
La funció interventora i les clàusules de garantia de pagaments per part de les comunitats autònomes en la Llei 27/2013, de racionalització i sostenibilitat de l'Administració local

José Manuel Pardellas Rivera

Interventor de la Diputació de la Corunya

1. Consideracions prèvies
2. La funció de control intern en la normativa local bàsica de l'Estat
 - 2.1. La funció de comptabilitat pública local
 - 2.2. La funció interventora
 - 2.3. El control financer (permanent), el control d'eficàcia i l'auditoria pública
3. L'activitat d'informació i assessorament en matèria economicofinancera
4. La funció interventora en les normes d'estabilitat pressupostària
 - 4.1. Normes reguladores de l'estabilitat pressupostària
 - 4.2. Actuacions a realitzar per part de la Intervenció General
5. Activitats de la Intervenció local amb motiu de l'entrada en vigor de la Llei 27/2013, de racionalització i sostenibilitat de l'Administració local
6. Clàusules de garantia de pagaments per part de les comunitats autònomes
7. Altres normes sectorials
8. Consideracions finals
9. Referències bibliogràfiques
10. Annex: serveis municipals prestats (Comunitat Autònoma de Galícia)

Resum

La funció de fiscalització i control intern de la gestió economicofinancera a les entitats locals, conté dos aspectes recollits àmpliament en la normativa estatal bàsica: un de subjectiu, referit al règim jurídic dels funcionaris als quals està reservat l'exercici d'aquesta funció, i un altre d'objectiu, relatiu a les matèries, els actes i els acords de gestió economicofinancera sobre els quals es projecta l'activitat de control intern.

Són múltiples i variades les normes estatals que es refereixen a ambdós aspectes de la funció interventora, i són múltiples, també, les modificacions normatives recents.

Aquest treball pretén realitzar una anàlisi descriptiva de les normes estatals reguladores, i, després d'una valoració sobre el seu caràcter parcial i dispers, proposar la configuració d'un estatut jurídic actualitzat, harmonitzat i adequat a les condicions de la gestió economicofinancera dels ens locals.

Paraules clau: *funció interventora; control de la gestió economicofinancera; estabilitat pressupostària; auditoria pública; comptabilitat pública local; cost efectiu; sostenibilitat financera.*

Article rebut el 10/03/2014; acceptat el 30/05/2014.

The financial controller function and the payment guarantee clauses of Autonomous Communities under the Law 27/2013, on Rationalization and Sustainability of Local Administration

Abstract

The financial controller function and the internal control of economic and financial management of local entities contain two elements that are widely covered in the State basic law: a subjective one, related to the legal status of civil servants which exercise these functions, and other objective, related to subjects, acts and economic and financial agreements that are the object of the internal control function.

There exist multiple and diverse State norms that regulate the financial controller function and also there have been several recent amendments to these norms.

This article carries out a descriptive analysis of the State norms; concludes their partial and disperse nature and, finally, it proposes the configuration of a special legal status that would be adapted to the conditions and necessities of the economic and financial management of local entities.

Keywords: *financial controller function; control of the economic and financial management; budget stability; public audit; public local accountancy; financial sustainability.*

1. Consideracions prèvies

És notori i evident que el món experimenta un permanent i accelerat procés de canvi que es projecta sobre tots els àmbits de l'activitat humana: social, polític, econòmic, tecnològic... Fins a tal punt es percep la intensitat i l'abast d'aquesta acumulació històrica de transformacions que s'afirma que "no estem en una era de canvis sinó en un canvi d'era".

Una manifestació de les múltiples modificacions que se succeeixen és la constatació que el món s'ha fet "més petit", i, en conseqüència, qualsevol que sigui la nostra activitat, hem de prendre en consideració diferents nivells de referència:

- El context mundial.
- L'espai regional, en el nostre cas Europa.
- L'àmbit estatal.
- El marc de la comunitat autònoma.
- L'actuació pròpia de cada entitat local.

Cada vegada són més i més rellevants les qüestions que s'han de plantejar en el context mundial per obtenir la solució adequada (drets laborals, sistema financer, ordre penal internacional), i cada dia són més nombroses i transcendents les decisions econòmiques, polítiques o normatives que tenen l'origen a la Unió Europea (política econòmica, mediambiental, de justícia i seguretat exterior, etc.). El règim local no és "bi-front" (estatal i autonòmic); és, com a mínim, trifront, ja que és destinatari de les normes d'origen europeu

(tractats, reglaments, directives...), i ha d'estar permanentment adaptat al context mundial.

Situats a un món canviant, complex i interrelacionat, es fa necessari un excepcional i permanent esforç d'informació i adaptació, qualsevol que sigui la nostra activitat (pública o privada, econòmica o jurídica, nacional o local...), com un requeriment d'eficàcia i com una condició de supervivència.

Al llarg del temps s'han anat succeint diferents concepcions globals de l'actuació administrativa, que han orientat, i orienten actualment, la visió i l'actuació dels diferents col·lectius implicats en la gestió pública: polítics, directius, funcionaris, ciutadans, etc.

D'una manera molt esquemàtica podem estructurar els diferents paradigmes de l'activitat de l'Administració pública en diferents arquetips:

■ Principi de legalitat: l'Administració pública ha d'actuar d'acord amb l'ordenament jurídic i amb submissió plena a la llei i al dret. Aquest és el primer, prioritari i inexcusable principi de l'actuació administrativa, que constitueix una condició bàsica i necessària de la seva legitimitat. És, sens dubte, l'element vertebrador de tota acció pública i la major conquesta de l'"Estat de dret", que resulta ser el marc de referència inevitable en l'activitat dels poders públics (legislatiu, executiu, judicial, estatal, autonòmic, local...), en totes les seves vessants i en totes les seves manifestacions: legalitat general (articles 1, 9, 103 i 106.2 de la Constitució espanyola), legalitat en la gestió d'ingressos públics

(articles 31.3, 133, 153, 156,... CE), legalitat en la gestió de les despeses públiques (articles 31, 134.7,... CE), en l'activitat pressupostària (articles 134,... CE), en l'activitat relacionada amb la funció pública, amb la contractació administrativa, amb l'expropiació forçosa, la hisenda general, etc. (articles 33, 149,... CE).

■ **Principi d'eficàcia:** amb el pas del temps s'han assignat als poders públics diferents funcions, competències i serveis generals que han requerit d'aquests una actuació eficaç, és a dir, que garanteixi el compliment dels objectius assignats a cada un d'aquells.

