientos menores de 50.000 habitantes. Las entidades que presentaron sus cuentas lo hicieron con retraso. La explicación a este hecho se encuentra en la iniciación para este ejercicio, como ya hemos indicado, de la aplicación del Plan General de Contabilidad Pública a las Corporaciones Locales, a las que les costó gran esfuerzo adaptarse al mismo. De hecho en 1994 mejora, pero el incumplimiento se mantiene aún a niveles importantes y los retrasos en la entrega de las cuentas son muy elevados.

Del cuadro anterior también se deduce que los mayores incumplimientos se producen, en término medio, en los Ayuntamientos de las Comunidades Autónomas de Andalucía, Aragón, Madrid, Castilla-La Mancha, Castilla y León y La Rioja, entre otras.

El elevado grado de incumplimiento, que en algunos casos sobrepasa el 50% pone en duda las generalizaciones que puedan realizarse de la información que se presente en las cuentas. Aunque también puede llevar a la conclusión de que, en esos Ayuntamientos donde no se han rendido cuentas, los incumplimientos son mayores, incluso también en los otros aspectos que hubiera tenido que fiscalizar el Tribunal de Cuentas.

Uno de los mandatos expuestos en las LRHL es que los presupuestos deben plantearse inicialmente sin déficit. Este es un mandato que no siempre se cumple.

Cuadro nº 5

**CORPORACIONES LOCALES (CONJUNTO NACIONAL)****COMUNIDADES****DIFERENCIA ENTRE LAS PREVISIONES Y CTOS. INICIALES**

<b>AUTONOMAS</b>	1990	1991	1992	1994
ANDALUCIA	33.771	8.060	3431	3407
ARAGON	4.482	2.365	166	674
ASTURIAS	4.301	6.665	-1	-5
BALEARES	7.479	5.772	-49	764
CANARIAS	23.154	16.516	26	2409
CANTABRIA	3.091	3.309	-56	3180
CASTILLA-LA MANCHA	4.446	6.845	1348	929
CASTILLA Y LEON	11.043	13.626	-75	832
CATALUÑA	29.388	42.728	1074	2143
EXTREMADURA	-307	1.601	937	758
GALICIA	29.254	23.983	176	476
LA RIOJA	121	400	152	60
MADRID	23.917	71.005	660	1203
MURCIA	1.736	579	8	656
NAVARRA	-234	-364	-742	2026
VALENCIA	30.400	30.163	455	-1477
PAIS VASCO	6.505	27.724	471	423
CEUTA	107	259	0	n.d.
MELILLA	11	241	0	n.d.
TOTAL	212.665	261.476	7981	18438

FUENTE: Tribunal de Cuentas y elaboración propia

n.d.= no disponible

Si comparamos las previsiones iniciales de ingresos y los créditos iniciales, vemos que algunas Corporaciones Locales presentan un déficit inicial. Esto ha quedado de manifiesto en los datos agregados de las Corporaciones Locales de Navarra en los tres primeros años para los que se dispone de datos, de Extremadura en 1990 y de Baleares, Cantabria

y Castilla y León en 1992, y Valencia en 1994. Lo agregado de las cifras oculta casos aislados de municipios con déficit inicial. [7] Si consideramos las diferencias entre las previsiones y los créditos definitivos, las Comunidades cuyas Corporaciones Locales presentan déficit aumentaría significativamente.

Este último déficit se produce por la actuación de las modificaciones presupuestarias, que incrementan en mayor medida los gastos que los ingresos. Además, una de la denuncias que continuamente realiza el Tribunal de Cuentas es que los Ayuntamientos no suelen dar de baja sus derechos incobrables aunque hayan transcurrido los años de prescripción, lo cual contribuye a falsear las cifras.

En lo que se refiere a las modificaciones, los Informes del Tribunal de Cuentas de 1986 a 89 sólo contemplan las de los Ayuntamientos a nivel global. El detalle por Comunidades se presenta a partir del Informe de 1990. A partir de estos informes se ha elaborado el cuadro siguiente. En 1986 los créditos se incrementan en un 21% en los Ayuntamientos; en el 87 en un 25%, salvo los de menor tamaño, que lo hacen en un 14%; en el 88 los mayores lo hacen en un 33% y los menores en un 18%, lo que supone un aumento para ambos; y en el 89 se sitúan en torno a un 23%; en 1990, los Ayuntamientos presentan modificaciones en torno a un 20%; en el 91, los mayores de 50.000 habitantes presentan modificaciones del 50%, los comprendidos entre esta población y los 5.000 habitantes modifican sus presupuestos en un 15% y los menores de 5.000 en un 10%; en 1992, con una media del 24%, los de mayor tamaño pasan a un 27%, los intermedios los elevan al 21% y los de menor tamaño, pasan al 16%. A este respecto, el Tribunal de Cuentas considera “normales o aceptables” las modificaciones inferiores al 15%; de cuantía media las comprendidas entre el 15% y el 25% y elevadas las superiores al 25%.

Cuadro nº 6

### **CORPORACIONES LOCALES (CONJUNTO NACIONAL)**

#### *PRESUPUESTO DE GASTOS.*

<b>COMUNIDADES AUTONOMAS</b>	<b>Modificaciones</b>			
	1990	1991	1992	1994
ANDALUCIA	15%	17%	31%	33%
ARAGON	12%	11%	23%	16%
ASTURIAS	12%	12%	14%	30%
BALEARES	14%	9%	13%	22%
CANARIAS	14%	17%	22%	31%
CANTABRIA	14%	7%	10%	13%
CASTILLA-LA MANCHA	23%	25%	34%	40%
CASTILLA Y LEON	13%	12%	21%	33%
CATALUÑA	35%	31%	33%	30%
EXTREMADURA	13%	24%	21%	34%
GALICIA	14%	15%	30%	43%
LA RIOJA	12%	8%	19%	22%
MADRID	41%	79%	23%	12%

MURCIA	12%	18%	16%	45%
NAVARRA	nd	nd	nd	0
VALENCIA	15%	19%	38%	36%
PAIS VASCO	17%	20%	21%	11%
CEUTA	4%	-2%	13% (*)	11% (*)
MELILLA	9%	9%		
TOTAL	21%	25%	27%	25%

FUENTE: Tribunal de Cuentas y elaboración propia

(\*) Media Ceuta y Melilla

Considerando el conjunto de las Corporaciones Locales, las pertenecientes a las Comunidades Autónomas de Madrid (salvo en 1992 y 1994), Cataluña, y Castilla - La Mancha presentan incrementos en los créditos iniciales superiores a la media. Los menores porcentajes se producen, a parte de Ceuta y Melilla, en Cantabria, Baleares, País Vasco, La Rioja y Aragón. El resto ha experimentado en algún momento del periodo incrementos mayores del 25% .

Para 1992, las modificaciones en el sistema contable permiten una ampliación de la información y se presentan las modificaciones atendiendo a la clasificación económica y funcional, y en el primer caso también por tipos de modificación. De todas formas la información está limitada a los Ayuntamientos de municipios mayores de 50.000 habitantes. Dadas las elevadas cantidades pendientes de cobro y pago de los Ayuntamientos, no es de extrañar que las mayores modificaciones se presenten a través de la incorporación de remanentes, que constituyen el 57% del total de incrementos ( 31 % en 1994) . Las mayores modificaciones se concentran en las inversiones reales seguidas de las compras de bienes corrientes y servicios.

CUADRO N ° 7

**ESTADO AGREGADO DE MODIFICACIONES DE CRÉDITO**

**CLASIFICACIÓN ECONÓMICA**

AYUNTAMIENTOS DE MUNICIPIOS MAYORES DE 50.000 HABITANTES

(En millones de ptas.)

<b>1992</b>	Créditos extraordinarios	Suplementos de crédito	Ampliaciones de crédito	Transferencias crédito	Incorporación de remanentes	Créditos generados por ingresos	Bajas por anulación	TOTALES
				positivas   negativas				

1 Gastos de personal	337	1049	81	5446	5730	1047	513	273	2470
2 Bienes corrientes y servicios.	1886	2966	738	2833	4332	17000	574	348	21317
3 Intereses	90	3260	0	93	1214	27	338	142	2452
4 Transferencias corrientes	154	480	37	868	631	2460	335	1492	2211
6 Inversiones reales	4528	3003	466	4407	4545	42374	2566	3521	49278
7 Transferencias de capital	1397	2105	0	495	36	1786	471	0	6218
8 Activos financieros	63	116	1455	21	2	2729	95	0	4477
9 Pasivos financieros	17	5459	1300	130	162	39	844	0	7627
<b>TOTALES</b>	<b>8472</b>	<b>18438</b>	<b>4077</b>	<b>14293</b>	<b>16652</b>	<b>67462</b>	<b>5736</b>	<b>0</b>	<b>96050</b>

Fuente: Tribunal de Cuentas. Informe de 1992

% sobre total aumento de crédito	Créditos extraordinarios	Suplementos de crédito	Ampliaciones de crédito	Transferencias crédito	Incorporación de remanentes	Créditos generados por ingresos	TOTALES
1992	7	16	3	12	57	5	100
1994	7	20	13	8	31	21	100

Fuente: Tribunal de Cuentas y elaboración propia

En lo que se refiere a la clasificación funcional, los incrementos mayores de los créditos iniciales se producen, con diferencia, en las “transferencias de Administraciones Públicas”, y en segundo lugar, en la “producción de bienes públicos de carácter económico”. Por el contrario, el menor incremento se produce en “protección civil y seguridad ciudadana”.

## CUADRO Nº 8

**ESTADO AGREGADO DE LA LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO DE GASTOS  
POR GRUPOS DE FUNCIÓN**

(En millones de ptas.)	Creditos iniciales	Modificaciones		Créditos definitivos
		Imps.	% de incr.	
Grupos de función				
Servicios de carácter general	86335	19196	22	105531
Protección civil y seguridad ciudadana	68194	2370	3	70564
Seguridad, protec. y promoción social	49930	7469	15	57399
Produc. bienes públicos carácter social	263484	49046	19	312530
Produc, bienes públicos c. económico	62396	17343	28	79729
Regulación eco. carácter general	31442	2924	9	34366
Regulación eco. sectores productivos	4576	527	12	5103
Transferencias admones. públicas	4870	9976	205	14846
Deuda pública	72420	11	16	83834
<b>TOTALES</b>	<b>643631</b>	<b>120</b>	<b>19</b>	<b>763902</b>

Fuente: Tribunal de Cuentas. Informe de 1992

La información que corresponde a los dos cuadros anteriores no se incluye igual de completa en el Informe de 1994.

Sí se incluye en ambos informes una clasificación por estratos de población, que permite concluir que los mayores porcentajes de modificaciones se producen en los Municipios de mayor tamaño, y que disminuyen según se va reduciendo este último, tal y como reflejan las cifras del siguiente cuadro.