L'actuació d'acord amb la llei es configura com una condició necessària de legitimitat per als gestors públics, però no suficient. A més de complir amb les normes d'aplicació, els gestors públics han d'acreditar que han assolit els objectius formulats. Es requereix, en conseqüència, que s'explicitin els objectius proposats (quantitativament, qualitativament i temporalment) i s'estableixin els sistemes d'informació, d'avaluació i de seguiment oportuns.

■ **Principis d'economia i eficiència:** de manera successiva s'han anat assignant més funcions, tasques, activitats i serveis al sector públic, de manera que la seva dimensió econòmica és rellevant i substancial en el conjunt de l'activitat econòmica general.

D'altra banda, el finançament de serveis públics majors i més amplis requereix una major "pressió fiscal", o el recurs a l'endeutament públic, variables que els ciutadans incorporen a la seva valoració de l'actuació pública.

És per això pel que també resulta rellevant que l'acompliment dels poders públics estigui d'acord amb els principis d'economia i eficiència:

- A través del principi d'economia es pretén garantir l'adquisició racional dels elements necessaris per a l'activitat pública: que s'adquireixi la quantitat de factors necessària, al menor cost possible, amb la qualitat adequada i amb els terminis d'incorporació idonis per al procés productiu dels serveis o els productes públics.

- Mitjançant el principi d'eficiència es procura assegurar que l'Administració pública aconsegueix els objectius proposats amb el menor cost possible. Es fixa, per tant, com a element de judici bàsic per valorar l'actuació administrativa l'avaluació dels costos, dels recursos emprats per aconseguir els objectius proposats: no n'hi ha prou amb aconseguir els objectius formulats (eficàcia), sinó que s'ha de fer amb els menors recursos possibles (economia) i al menor cost viable (eficiència).

Es tracta d'indicadors de l'activitat dels ens públics de caràcter relatiu, que només adquireixen la seva significació plena quan es comparen amb els obtinguts per l'organització al llarg del temps, o bé per altres organitzacions de característiques homogènies en els mateixos períodes temporals.

L'objectiu fonamental consisteix a obtenir la millor relació possible entre els costos del procés i els rendiments obtinguts, amb un coeficient de cobertura òptim.

■ **Principi de qualitat i pertinència:** la concepció dels ciutadans com a usuaris de serveis públics requereix prendre en consideració la seva valoració qualitativa dels mateixos, la seva percepció del servei rebut o, de manera més precisa, la relació que existeix entre la seva percepció real del servei i les expectatives que s'havien formulat. El destinatari del servei públic (intern o extern) valora, així, el que rep i com ho rep. Se sol distingir entre la "qualitat percebuda pels receptors dels *outputs*", la "qualitat tècnica o objectiva" i la qualitat apreciada pels prestadors del servei.

La pertinència fa referència a l'adequació del servei públic prestat a les necessitats o els requeriments dels usuaris. Es pretén així evitar que l'Administració pública pugui ser perfectament eficaç, eficient i econòmica en prestar serveis d'acord amb el règim jurídic aplicable que l'usuari no necessita, demana o valora.

En definitiva, el ciutadà esdevé protagonista del quefer administratiu, i la seva opinió sobirana i revelada orienta els serveis públics que se li presten i les condicions en què són prestats.

En aquest sentit les "cartes de serveis" de les entitats públiques expliciten els compromisos possibles amb els recursos disponibles, l'incompliment dels quals habilita l'usuari per formular la queixa o la reclamació oportuna o, fins i tot, obtenir la indemnització pertinent pel funcionament dels serveis.

■ **Principi associat a l'excel·lència:** per il·lustrar l'objectiu essencial de l'orientació a l'excel·lència podem partir de dos adagis:

- Tot és susceptible de millora.

- L'aprenentatge és una tasca noble sempre inacabada.

L'Administració pública ha de procurar processos de millora contínua, i els gestors de la cosa pública han d'estar disposats a aprendre permanentment de tots els agents econòmics i socials: dels usuaris, de les empreses, d'altres administracions, dels funcionaris que

participen en el procés, de les bones i de les males pràctiques, i, en fi, de l'experiència pròpia i quotidiana.

En l'àmbit de l'actuació pública "excel·lent" s'inclouen objectius instrumentals com ara la transparència en l'actuació administrativa (mitjançant la informació pública adequada i la participació ciutadana possible), la sostenibilitat dels serveis públics, la solvència de les finances públiques (estabilitat pressupostària, limitació al dèficit i a l'endeutament públic, Pacte d'estabilitat i creixement de la Unió Europea, període mitjà de pagament a proveïdors...), els principis ètics de la gestió pública (responsabilitat social corporativa, compromisos amb el medi ambient...), el propòsit de la "millora contínua" i, en general, tot el que afecta la valoració i presa en consideració de les conseqüències futures de tota actuació administrativa present.

Els requeriments expressats per a l'actuació de les administracions públiques no són excloents, sinó acumulatius. La legitimació dels gestors públics només s'aconsegueix si la seva activitat és conforme a la legalitat vigent i, a més, és eficaç (ja que assoleix els objectius programats), i, a més, és econòmica i eficient (pel fet de consumir els menors recursos possibles i al menor cost), i, a més, és de qualitat (perquè s'adapta a la demanda dels usuaris i procura i obté la seva valoració positiva), i, a més, és excel·lent (perquè incorpora els valors de transparència, informació i participació, pertinència, sostenibilitat i respecte als valors socials, mediambientals, d'equitat, solidaritat i millora contínua), i, a més, disposa de sistemes d'informació i avaluació del compliment dels requeriments esmentats, els aplica i posa la informació obtinguda a disposició de tots els que participen en la gestió i de l'opinió pública, i, finalment, compara els resultats obtinguts amb els d'altres organitzacions, per reflexionar i millorar de manera contínua la seva activitat.

Les transformacions i els canvis que experimenten la "visió" i la "missió" de les administracions públiques es projecten sobre tots els àmbits de la seva activitat: la planificació, la programació, la pressupostació, la gestió i, per descomptat, l'avaluació i el control de tots aquests.

En conseqüència, sembla obvi que totes les activitats expressades han de fer un exercici d'adaptació: si s'ha modificat substancialment el context operatiu de les administracions públiques, s'han d'adequar les normes, els criteris, els principis i els mètodes de gestió i d'avaluació i control, per poder seguir atenent l'interès general en condicions òptimes de respecte a la legalitat

a través d'una actuació eficaç, eficient, de qualitat, immersa en un procés d'aprenentatge i de millora contínua, a la recerca de la sostenibilitat i l'excel·lència.