**CUADRO Nº 9**

**LIQUIDACIÓN DEL ESTADO DE GASTOS 1992**

		Modificaciones	Créditos definitivos
--	--	----------------	----------------------



Estrato de población	% pobl.	Créditos iniciales	Modificaciones		Créditos definitivos	
			Importes	% de Mod.	Importes	Ptas./hab.
Mayores de 50.000 hab.	91	1384076	374959	27	1759035	95974
Entre 5.000 y 50.000	75	717854	147786	21	865640	89809
Menores de 5.000 hab.	36	165872	25753	16	191625	85480
<b>TOTALES</b>	<b>77</b>	<b>2267802</b>	<b>548498</b>	<b>24</b>	<b>2816300</b>	<b>93254</b>

Fuente: Tribunal de Cuentas . Informe de 1992

Se analizan un 32% de los Ayuntamientos existentes, que abarcan el 77% de la población

Es un número menor de Ayuntamientos

por:

a- En el caso de ayuntamientos de municipios menores de 5.000 hab. en las comunidades autónomas que no tienen constituido órgano de control externo no se han considerado todas las liquidaciones de presupuestos de las entidades que han rendido cuentas, sino solamente de aquellas que fueron seleccionadas para examen y comprobación

b- En la comunidad autónoma de Cataluña no han sido considerados los 19 Ayuntamientos que rindieron sus cuentas según el sistema contable de 1952

#### **LIQUIDACIÓN DEL ESTADO DE GASTOS 1994**

Estrato de población	Créditos iniciales	Modificaciones		Créditos definitivos	
		Importes	% de Mod.	Importes	Ptas./hab.
Mayores de 50.000 hab.	1596636	425041	27	2021677	100329
Entre 5.000 y 50.000	802539	196281	24	998820	98064
Menores de 5.000 hab.	302888	49212	16	352100	94647
<b>TOTALES</b>	<b>2702063</b>	<b>670534</b>	<b>25</b>	<b>3372597</b>	<b>99031</b>

Fuente: Tribunal de Cuentas . Informe de 1994

El nivel de ejecución medio de las Corporaciones Locales es relativamente bajo, en torno al 80 %, con oscilaciones entre las pertenecientes a distintas Comunidades Autónomas. Por ejemplo, en 1994 el nivel medio fluctúa entre el máximo de las del País Vasco con un 93% de nivel de ejecución y el mínimo de las de la Comunidad de Extremadura de un 72%. Estos bajos niveles se explican fundamentalmente por el capítulo de inversiones. Se consiguen créditos para proyectos de inversión que no se inician en el ejercicio corriente, o que se corresponden con varios años, sin que se acomoden al ritmo de ejecución ( según los que indican los art- 77 a 88 del R.Dto. 500/ 1990). Este hecho, que se repite a lo largo de varios ejercicios, según indica el Tribunal de Cuentas “pone de manifiesto la incorrecta práctica

de incorporar de manera automática, costes del ejercicio anterior al siguiente, sin una previa valoración de los proyectos que puedan ser ejecutados efectivamente”.

Uno de los aspectos que pone de manifiesto los problemas de gestión a los que se enfrentan las Corporaciones Locales es la elevada cuantía que presentan los derechos pendientes de cobro al finalizar el ejercicio, con cantidades que giran en torno al 30%. Teniendo en cuenta la clasificación de las Corporaciones Locales por Comunidades, que se recoge en el cuadro siguiente, las de Navarra son las que mejor gestionan la recaudación de sus ingresos, seguidas de las de Madrid, Asturias, País Vasco y Castilla la Mancha. Por el contrario, las de Canarias, Andalucía, Murcia, La Rioja y Valencia son las que presentan, en general, un mayor porcentaje de derechos pendientes de cobro. Destaca el caso de Baleares, donde las cifras parecen indicar que en 1991 se produce una recuperación de las elevadísimas cantidades pendientes de cobro de 1990. A pesar de que en general las cifras son elevadas, teniendo en cuenta que en las Corporaciones Locales de algunas Comunidades alcanzan valores superiores al 40%, la esperanza de una importante mejora de la gestión en la recaudación se mantiene al comprobar que todas presentan una tendencia a la disminución. Esta tendencia ha colocado la media de los derechos pendientes de cobro en el 21 % en 1994. Lo ideal sería que esta tendencia se mantuviera.

#### CUADRO Nº 10

### CORPORACIONES LOCALES (CONJUNTO NACIONAL)

#### PRESUPUESTO DE INGRESOS

#### COMUNIDADES DERECHOS PENDIENTES DE COBRO (%)

<b>AUTONOMAS</b>	1990	1991	1992	1994	INC. 90-94
ANDALUCIA	35.75	39.47	27.78	24	-32,87%
ARAGON	27.72	31.59	21.69	21	-24,24%
ASTURIAS	25.92	26.77	16.24	15	-42,13%
BALEARES	93.44	-106.01	25.58	21	-77,53%
CANARIAS	38.67	43.70	24.75	26	-32,76%
CANTABRIA		23.44	17.74	16	-31,74%(*)
CASTILLA-LA MANCHA	21.93	27.74	21.96	22	0,32%
CASTILLA Y LEON	28.18	33.24	25.49	19	-32,58%
CATALUÑA	29.54	32.48	23.61	20	-32,30%
EXTREMADURA	28.12	32.09	22.69	26	-7,54%
GALICIA	30.58	33.55	24.52	26	-14,98%
LA RIOJA	35.96	38.10	18.93	15	-58,29%
MADRID	26.11	23.56	18.74	22	-15,74%

MURCIA	33.03	40.20	21.62	18	-45,50%
NAVARRA	12.75	22.43	12.15	13	1,96%
VALENCIA	33.91	38.06	21.99	21	-38,07%
PAIS VASCO	26.61	27.39	18.19	15	-43,63%
CEUTA	40.36	29.11	10.94	n.d.	
MELILLA	18.75	16.96		n.d.	
TOTAL	30.53	30.44	22.96	21	-31,22%

FUENTE: Tribunal de Cuentas y elaboración propia

(\*) A no disponer de datos para 1990, se ha utilizado 1991

Por lo que se refiere a las obligaciones pendientes de pago presentan también cuantías elevadas, ya que lógicamente estas cifras guardan relación con las cantidades pendientes de cobro. Así nos encontramos con que las Corporaciones Locales de Andalucía, Canarias, y Murcia presentan los mayores porcentajes, y que por el contrario las de Navarra ( aunque esta presenta un importante incremento que la sitúa por encima de la media en 1992), Melilla y Madrid, son las que más a tiempo efectúan los pagos. La tendencia general también es a reducir las cifras, con una reducción importante en los tres años analizados, que ha hecho descender la media desde el 32,06% al 21,29%.

#### CUADRO Nº 11

##### **CORPORACIONES LOCALES (CONJUNTO NACIONAL)**

*PRESUPUESTO DE  
GASTOS.*

##### **COMUNIDADES AUTONOMAS**

	1990	1991	1992	1994	INC. 91-92
ANDALUCIA	40.60	37.22	26.19	29	-36%
ARAGON	24.06	24.93	13.90	26	-42%
ASTURIAS	29.21	23.15	15.45	16	-47%
BALEARES	38.74	34.35	22.02	23	-43%
CANARIAS		37.72	27.01	26	

CANTABRIA	24.46	17.82	21.00	11	-14%
CASTILLA-LA MANCHA	25.45	24.43	21.59	22	-15%
CASTILLA Y LEON	34.73	31.11	23.07	17	-34%
CATALUÑA	30.60	26.47	21.01	20	-31%
EXTREMADURA	33.32	32.82	24.08	24	-28%
GALICIA	33.77	26.93	17.17	19	-49%
LA RIOJA	34.74	19.61	16.22	14	-53%
MADRID	20.78	14.86	20.33	20	-2%
MURCIA	33.74	33.08	24.44	22	-28%
NAVARRA	11.99	15.11	25.90	14	116%
VALENCIA	36.69	27.15	18.72	18	-49%
PAIS VASCO	23.89	20.65	17.35	15	-27%
CEUTA	41.73	32.57	13.55	15	-68%
MELILLA	27.16	15.58			
TOTAL	32.06	27.39	21.29	21	-34%

Fuente: Tribunal de Cuentas y elaboración propia

Las cifras de 1994 se refieren exclusivamente a Ayuntamientos

Otra cuestión importante a nivel Local es que diversas entidades presentan saldos deudores o acreedores de presupuestos cerrados con antigüedad igual o superior a 5 años, por lo que deberían haber sido dados de baja. El incumplimiento de esto distorsiona las cifras, especialmente en los ingresos.

Respecto de otras irregularidades detectadas por el Tribunal de Cuentas, resulta difícil presentar un resumen de las mismas, debido a su gran diversidad y al diferente formato en el que se presentan los Informes del Tribunal. Además, el mayor detalle con el que se han ido elaborando los Informes en los años sucesivos, podía conducir a la conclusión errónea de un mayor incumplimiento con el paso de los años. A pesar de que en el cuadro siguiente se presenta un resumen de las principales anomalías detectadas por el Tribunal de Cuentas durante el periodo en el que se sigue la Contabilidad Administrativa, en lugar de comentar éstas una por una, se ha optado por presentar un resumen final en el que se recogen las irregularidades observadas más frecuentes e importantes, al margen de las ya comentadas.

Cuadro nº 7

AYUNTAMIENTOS

## TRIBUNAL DE CUENTAS PRINCIPALES ANOMALIAS

1986	1987	1988	1989	1990	1991
------	------	------	------	------	------

GRADO DE CUMPLIMIENTO DE RENDICIÓN DE CUENTAS (*)					72,85%	89% >5.000 70% <5000
---	--	--	--	--	--------	-------------------------

## CUENTAS GENERALES DE PRESUPUESTOS

Falta de rendición de Cuentas				3 M.	6M>5.000	6M>50.000 52>5.000>50.000 (20%) 45<5.000
Gastos corrientes + amortización de operaciones financieras > ingresos corrientes				13M>5.000h. 9M <5.000 y >2.000		
ingresos ordinarios < gastos ordinarios				3M<2.000		18<5.000
Carga financiera > 25% de los ing. corrientes ej. anterior						2M>50.000 8>5.000<50.000
Se formulan liquidaciones en las que las obligaciones contraídas > pto. PRINCIPALES ANOMALIAS definitivo				5M>5.000h. 3M <5.000 y >2.000 3M<2.000		2M>50.000 9>5.000<50.000
No constancia de la elaboración de la liquidación del ejercicio por el Interventor						30<5.000
No constancia de la aprobación de la liquidación del ejercicio				X	5M>5.000	8>5.000<50.000 43<5.000
Anulaciones en las resultas sin aprobar la baja en el Pleno					23>5.000	23>50.000 101>5.000<50.000 (39%) 82<5.000
Errores en la elaboración de los cuadros por capítulos				X		