Si hem de canviar l'enfocament de l'"administració dels recursos" a la "gestió dels resultats", si hem d'afegir als objectius de legalitat els requisits de l'economia, l'eficàcia, l'eficiència, la qualitat, la pertinència, la sostenibilitat o la transparència, hem de "repensar" els sistemes d'informació i de control que contribueixin a la consecució dels nous objectius i "reforcin" la nova orientació. Segurament no n'hi haurà prou amb afirmar que hem de ser eficaços i aconseguir els objectius, també caldrà conèixer qui i com n'avaluarà el compliment i les conseqüències associades. Si indiquem en una "carta de serveis" quins són els compromisos organitzatius amb els usuaris, hem d'implantar un mecanisme de seguiment, i establir els efectes positius o negatius de l'avaluació de l'acompliment; si considerem l'eficiència com un element orientador de la gestió pública, hem de determinar els indicadors per a la seva valoració, els marges de desviació possibles i els efectes de les desviacions percebudes en els marcs temporals determinats... En definitiva, una "nova gestió pública" requereix uns instruments d'informació (comptabilitat) idonis i un sistema de control adequat, de manera que tots els agents tinguin una imatge precisa de què se'ls demana, com se'ls va a avaluar i quines conseqüències (positives o negatives) tindrà el resultat de l'avaluació.

Aquestes "reflexions" constitueixen un intent modest de fer un "inventari" dels apassionants reptes, i de les tasques il·lusiónants, a què s'enfronta actualment la noble tasca del control intern de la gestió economicofinancera de les entitats locals, realitzat des de l'experiència professional i encaminat, exclusivament, a obtenir algunes consideracions de caràcter pràctic que puguin orientar l'actuació normativa futura.

2. La funció de control intern en la normativa local bàsica de l'Estat

El que podem anomenar "el règim jurídic" de la funció de control intern de la gestió economicofinancera de les entitats locals es troba recollit, de manera dispersa i asistemàtica, en diferents preceptes estatals de caràcter bàsic:

- L'article 92 bis de la Llei reguladora de les bases del règim local deroga la disposició addicional segona de la Llei 7/2007, de 12 d'abril, per la qual s'aprova

l'Estatut bàsic de l'empleat públic, i es refereix a la funció de control intern a les entitats locals en els termes següents:

"1. Son funciones públicas necesarias en todas las Corporaciones locales, cuya responsabilidad administrativa está reservada a funcionarios de administración local con habilitación de carácter nacional:

"a) La de Secretaría, comprensiva de la fe pública y el asesoramiento legal preceptivo.

"b) El control y la fiscalización interna de la gestión económico-financiera y presupuestaria, y la contabilidad, tesorería y recaudación.

"No obstante, en los municipios de gran población se tendrá en cuenta lo dispuesto en el Título X de la presente Ley y en los municipios de Madrid y de Barcelona la regulación contenida en las Leyes 22/2006, de 4 de julio, de Capitalidad y de Régimen Especial de Madrid y 1/2006, de 13 de marzo, por la que se regula el Régimen Especial del municipio de Barcelona respectivamente.

"2. La escala de funcionarios de administración local con habilitación de carácter nacional se subdivide en las siguientes subescalas:

"a) Secretaría, a la que corresponden las funciones contenidas en el apartado 1.a) anterior.

"b) Intervención-tesorería, a la que corresponden las funciones contenidas en el apartado 1.b).

"c) Secretaría-intervención a la que corresponden las funciones contenidas en los apartados 1.a) y 1.b), salvo la función de tesorería.

"3. Los funcionarios de las subescalas de Secretaría e Intervención-tesorería estarán integrados en una de estas dos categorías: entrada o superior.

"4. El Gobierno, mediante real decreto, regulará las especialidades de la creación, clasificación y supresión de puestos reservados a funcionarios de administración local con habilitación de carácter nacional así como las que puedan corresponder a su régimen disciplinario y de situaciones administrativas.

"5. La aprobación de la oferta de empleo público, selección, formación y habilitación de los funcionarios de administración local con habilitación de carácter nacional corresponde al Estado, a través del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, conforme a las bases y programas aprobados reglamentariamente.

"6. El Gobierno, mediante real decreto, regulará las especialidades correspondientes de la forma de provisión de puestos reservados a funcionarios de administración local con habilitación de carácter nacional. En

todo caso, el concurso será el sistema normal de provisión de puestos de trabajo. El ámbito territorial de los concursos será de carácter estatal.

"Los méritos generales, de preceptiva valoración, se determinarán por la Administración del Estado, y su puntuación alcanzará un mínimo del 80% del total posible conforme al baremo correspondiente. Los méritos correspondientes a las especialidades de la Comunidad Autónoma se fijarán por cada una de ellas y su puntuación podrá alcanzar hasta un 15% del total posible. Los méritos correspondientes a las especialidades de la Corporación local se fijarán por ésta, y su puntuación alcanzará hasta un 5% del total posible.

"Existirán dos concursos anuales: el concurso ordinario y el concurso unitario. El concurso unitario será convocado por la Administración del Estado. Las Corporaciones locales con puestos vacantes aprobarán las bases del concurso ordinario, de acuerdo con el modelo de convocatoria y bases comunes que se aprueben en el real decreto previsto en el apartado anterior, y efectuarán las convocatorias, remitiéndolas a la correspondiente Comunidad Autónoma para su publicación simultánea en los diarios oficiales.

"Excepcionalmente, los puestos de trabajo reservados a funcionarios de administración local con habilitación de carácter nacional podrán cubrirse por el sistema de libre designación, en los municipios incluidos en el ámbito subjetivo definido en los artículos 111 y 135 del texto refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, así como las Diputaciones Provinciales, Áreas Metropolitanas, Cabildos y Consejos Insulares y las ciudades con estatuto de autonomía de Ceuta y Melilla, entre funcionarios de la subescala y categoría correspondiente. Cuando se trate de puestos de trabajo que tengan asignadas las funciones contenidas en el apartado 1.b) de este artículo, será precisa la autorización expresa del órgano competente de la Administración General del Estado en materia de Haciendas locales.

"Igualmente, será necesario informe preceptivo previo del órgano competente de la Administración General del Estado en materia de Haciendas locales para el cese de aquellos funcionarios que tengan asignadas las funciones contenidas en el apartado 1.b) de este artículo y que hubieran sido nombrados por libre designación.

"En caso de cese de un puesto de libre designación, la Corporación local deberá asignar al funcionario

cesado un puesto de trabajo de su mismo grupo de titulación.

"7. Las Comunidades Autónomas efectuarán, de acuerdo con la normativa establecida por la Administración del Estado, los nombramientos provisionales de funcionarios con habilitación de carácter nacional, así como las comisiones de servicios, acumulaciones, nombramientos de personal interino y de personal accidental.

"8. Los funcionarios deberán permanecer en cada puesto de trabajo, obtenido por concurso, un mínimo de dos años para poder participar en los concursos de provisión de puestos de trabajo o ser nombrados con carácter provisional en otro puesto de trabajo, salvo en el ámbito de una misma Entidad Local.

"Excepcionalmente, antes del transcurso de dicho plazo, se podrán efectuar nombramientos con carácter provisional por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, siempre que existan razones y circunstancias que requieran la cobertura del puesto con carácter urgente por estos funcionarios, y la imposibilidad de efectuar un nombramiento provisional conforme a lo establecido en el párrafo anterior.

"Reglamentariamente se establecerán las circunstancias excepcionales que justifiquen la solicitud de un nombramiento provisional, debiendo tenerse en cuenta, en todo caso, el posible perjuicio o menoscabo que se generaría en la Entidad Local en la que se ocupe el puesto en el momento de la solicitud.

"9. En el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas existirá un Registro de funcionarios de administración local con habilitación de carácter nacional integrado con las Comunidades Autónomas, donde se inscribirán y anotarán todos los actos que afecten a la vida administrativa de estos funcionarios.

"10. Son órganos competentes para la incoación de expedientes disciplinarios a los funcionarios de administración local con habilitación de carácter nacional los siguientes:

"a) El órgano correspondiente de la Corporación donde el funcionario hubiera cometido los hechos que se le imputan, cuando pudieran ser constitutivos de falta leve.

"b) La Comunidad Autónoma respecto a funcionarios de corporaciones locales en su ámbito territorial, salvo cuando los hechos denunciados pudieran ser constitutivos de faltas muy graves tipificadas en la normativa básica estatal.

"c) El Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas cuando los hechos denunciados pudieran ser

constitutivos de faltas muy graves, tipificadas en la normativa básica estatal.

"El órgano competente para acordar la incoación del expediente lo será también para nombrar instructor del mismo y decretar o alzar la suspensión provisional del expedientado, así como para instruir diligencias previas antes de decidir sobre tal incoación.

"La instrucción del expediente se efectuará por un funcionario de carrera de cualquiera de los Cuerpos o Escalas del Subgrupo A1 de titulación, incluida la Escala de Funcionarios con Habilitación de carácter nacional, que cuente con conocimientos en la materia a la que se refiera la infracción.

"11. Son órganos competentes para la imposición de sanciones disciplinarias a los funcionarios de administración local con habilitación de carácter nacional los siguientes:

"a) El Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, cuando la sanción que recaiga sea por falta muy grave, tipificada en la normativa básica estatal.

"b) La Comunidad Autónoma, cuando se trate de imponer sanciones de suspensión de funciones y destitución, no comprendidas en el párrafo anterior.

"c) El órgano local competente, cuando se trate de imponer sanciones por faltas leves.

"La sanción impuesta se ejecutará en sus propios términos, aún cuando en el momento de la ejecución, el funcionario se encontrara ocupando un puesto distinto a aquel en el que se produjeron los hechos que dieron lugar a la sanción.

"La sanción de destitución implicará la pérdida del puesto de trabajo, con la prohibición de obtener destino en la misma Corporación en la que tuvo lugar la sanción, en el plazo que se fije, con el máximo de seis años, para las faltas muy graves, y de tres años para las faltas graves.

"La sanción de suspensión de funciones tendrá una duración máxima de seis años, para las faltas muy graves, y de tres años para las faltas graves."

L'abast efectiu d'aquest precepte s'ha de valorar a la vista de la disposició transitòria setena de la Llei 27/2013, de racionalització i sostenibilitat de l'Administració local.

■ Als municipis (de gran població) als quals és aplicable el títol X de la Llei reguladora de les bases del règim local, s'ha de prendre en consideració el que estableix el capítol II, dedicat a la "gestió economicofinancera". En aquest precepte se separen les funcions de pressupostació, comptabilitat, tresoreria i recapta-

ció (que seran exercides per l'òrgan o pels òrgans que determini el reglament orgànic municipal, i el titular de les quals haurà de ser un funcionari d'Administració local amb habilitació de caràcter estatal, llevat l'òrgan que desenvolupi les funcions de pressupostació) de les funcions públiques de control i fiscalització interna de la gestió economicofinancera i pressupostària, en la seva accepció triple de funció interventora, funció de control financer i funció de control d'eficàcia, que correspondrà a un òrgan administratiu amb la denominació d'Intervenció general municipal, el titular del qual serà nomenat entre funcionaris d'Administració local amb habilitació de caràcter estatal.

■ L'article 54.1 del text refós de les disposicions legals vigents en matèria de règim local, aprovat pel Reial decret legislatiu 781/1986, de 18 d'abril, estableix que:

"1. Será necesario el informe previo del Secretario, y, además, en su caso, del Interventor o de quienes legalmente les sustituyan, para la adopción de los siguientes acuerdos:

"a. En aquellos supuestos en que así lo ordene el Presidente de la Corporación o cuando lo solicite un tercio de sus miembros con antelación suficiente a la celebración de la sesión en que hubieren de tratarse.

"b. Siempre que se trate de asuntos sobre materias para las que se exija una mayoría especial."

■ L'article 204 del text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals, aprovat pel Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març, es refereix a la "funció comptable de la Intervenció" en els termes següents:

"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."

L'article 207 hi afegeix que *"La Intervención de la entidad local remitirá al Pleno de la entidad, por conducto de la presidencia, información de la ejecución de los presupuestos y del movimiento de la tesorería por operaciones presupuestarias independientes y auxiliares del presupuesto y de su situación, en los plazos y con la periodicidad que el Pleno establezca."*

L'article 212.2 indica que *"La cuenta general formada por la Intervención será sometida antes del día 1*

de junio a informe de la Comisión Especial de Cuentas de la Entidad Local, que estará constituida por miembros de los distintos grupos políticos integrantes de la corporación."

La regla 8 de la Instrucció del model normal de comptabilitat local (aprovada per l'Ordre EHA/4041/2004, de 23 de novembre) es refereix, amb més precisió, a les comeses *"de la Intervención u órgano de la entidad local que tenga atribuida la función de contabilidad"*.