Defectos en los expedientes de tramitación de las cuentas				X		X
Diferencias en cifras pendientes de pago y cobro a 1 enero respecto de la cuenta ej. anterior						17>5.000<50.000 41<5.000
No se aclaran las diferencias entre los derechos pendientes de cobro y pago del ej. anterior y el saldo entrante en el ej. ss.						2M>5.000 14>5.000<50.000
Déficit inicial						11>5.000<50.000 172<5.000
AL incorporar remanentes y resultas se origina déficit en el Pto. refundido						3M>5.000 37>5.000<50.000 12<5.000

CUENTAS DE ADMINISTRACIÓN  
DEL PATRIMONIO

Falta de rendición de Cuentas	X			2D 18M>5.000h. 13M <5.000 y >2.000		16>5.000 84>5.000<50.000 (33%) 99<5.000(32%)
Falta de remisión del expediente						23>5.000<50.000
Falta de actualización de inventarios	X					
No adecuación entre inventarios y balance	X			6D 38M>5.000h. 25M <5.000 y >2.000		14>5.000<50.000
Se contabilizan amortizaciones del pasivo no coincidentes con la liquidación del Pto.						13<5.000
No coinciden las cantidades pendientes de amortización con las de la relación de préstamos vivos						44>5.000<50.000 10<5.000
No coinciden las cantidades a 1 de enero con las propiedades y dchos del ej. anterior						20>5.000<50.000 13<5.000

No coinciden las cantidades a 1 de enero con las cargas y empréstitos del ej. anterior					28>5.000<50.000 12<5.000
Falta de cómputo de amortizaciones	X				
Intereses acumulados a devolución del principal en préstamos	X				
Principios de contabilización distintos en Patrimonio y en Pto.	X				7154>5.000<50.000 (28%)
Diferencias entre esta cuenta y la de Liquidación del Pto en dif. aspectos					19M > 50.000 54>5.000<50.000 (21%)
<b>TESORERIA</b>					
Falta de remisión de cuentas					9M>5.000 56>5.000<50.000 (22%) 28<5.000
No aprobadas por el Pleno					35>5.000<50.000 (22%)
Cantidades de pto especiales y extraordinarios que debieron incorporarse al Pto ordinario	X		X		
No coinciden la existencia final del Pto. del ej. anterior y la registrada en Tesorería en ej. ss.					35>5.000<50.000 (22%) 7>5.000<50.000 21<5.000
No coinciden la existencia final en VIAP. del ej. anterior y la registrada en Tesorería en ej. ss.					11>5.000<50.000
Cantidades excesivas en existencias en metálico de difícil justificación que encubren pagos sin contabilizar		X			
No conciliación con saldo banarios facilitados					41<5.000
Movimientos de Valores Independientes y Auxiliares del Pto. por cuantías excesivas	X				
Falta de remisión del Acta de Arqueo					15>5.000<50.000

					17<5.000
Defectos en el Acta de Arqueo				12M>5.000h. 11M <5.000 y >2.000 3M<2.000	15>5.000<50.000 49>5.000<50.000  23<5.000
Defectos en la formalización				X	

## CUENTA DE RECAUDACIÓN(a)

No han remitido la cuenta					9>50.000 92>5.000<50.000 (36%) 27<5.000
No consta aprobación de cuentas					22>5.000<50.000
Valores pendientes de cobro de cuantía y antigüedad>5 años					13M>5.000
Falta de recuento de cvalores pendientes de cobro				21M>5.000h.	65>5.000<50.000
Deficiencias formales en la rendición de las cuentas				6M <5.000 y >2.000	41>5.000<50.000
Falta de informes de la Comisión liquidadora				X	
Falta de infirme del Tesorero					35>5.000<50.000
Falta informe del interventor					40>5.000<50.000
Falta de depósito de fianza por el recaudador					37>5.000<50.000
					62>5.000<50.000  14<5.000

## CUENTA DE VALORES INDEPENDIENTES Y AUXILIARES AL PTO. (a)

No rendición de la cuenta				1M>5.000h.  1M <5.000 y >2.000	5M>5.000 36>5.000<50.000 (14%) 9<5.000
No consta su aprobación por el Pleno					5M>5.000  32>5.000<50.000
Contabilizar en la cuenta operaciones de naturaleza presupuestaria				44M>5.000h.  27M <5.000 y >2.000	30M>5.000  168>5.000<50.000



Fuente: Tribunal de Cuentas y elaboración propia

Ya habíamos indicado la falta de presentación de Cuentas como una de las irregularidades más importantes, pero a ésta se añade la presentación incompleta, cuando se realiza.

En el periodo en el que se sigue la contabilidad administrativa, en resumen, las irregularidades más importantes son:

1. En las Cuentas Generales de Presupuestos, en algunos Ayuntamientos, se formulan liquidaciones en las que las obligaciones contraídas son mayores que los créditos de los presupuestos definitivos, no existe constancia de la aprobación de la liquidación del ejercicio, y se producen anulaciones en las resultas sin aprobar la baja en el Pleno.
2. Los gastos corrientes del Presupuesto inicial son mayores que los ingresos corrientes
3. A los Ayuntamientos que presentan déficit inicial, ya comentado, se suman en mayor medida los que presentan déficit al incorporar remanentes y resultas
4. Uno de los defectos que se presenta en mayor medida (en algunas Comunidades llega a superar al 50% de los Ayuntamientos que las componen) es el de contabilizar como ingresos en la cuenta de Valores Independientes y Auxiliares al Presupuesto (VIAP) las subvenciones y los gastos vinculados a ellas.
5. En las Cuentas de Administración del Patrimonio, no hay adecuación entre el Inventario y el Balance y falta de actualización de Inventarios.
6. En la Cuenta del Presupuesto y de Administración del Patrimonio se aplican principios de caja y devengo y desajustes contables al contabilizar la amortización o contratar nuevos préstamos.
7. En la cuenta de Tesorería se producen desajustes con otras cuentas. Se producen también defectos en el Acta de Arqueo. En algunos casos los resultados del Acta de Arqueo no coinciden con los extractos bancarios
8. En la cuenta de Recaudación aparecen valores pendientes de cobro de cuantía importante y con una antigüedad mayor de 5 años. Se presenta también una falta de recuento de los valores pendientes de cobro
9. En la Cuenta VIAP se incluyen valores presupuestarios. Si se produce esta situación, las cifras presentadas en las liquidaciones de presupuestos no incluyen todas las operaciones de la Corporación correspondiente, y por lo tanto, los estados agregados tienen el mismo defecto.