Més endavant, l'article 213 del TRLRHL es refereix al "control intern" en els termes següents (en la redacció que en fa la LRSAL):

"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 sus modalidades de función interventora, función de control financiero, incluida la auditoría de cuentas de las entidades que se determinen reglamentariamente, y función de control de la eficacia.

"A propuesta del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, el Gobierno establecerá las normas sobre los procedimientos de control, metodología de aplicación, criterios de actuación, derechos y deberes del personal controlador y destinatarios de los informes de control, que se deberán seguir en el desarrollo de las funciones de control indicadas en el apartado anterior.

"Los órganos interventores de las Entidades Locales remitirán con carácter anual a la Intervención General de la Administración del Estado un informe resumen de los resultados de los citados controles desarrollados en cada ejercicio, en el plazo y con el contenido que se regulen en las normas indicadas en el párrafo anterior."

L'article 222 del mateix text refós estableix les facultats del personal controlador, i hi indica: *"Los funcionarios que tengan a su cargo la función interventora así como los que se designen para llevar a efecto los controles financiero y de eficacia, ejercerán su función con plena independencia y podrán recabar cuantos antecedentes consideren necesarios, efectuar el examen y comprobación de los libros, cuentas y documentos que consideren precisos, verificar arqueos y recuentos y solicitar de quien corresponda, cuando la naturaleza del acto, documento o expediente que deba ser intervenido lo requiera, los informes técnicos y asesoramientos que estimen necesarios."*

■ També la normativa estatal reguladora de l'estabilitat pressupostària es refereix a l'òrgan de control intern local, en establir que l'avaluació de l'objectiu d'estabilitat pressupostària a les entitats locals correspon a la Intervenció local (article 16 del Reial decret 1463/2007, de 2 de novembre), o en atribuir a la Intervenció diferents cometes i informes preceptius.

■ El Reial decret 1732/1994, de 29 de juliol, es refereix a la provisió de llocs de treball reservats a funcionaris d'Administració local amb habilitació de caràcter nacional i, en conseqüència, als titulars dels òrgans de control intern i de l'òrgan de gestió economicofinancera dels municipis de gran població.

■ També es recullen referències particulars a actuacions concretes atribuïdes al control intern en diferents normes sectorials, amb diferent abast:

- La Llei general de subvencions.
- La Llei 30/2007, de contractes del sector públic.
- El text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals, aprovat pel Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març: pressupostos, modificacions de crèdit, liquidació, compte general...

- Les lleis de pressupostos generals de l'Estat de cada exercici.

Per a una avaluació correcta de les normes estatals que es refereixen a l'òrgan i a les funcions del control intern de la gestió economicofinancera a les entitats locals, es fa necessari efectuar algunes consideracions addicionals:

■ Estan pendents de desplegament reglamentari els capítols del text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals que es refereixen al control i a la fiscalització, a la tresoreria o a les operacions de crèdit de les entitats locals.

■ No s'ha actualitzat el contingut de la funció de control des del seu enunciat telegràfic en la Llei reguladora de les bases del règim local (1985) o en la Llei reguladora de les hisendes locals (1988).

■ No s'ha abordat la definició del grup local d'una manera uniforme i integradora, que serveixi de referència per a l'elaboració del pressupost consolidat de l'entitat local, per a l'avaluació de l'objectiu d'estabilitat pressupostària, per a la confecció del compte general del pressupost local, o, en fi, per a la gestió i direcció de la comptabilitat de les societats mercantils de capital majoritàriament local, dels consorcis locals o de les fundacions públiques locals. En aquest sentit tampoc no s'ha abordat normativament el tractament pressupostari, comptable i de fiscalització de les dife-

rents formes de gestió indirecta dels serveis públics locals, per aconseguir criteris uniformes i resultats comparables.

■ Tampoc no s'han regulat els aspectes de l'administració electrònica que es refereixen a les funcions del control intern (comptabilitat, intervenció, control financer o auditoria).

■ Estan esperant un desenvolupament detallat la definició de les relacions amb altres òrgans de control intern o extern i els mecanismes adequats per a la seva coordinació.

Aquesta situació normativa, exposada succintament, es pot contrastar amb la regulació detallada, actualitzada i sistemàtica que ha efectuat l'Estat per a la funció de control intern de l'Administració General de l'Estat, que es concreta en múltiples normes de caràcter legal i reglamentari i en altres ordres ministerials, resolucions o circulars de la IGAE que constitueixen un autèntic "Codi del control intern":

De tot el que s'ha exposat fins aquí sorgeixen ja algunes propostes d'actuació concretes dirigides al legislador estatal:

- És urgent i necessari establir un règim jurídic estatal bàsic de la funció de control intern a l'Administració local, que permeti disposar de criteris comuns i harmonitzats en les diferents activitats i relacions en què se'n concreta l'exercici.

Alguns dels objectius essencials que es formulen per configurar un règim integrat del control intern de l'Administració local es desenvoluparan en cada epígraf. No obstant això, es poden avançar ja algunes consideracions de caràcter general:

★ Cal definir adequadament l'estatut jurídic de l'òrgan de control intern local per garantir que l'objectivitat, la imparcialitat i la independència són presents en l'accés, l'acompliment i el cessament dels qui l'integren.

★ També és imprescindible definir amb precisió el contingut i l'abast de les seves funcions, per garantir que es realitzen en condicions homologables a totes les entitats locals. És especialment necessari trobar l'articulació adequada de l'òrgan de control intern municipal i de les diputacions provincials en la seva tasca d'assessorament i de cooperació amb els ajuntaments de menys població i recursos.

★ Igualment convenient és concretar les relacions amb altres òrgans de control intern i extern, nacionals o estrangers, per garantir la coordinació, col·laboració i cooperació necessàries en les actuacions.

★ La situació actual també evidencia la necessitat de definir el "grup local" de gestió economicofinancera, davant les noves formes de col·laboració publicoprivades i l'increment de les fórmules de gestió directa especialitzada i de gestió indirecta.

★ Finalment, la introducció gradual de l'administració electrònica requereix establir el contingut i les condicions de l'"expedient electrònic", de les "factures electròniques", i, en fi, dels justificants electrònics de l'actuació administrativa i de la gestió economicofinancera de les entitats locals, amb criteris comuns i d'aplicació general.

2.1. La funció de comptabilitat pública local

La funció normativa, harmonitzadora i planificadora, i la resolució de consultes en la matèria de comptabilitat pública local, queden atribuïdes al Ministeri d'Hisenda, que les exercirà a proposta de la Intervenció General de l'Administració de l'Estat (article 203 TRLRHL) (regla 9 de la Instrucció del model normal de comptabilitat local):

"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" (article 204 TRLRHL).

Per últim:

"[...]"

"2. La cuenta general formada por la Intervención será sometida antes del día 1 de junio a informe de la Comisión Especial de Cuentas de la entidad local, que estará constituida por miembros de los distintos grupos políticos integrantes de la corporación.

"3. La cuenta general con el informe de la Comisión Especial a que se refiere el apartado anterior será expuesta al público por plazo de 15 días, durante los cuales y ocho más los interesados podrán presentar reclamaciones, reparos u observaciones. Examinados éstos por la Comisión Especial y practicadas por esta cuantas comprobaciones estime necesarias, emitirá nuevo informe.

"4. Acompañada de los informes de la Comisión Especial y de las reclamaciones y reparos formulados,

la cuenta general se someterá al Pleno de la corporación, para que, en su caso, pueda ser aprobada antes del día 1 de octubre.

"5. Las entidades locales rendirán al Tribunal de Cuentas la cuenta general debidamente aprobada" (article 212 TRLRHL).

La regla 8 de la Instrucció del model normal de comptabilitat local, aprovat per l'Ordre EHA/4041/2004, de 23 de novembre, detalla les comeses encomanades a la Intervenció o l'òrgan que tingui atribuïda la funció de comptabilitat (com ja es va indicar, als ajuntaments als quals és aplicable el títol X de la LRBRL es produeix la separació de les funcions de comptabilitat i de fiscalització de la gestió economicofinancera).

En el mateix sentit es pronuncia l'article 10 de la Llei 25/2013 d'impuls de la factura electrònica i de creació del registre comptable de factures al sector públic, en atribuir diferents continguts a l'òrgan competent en matèria de comptabilitat a les administracions públiques .

Els ajuntaments el règim d'organització dels quals sigui el que estableix el títol X de la LRBRL, han d'adequar la seva gestió economicofinancera als criteris que estableix l'article 133 d'aquest text legal, que és del tenor literal següent:

"La gestión económico-financiera se ajustará a los siguientes criterios:

"a. Cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, de acuerdo con lo dispuesto en la legislación que lo regule.

"b. Separación de las funciones de contabilidad y de fiscalización de la gestión económico-financiera.

"c. La contabilidad se ajustará en todo caso a las previsiones que en esta materia contiene la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.

"d. El ámbito en el que se realizará la fiscalización y el control de legalidad presupuestaria será el presupuesto o el estado de previsión de ingresos y gastos, según proceda.

"e. Introducción de la exigencia del seguimiento de los costes de los servicios.

"f. La asignación de recursos, con arreglo a los principios de eficacia y eficiencia, se hará en función de la definición y el cumplimiento de objetivos.

"g. La administración y rentabilización de los excedentes líquidos y la concertación de operaciones de tesorería se realizarán de acuerdo con las bases de ejecución del presupuesto y el plan financiero aprobado.

"h. Todos los actos, documentos y expedientes de la Administración municipal y de todas las entidades dependientes de ella, sea cual fuere su naturaleza jurídica, de los que se deriven derechos y obligaciones de contenido económico estarán sujetos al control y fiscalización interna por el órgano que se determina en esta Ley, en los términos establecidos en los artículos 194 a 203 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales."

Al que s'ha exposat cal afegir el mandat que recull l'article 211 del TRLRHL, en virtut del qual:

"Los municipios de más de 50.000 habitantes y las demás entidades locales de ámbito superior acompañarán a la cuenta general:

"a. Una memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos.

"b. Una memoria demostrativa del grado en que se hayan cumplido los objetivos programados con indicación de los previstos y alcanzados, con su coste."

A la vista de tot el que s'ha exposat, tenint en compte els requeriments d'informació dels gestors públics, dels OCEX i dels ciutadans i els seus representants, i establint els objectius bàsics de "comparabilitat" i "idoneïtat" de la informació rellevant del Sistema d'Informació Comptable Local (SICAL), es poden formular els objectius que tot seguit s'hi indiquen:

1.- Adequar el règim comptable local a les especificacions contingudes en el Pla general de comptabilitat pública aprovat per l'Ordre EHA/1037/2010, de 13 d'abril, i garantir en tot moment l'adaptació del PGCP a les normes internacionals públiques i privades, als plans generals de comptabilitat de l'empresa privada i a les seves adaptacions sectorials per a fundacions i altres entitats sense ànim de lucre.

En realitat són dos els objectius estratègics que persegueix l'harmonització comptable pública local:

- Que siguin comparables les dades i la informació subministrada per un ajuntament, una comunitat autònoma o l'Estat... a Espanya, a Europa o a Amèrica.

- Que sigui viable obtenir informació integrada del sector local, autonòmic i estatal, i poder formar estats i comptes integrades per comunitats autònomes, del sector públic, de l'Estat, d'Europa o d'Amèrica.

2.- Procedir a l'elaboració d'un pla comptable públic de comptabilitat analítica integrat amb la comptabilitat pressupostària i amb la informació del Pla general de comptabilitat pública, per obtenir informació periòdica sobre els costos i rendiments de les activitats desenvolupades, sobre el seu marge de co-

bertura financera i sobre l'evolució en el temps de les seves magnituds més rellevants. Circumstàncies totes aquestes transcendents per a les activitats o els serveis públics, en general, i per als que són finançats amb taxes, preus públics, contribucions especials, quotes d'urbanització i altres ingressos vinculats, en particular.

3.- Definir de manera detallada un sistema d'indicadors de gestió que permeti:

- Formular els objectius assignats als programes pressupostaris.

- Configurar un quadre de comandament integral i els quadres de comandament específics que requereixi la gestió (economia, eficàcia, eficiència, qualitat, financera, pressupostària, de gestió...).

- Establir comparacions en termes homogenis i normalitzats amb altres ens públics o privats, nacionals o estrangers, i avaluar-ne l'evolució en el temps.

- Subministrar informació rellevant per a la gestió i per a l'adopció de decisions.

- Aportar les eines objectives necessàries per permetre els controls d'economia, eficàcia, eficiència, amb què es gestionen els serveis públics.

- Contribuir a formular les propostes, els suggeriments o les recomanacions d'ordre pràctic amb uns criteris d'avaluació sòlids i compartits.