En 1992, con los problemas de presentación de cuentas ante el cambio contable, tan sólo se revisa el cumplimiento en este aspecto, con el resultado que se presenta en el siguiente cuadro.

PRINCIPALES IRREGULARIDADES OBSERVADAS	Mayores de 50.00 habitantes		Entre 5.000 y 50.000 habitantes		Menores de 5.000 habitantes		TOTAL	
	Total	% (*)	Total	(*)%	Total	% (*)	Total	% (*)
Cuenta general no aprobada	5	15	10	6	12	4	27	5
Cuenta general aprobada fuera de plazo	11	39	81	48	130	42	222	44
Cuentas no rendidas por el presidente ante el pleno del ayuntamiento	2	6	9	5	10	3	21	4
Cuentas rendidas ante el pleno fuera de plazo	14	45	77	45	135	43	226	44
Cuentas no presentadas a la comisión especial	2	6	4	2	13	4	19	4
Cuentas presentadas fuera de plazo	16	52	86	49	135	43	237	46
Liquidaciones de presupuestos no aprobadas por el alcalde presidente	11	33	29	16	86	27	126	23
No presentan balance de situación	2	6	18	10	28	9	48	9
No presentan liquidación de gastos por grupos de función	4	12	18	10	28	9	55	10
No presentan Estado de modificación de crédito	6	18	33	18	No exigido		39	18
No presentan Estado de la deuda	17	52	123	68	No exigido		140	67

Fuente: Tribunal de Cuentas. Informe de 1992

En el Informe de 1994, entre los Ayuntamientos de Comunidades Autónomas que no tienen órgano fiscalizador interno, se revisa fundamentalmente el cumplimiento de las Instrucciones de Contabilidad de 17 de julio de 1990 (ICAL e ICAL (s)) de implantación obligatoria desde el 1 de enero de 1992, antes comentadas. No se ajustan a estas normas 2 municipios de más de 50.000 habitantes (Mérida en Badajoz y San Sebastián de los Reyes en Madrid); 4 de los que cuentan con un número de habitantes comprendidos entre los 5.000 y los 50.000 y 80 de los que tienen menos de 5.000 habitantes. Otros problemas que se detectan se refieren a un incumplimiento de los plazos para la presentación de las Cuentas al Pleno Municipal. Un 25% del conjunto de Ayuntamientos analizados no ha remitido al Tribunal, o lo hizo de forma incompleta, los expedientes en los que se documentan los trámites sobre la Cuenta General. El 32% de los municipios mayores de 50.000 habitantes tiene problemas de falta de homogeneidad en la información suministrada por los estados, documentos y justificantes de la liquidación del presupuesto. No han dotado la

correspondiente amortización del inmovilizado el 66% de los Municipios mayores de 50.000 habitantes, el 82% de los que tienen entre 50.000 y 5.000 y el 66% de los que tienen menos de 5.000. La conclusión del Tribunal de Cuentas es “ la ausencia generalizada de control sobre las cuentas rendidas al Pleno para su examen y aprobación y cuestiona la idoneidad de los programas informáticos de contabilidad utilizados por un gran número de Entidades”.

En los Ayuntamientos de las Comunidades Autónomas con órgano fiscalizador interno las principales deficiencias se resumen en el cuadro siguiente.

#### Resumen de las irregularidades contables en los Ayuntamientos de CA con órganos de fiscalización Internos en 1994

CUADRO nº	Incumplimiento de las Instrucciones de Contabilidad	Problemas en los trámites de aprobación de la Cuenta General	Problemas de coherencia interna en la Cuenta General	Problemas en la nivelación presupuestaria.
Andalucía	14 Ayuntamientos	114 ( 35%)	Incurren en estos problemas varios Ayuntamientos	Aunque no hay déficit inicial, aparecen irregularidades en 3 Ayuntamientos
Cataluña	8 Ayuntamientos	167 ( 27%)	Incurren en estos problemas varios Ayuntamientos	No datos
País Vasco	Deficiencias parciales en los estados contables de en torno al 38% de los Ayuntamientos; y en los anexos en torno al 83%	En torno al 81 % de los Ayuntamientos	Incurren en estos problemas varios Ayuntamientos	Aunque no hay déficit inicial, aparecen irregularidades en 18 Ayuntamientos
Valencia	22 con incumplimiento y 171 ( 40%) con deficiencias		Incurren en estos problemas varios Ayuntamientos	Algunos presentan déficit inicial que se mantiene en la ejecución del Presupuesto.