4.- Definir de manera general, per a la seva aplicació harmonitzada, les entitats que integren el grup local, de manera que serveixi de criteri uniforme per a totes les normes sectorials d'aplicació (TRLRHL, LRBL, LGEP...) i per a totes les fases del cicle pressupostari: preparació i elaboració, aprovació, execució, liquidació i formació i rendició de comptes.

5.- Establir els criteris comuns que han d'orientar la consolidació dels pressupostos, dels estats de previsió i dels comptes anuals de cada entitat integrant del grup local definit (entitat local, entitats públiques locals dependents, entitats mercantils locals, fundacions públiques o privades on participi l'entitat local, consorcis i altres entitats associatives, públiques o privades, on estigui integrada l'entitat local).

6.- Determinar els criteris de comptabilització i de consolidació o integració, total o parcial, de la informació economicofinancera que generen els ens, públics o privats, que gestionen serveis públics locals en les diferents formes jurídiques que permet la gestió directa, indirecta o mixta (organització indiferenciada o especialitzada, concessió, arrendament, concert...). En aquest apartat són dos els objectius prioritaris:

- Garantir un tractament homogeni per a cada forma de prestació de serveis o de col·laboració públicoprivada en la gestió pública.

- Permetre establir comparacions adequades de la informació comptable, analítica i de gestió independent de les formes de prestació dels serveis públics de les entitats locals entre si o amb altres administracions públiques.

En definitiva, que el servei municipal de subministrament d'aigua potable es faci per l'entitat mateixa, per una empresa íntegrament municipal o per un concessionari, no ha d'alterar la informació rellevant de les despeses i dels ingressos pressupostaris, dels costos i els rendiments analítics o dels indicadors de gestió significatius (pressupostaris, financers, d'economia, eficàcia, eficiència...).

7.- També és determinant regular amb detall i precisió els criteris objectius i normalitzats que s'han d'utilitzar per realitzar les comeses següents:

- Quantificar els drets pendents de cobrament a 31 de desembre que s'han de caracteritzar com de recaptació difícil o impossible. Referent a això el nou article 193 bis del TRLRHL estableix que:

"Las Entidades Locales deberán informar al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas y a su Pleno, u órgano equivalente, del resultado de la aplicación de los criterios determinantes de los derechos de difícil o imposible recaudación con los siguientes límites mínimos:

"a) Los derechos pendientes de cobro liquidados dentro de los presupuestos de los dos ejercicios anteriores al que corresponde la liquidación, se minorarán, como mínimo, en un 25 por ciento.

"b) Los derechos pendientes de cobro liquidados dentro de los presupuestos del ejercicio tercero anterior al que corresponde la liquidación, se minorarán, como mínimo, en un 50 por ciento.

"c) Los derechos pendientes de cobro liquidados dentro de los presupuestos de los ejercicios cuarto a quinto anteriores al que corresponde la liquidación, se minorarán, como mínimo, en un 75 por ciento.

"d) Los derechos pendientes de cobro liquidados dentro de los presupuestos de los restantes ejercicios anteriores al que corresponde la liquidación, se minorarán en un 100 por ciento."

- Comptabilitzar les despeses anticipades anuals i/o plurianuals, i els ingressos de caràcter idèntic.

- Tramitar i imputar els imports que es consideren "factures calaix", i especificar-ne la transcendència per

a la quantificació del romanent de tresoreria de l'exercici, disponible per finançar modificacions de crèdit.

- Quantificar les provisions per riscos o responsabilitats, les amortitzacions tècniques de l'immobilitzat, els assentaments de periodificació o correcció de valor i, en fi, totes les magnituds comptables que incideixen directament en la determinació del resultat econòmicopatrimonial de l'exercici, que afecten la informació del balanç, que són rellevants per a la informació de la comptabilitat de costos i rendiments dels serveis, o que poden afectar el resultat d'algun indicador de gestió.

8.- És igualment rellevant definir el règim jurídic (concepte i abast, òrgan competent i tràmits), el règim pressupostari i el règim comptable dels "reconeixements extrajudicials de crèdits" a què es refereixen els articles 26.2.c i 60.2 del Reial decret 500/1990. La importància quantitativa i qualitativa que ha assolit aquesta figura excepcional de reconeixement d'obligacions ho requereix amb urgència.

La periodificació adequada de les despeses reconegudes per aquesta via i la de les derivades de sentències judicials fermes també és rellevant per a les magnituds pressupostàries, comptables i de gestió de l'exercici en què es reconeixen i liquiden.

9.- Hi ha opinions qualificades que proposen reconsiderar els terminis de formació, tramitació i rendició del compte general per apropar en el temps el procés de fiscalització externa i l'activitat realitzada, de manera que els resultats de la fiscalització esmentada puguin ser més operatius en el marc de la responsabilitat política, administrativa, comptable o d'un altre ordre. L'article titulat "Una visión crítica de la regulación de las Entidades Locales y de otras cuestiones", subscrit per José Andrés Ruíz del Molino (*Auditoria Pública*, número 45), conté una monografia detallada i exhaustiva sobre això.

10.- La Federació Internacional de Comptadors (IFAC) inclou en les Normes internacionals del sector públic una previsió expressa per als "*hechos ocurridos después de la fecha de presentación*", "*tanto favorables como desfavorables, que ocurren entre la fecha de presentación y la fecha en que son autorizados para su emisión*" (NISP 14). Aquesta disposició ja es recull en el Pla general de comptabilitat pública aprovat per l'Ordre EHA/1037/2010, de 13 d'abril, en la norma 22a de les Normes de reconeixement i valoració, amb el títol: "*Hechos posteriores al cierre del ejercicio*".

11.- Finalment, seria molt útil per al responsable de la comptabilitat local que tota la informació de caràc-

ter economicofinancer que cal remetre a d'altres òrgans administratius estatals o autonòmics, de control intern o de control extern, s'harmonitzés i s'incloués en una base de dades nacional a la qual poguessin accedir directament tots els interessats. D'aquesta manera es compliria el doble objectiu que tots els destinataris puguin disposar de la informació necessària, i de contribuir a la publicitat i transparència de la informació pública rellevant, sense costos addicionals.

2.2. La funció interventora

La funció interventora a les entitats locals, la regulen els articles 214 a 219 del text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals, que la configura amb les notes característiques següents:

1.- Article 214.1:

"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.- Article 214.2:

"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."