Del resumen de todos los problemas destacados, a parte de los referentes a la presentación de cuentas y déficit, destaca el enorme volumen de las cantidades pendientes de pago, que indican facturas sin pagar que se arrastran con el consiguiente incremento de los costes al elevarse el precio de los proveedores ante el temor a la falta de cobro. El retraso en el pago se produce tanto por los retrasos en los cobros, que en muchos casos encubren incobrables, como en algunos casos por haber sido concertados en su momento sin crédito presupuestario.

Como ya se ha indicado anteriormente, la falta de uniformidad en la presentación de los datos impide un análisis más detallado, como el de observar la evolución de los Ayuntamientos por Comunidades Autónomas, que realmente sería de interés.

## **CONCLUSIONES:**

El análisis del control presupuestario para las Haciendas Locales muestra un resultado poco satisfactorio. La legislación intenta limitar la existencia de déficit, prohibiéndolo taxativamente, y limitar la carga financiera, estableciendo límites a la cuantías anuales (5%) y a las totales (25%) sobre los recursos por operaciones corrientes. Se añaden además límites a las modificaciones del Presupuesto inicial, para limitar el crecimiento del gasto. El objetivo de saneamiento financiero es todavía más importante a este nivel que al de otras administraciones, por las repercusiones que podría tener en el objetivo de estabilidad general y especialmente por la influencia en los tipos de interés. Pero se observará un incumplimiento importante de la normativa.

Una de las primeras conclusiones, como en el caso de otras Administraciones, es la imposibilidad de poder llevar a cabo un control económico ante la ausencia de un Presupuesto por Programas. Denuncia que ha reiterado el Tribunal de Cuentas en sus sucesivos informes. A partir de 1992 es cuando se empieza a presentar una clasificación funcional. Aunque con ello mejora la información, no es suficiente para poder realizar este tipo de control.

Otro de los graves defectos que se presentan es la falta de una adecuada rendición de cuentas, tanto en cuanto a la presentación en sí, como a la presentación incompleta. Esta falta de información dificulta de entrada los controles externos. Según denuncias del Tribunal de Cuentas, los grados de incumplimiento mayores se producen en los Ayuntamientos de Andalucía, Aragón, Madrid, Castilla- la Mancha, Castilla y León, La Rioja y Galicia, entre otros. Además están muy generalizados los defectos de información al Pleno; los defectos de contabilización, siendo el más frecuente el de contabilizar operaciones presupuestarias como extrapresupuestarias y viceversa, los problemas en la actualización de inventarios, y los desajustes entre las cuentas.

Podemos decir que la limitación más importante a la que están sometidas las Corporaciones Locales es la de que no exista déficit. Esta limitación no se cumple en un número muy elevado de Ayuntamientos. En concreto, presentan déficit explícito en algún momento a lo largo del periodo analizado algunos Ayuntamientos de: Navarra, Extremadura, Asturias, Baleares, Cantabria, Cataluña, Andalucía, Canarias y Galicia.

Pero a este déficit se añade el encubierto que se produce en muchos casos, según también denuncia el Tribunal de Cuentas, debido a las elevadas partidas *pendientes de cobro*, que encubren en muchos casos derechos incobrables por periodos superiores a 5 años, con lo cual ya han prescrito. También presentan elevadas cuantías las partidas correspondientes a *obligaciones pendientes de pago*, con el consiguiente incremento en los costes al intentar cubrirse los proveedores tanto con aumento en los precios como con el cobro de intereses por las demoras en los pagos. Ambas cuestiones dan como resultado las elevadas cuantías que presentan las cuentas de resultados. En algunos casos queda patente (por ejemplo en los Ayuntamientos de Andalucía) que las cifras donde se producen las mayores cuantías de derechos pendientes de cobro es en los impuestos directos. Son problemas pues de gestión de los ingresos los que originan estas situaciones. También hay que añadir que las transferencias recibidas también son causantes del aumento de las cifras de derechos pendientes de cobro. En este caso son los problemas de otras Administraciones los que se trasladan a la Hacienda Local. En el análisis que se ha efectuado por Comunidades se pone de manifiesto que este es un problema común al conjunto de la Hacienda Local. Sin embargo, las cifras presentan una clara tendencia a la reducción de ambas cantidades por lo que podríamos tener cierta esperanza de que la situación termine corrigiéndose si la tendencia continúa.

Otro de los incumplimientos importantes que ponen de manifiesto los problemas de control es el de los incrementos del Presupuesto inicial. Las modificaciones en las Corporaciones Locales alcanzan cifras importantes, que además aumentan con el tamaño de los Ayuntamientos, en esto coinciden tanto las cifras de la Dirección General de Coordinación de las Haciendas Territoriales como las del Tribunal de Cuentas. Los Ayuntamientos de las Comunidades Autónomas de Madrid y Cataluña son los que presentan mayores cuantías. Las mayores modificaciones se producen a través de la incorporación de remanentes, lo que está de acuerdo con la lógica de lo explicado en el párrafo precedente.

Los Ayuntamientos que rinden cuentas a través del correspondiente órgano de la Comunidad a la que pertenecen, a los problemas anteriores, añaden las siguientes peculiaridades: en Andalucía aparecen problemas en las cuentas bancarias, por tener números en rojos, por su número o por problemas al realizar el Acta de Arqueo; en Canarias surgen problemas con las retenciones, y errores en la contabilización; en Cataluña, destaca la concentración de operaciones en el último trimestre del año, el elevado número de Ayuntamientos que presenta déficit en 1992, y las fuertes modificaciones en pasivos financieros; en Galicia los grandes defectos en la presentación de cuentas, con denuncia de ampliaciones no autorizadas en el Presupuesto o de cuantía superior al valor aprobado, así como irregularidades en las transferencias; en Navarra no se informa sobre las modificaciones, también la información es incompleta sobre la ejecución y se producen retrasos en la aprobación de los presupuestos; en el País Vasco aparecen remanentes de Tesorería negativos, falta de contabilización de facturas, problemas de coordinación entre el

saldo final del Acta de Arqueo y los extractos bancarios, no utilización de la vía de apremio para el cobro de impagados; y por último, en el caso de los Ayuntamientos de Valencia, no destaca especialmente por una peculiaridad propia, sino por los altos valores en las modificaciones y los valores pendientes de cobro. Para matizar el resumen que acabamos de exponer, hay que volver a recordar que el alto grado de incumplimiento en la presentación de cuentas condiciona las últimas conclusiones. Una mayor exposición de irregularidades puede llevar a la conclusión de que los problemas son mayores, cuando en realidad lo que puede ocurrir es que se ha dispuesto de mayor información para detectarlos.

## BIBLIOGRAFÍA:

-Pablos Escobar, L. Valiño Castro, A. (1997) "EL control legal de la actividad económico financiera de las Administraciones Públicas Territoriales" . Investigación financiada por la Fundación Fondo Para la Investigación Económica y Social de las Cajas de Ahorros. Mimeo

-Pablos Escobar, L. Valiño Castro, A. (1997) " El Control Presupuestario en la Hacienda Territorial" comunicación presentada a la II Asamblea General de la Asociación Española de Economía Pública, celebrada en Madrid durante los días 18 y 19 de diciembre. Mimeo

-Valiño Castro, A. (1996) "Los problemas financieros de la Hacienda Local" Documento de Trabajo n º 9620 . Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, U.C.M.

-Valiño Castro A. (1998) "El endeudamiento de la Hacienda Local. Causas Características y soluciones" Documenta. Centro de Publicaciones de la Fundación Banco Bilbao Vizcaya ( BBV). Centro de Estudios de Economía Pública.

---

[1] Laura de Pablos Escobar y Aurelia Valiño Castro son profesoras Titulares del Departamento de Economía Aplicada VI ( Hacienda Pública) de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Complutense de Madrid.

Este artículo recoge, actualizada, parte de la investigación realizada para FUNCAS ( Fundación para la Investigación Económica y Social de las Cajas de Ahorros), bajo el Título " El control Legal en las Haciendas Territoriales"

[2] Siempre que su ejecución se inicie en el propio ejercicio y que además se encuentren en alguno de los casos siguientes:

a)-*Inversiones y transferencias de capital*. El gasto que se impute a cada uno de los ejercicios futuros autorizados no podrá exceder de la cantidad que resulte de aplicar al crédito siguiente el 70%; en el segundo ejercicio, el 60%; y en

el tercero y cuarto, el 50%. En casos excepcionales, el Pleno de la Corporación podrá ampliar en número de anualidades así como elevar los porcentajes.

*b)-Contratos de suministro de asistencia técnica y científica, de prestación de servicios, de ejecución de obras de mantenimiento y de arrendamiento de quipos* que no puedan ser estipulados o resulten antieconómicos por un año. El número de ejercicios a los que pueden aplicarse estos gastos y los de inversiones y transferencias de capital no puede ser superior a 4

*c)-Arrendamientos de bienes inmuebles*

*d)-Cargas financieras de las Deudas de la Entidad Local y de sus organismos autónomos*

Con independencia de lo establecido en los párrafos anteriores, para los programas y proyectos de inversión que taxativamente se especifiquen en las bases de ejecución del presupuesto, podrán adquirirse compromisos de gastos que hayan de extenderse a ejercicios futuros hasta el importe que para cada una de las anualidades se determine. Una vez deducida la anualidad, también aquí se aplicarán los porcentajes establecidos en a)

[3] Como veremos a través de los datos del Tribunal de Cuentas, una de las técnicas usadas para la sobrevaloración de los ingresos es no dar de baja los derechos incobrables.

[4] En el apartado de Comunidades Autónoma se recogen aquellas que han incorporado órgano de fiscalización externo. Veremos que cuando la Comunidad Autónoma tiene órgano propio que ejerce como Tribunal de Cuentas Autónomo, el Central acepta la revisión realizada por el primero.

A este respecto se planteó el problema de si las Cámaras de Cuentas autonómicas podían ejercer su actividad sólo por delegación del Tribunal de Cuentas o de forma autónoma. El Tribunal Constitucional, por sentencia 187/ 1988 de 17 de octubre, señala que en cuanto a la jurisdicción contable tiene carácter “exclusivo y excluyente” y que la posible actuación de los otros órganos habrá de reducirse a colaborar en “ la instrucción de los procedimientos”; por lo que se refiere a la función fiscalizadora, el que el tribunal de Cuentas sea el “supremo órgano fiscalizador”, no supone la exclusión de otros órganos fiscalizadores, sino que el Tribunal tiene frente a los mismos una situación de supremacía.

[5] A partir de 1992 no se recoge este capítulo cero y se pasa al concepto de agrupación de ejercicios cerrado

[6] Por ejemplo, en el caso de que el Tribunal no analice los ayuntamientos menores de 5.000 habitantes, estos no se consideran en la media.

[7] Por ejemplo, en Aragón, Baleares y Cantabria hay en 1990 un municipio con déficit. En Castilla y León hay en este año un 10% de ayuntamientos con esta irregularidad. En el informe de 1991 se indica que algunos Ayuntamientos de Cataluña aprueban su presupuesto con déficit inicial y lo mismo se indica de los de Valencia en 1994