3.- Article 219.1:

"No estarán sometidos a intervención previa los gastos de material no inventariable, contratos menores, así como los de carácter periódico y demás de tracto sucesivo, una vez intervenido el gasto correspondiente al período inicial del acto o contrato del que deriven o sus modificaciones, así como otros gastos menores de 3.005,06 euros que, de acuerdo con la normativa vigente, se hagan efectivos a través del sistema de anticipos de caja fija."

4.- Article 219.2 i 3:

"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:

"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.

"El órgano interventor podrá formular las observaciones complementarias que considere conveniente, sin que estas tengan, en ningún caso, efectos suspensivos en la tramitación de los expedientes correspondientes.

"3. Las obligaciones o gastos sometidos a la fiscalización limitada a que se refiere el apartado 2 de este artículo serán objeto de otra plena con posterioridad, ejercida sobre una muestra representativa de los actos, documentos o expedientes que dieron origen a la referida fiscalización, 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.

"Los órganos de control interno que realicen las fiscalizaciones con posterioridad deberán emitir informe escrito en el que 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."

5.- Article 219.4:

"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 utilización de técnicas de muestreo o auditor."

6.- Article 215:

"Si en el ejercicio de la función interventora el órgano interventor se manifestara en desacuerdo con el fondo o con la forma de los actos, documentos o expedientes examinados, deberá formular sus reparos

por escrito antes de la adopción del acuerdo o resolución."

7.- Article 216:

"1. Cuando la disconformidad se refiera al reconocimiento o liquidación de derechos a favor de las entidades locales o sus organismos autónomos, la oposición se formalizará en nota de reparo que, en ningún caso, suspenderá la tramitación del expediente.

"2. Si el reparo afecta a la disposición de gastos, reconocimiento de obligaciones u ordenación de pagos, se suspenderá la tramitación del expediente hasta que aquél sea solventado en los siguientes casos:

"a. Cuando se base en la insuficiencia de crédito o el propuesto no sea adecuado.

"b. Cuando no hubieran sido fiscalizados los actos que dieron origen a las órdenes de pago.

"c. En los casos de omisión en el expediente de requisitos o trámites esenciales.

"d. Cuando el reparo derive de comprobaciones materiales de obras, suministros, adquisiciones y servicios."

8.- Article 217:

"1. Cuando el órgano a que afecte el reparo no esté de acuerdo con este, corresponderá al presidente de la entidad local resolver la discrepancia, siendo su resolución ejecutiva. Esta facultad no será delegable en ningún caso.

"2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, corresponderá al Pleno la resolución de las discrepancias cuando los reparos:

"a. Se basen en insuficiencia o inadecuación de crédito.

"b. Se refieran a obligaciones o gastos cuya aprobación sea de su competencia."

9.- Article 218: Informació sobre resolució de discrepàncies:

"1. 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. Dicho informe atenderá únicamente a aspectos y cometidos propios del ejercicio de la función fiscalizadora, sin incluir cuestiones de oportunidad o conveniencia de las actuaciones que fiscalice.

"Lo contenido en este apartado constituirá un punto independiente en el orden del día de la correspondiente sesión plenaria.

"El Presidente de la Corporación podrá presentar en el Pleno informe justificativo de su actuación.

"2. Sin perjuicio de lo anterior, cuando existan discrepancias, el Presidente de la Entidad Local podrá elevar su resolución al órgano de control competente por razón de la materia de la Administración que tenga atribuida la tutela financiera.

"3. El órgano interventor remitirá anualmente al Tribunal de Cuentas todas las resoluciones y acuerdos adoptados por el Presidente de la Entidad Local y por el Pleno de la Corporación contrarios a los reparos formulados, así como un resumen de las principales anomalías detectadas en materia de ingresos. A la citada documentación deberá acompañar, en su caso, los informes justificativos presentados por la Corporación local."

En relació amb l'exercici de la funció interventora, es poden efectuar les consideracions següents:

1.- Està pendent d'un desplegament reglamentari del capítol IV del títol VI del TRLRBL, dedicat al "Control i fiscalització".

En conseqüència, cada entitat local ha adoptat criteris diferents sobre l'exercici d'aquesta funció en matèries tan rellevants com el contingut i l'abast de la fiscalització prèvia limitada, o la forma i via a través de la qual "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", d'acord amb el que estableix l'article 218 del TRLRHL.

2.- En realitat, aquesta regulació normativa es pot dur a terme amb facilitat, traslladant a l'àmbit local les normes que l'Estat ha dictat per a la Intervenció General de l'Administració de l'Estat. En definitiva, la normativa bàsica estatal en matèria de funció pública, de contractes públics o de subvencions i transferències és comuna i, per tant, no presenta particularitats en l'àmbit local que vagin més enllà de l'òrgan competent per adoptar els diferents actes o acords.

3.- Una via possible per a l'harmonització i la normalització de la funció interventora pot ser la d'elevar al rang normatiu adequat les guies de fiscalització de la Intervenció General de l'Estat. D'aquesta manera es garantiria una actuació idèntica a l'Administració de l'Estat i a totes les entitats que integren l'Administració local, seria possible donar per feta aquesta funció a cada administració pública quan hi constés l'actuació reglada de l'òrgan de control intern de l'altra i s'hi evitarien duplicitats innecessàries. Aquesta situació de diversos controls successius sobre el mateix objecte és

habitual en el cas d'actuacions realitzades per l'Administració local amb finançament parcial de la comunitat autònoma, de l'Administració de l'Estat i/o de fons europeus (fons estatals d'inversions locals, plans provincials d'obres i serveis,...).

4.- També en aquest apartat d'exercici de la funció interventora queda un camí per recórrer en la coordinació dels òrgans de control intern de les diferents administracions públiques i dels òrgans de control extern, nacionals i europeus.

L'article 45 de la Llei general de subvencions atribueix a la IGAE la competència *"para establecer, de acuerdo con la normativa comunitaria y nacional vigente, la necesaria coordinación de controles, manteniendo a estos solos efectos las necesarias relaciones con los órganos correspondientes de la Comisión Europea, de los entes territoriales y de la Administración General del Estado"*. La disposició addicional primera d'aquesta Llei es refereix a la informació i coordinació de la IGAE amb el Tribunal de Comptes, i la disposició addicional segona fa referència a la *"colaboración de la Intervención General de la Administración del Estado con otras Administraciones Públicas, en las actuaciones de control financiero de subvenciones"*.

Tanmateix, s'aprecia l'existència d'un enorme espai per regular en l'àmbit de la coordinació entre òrgans de control que faci possible un "sistema integrat de controls" i "l'auditoria única", de manera que el Pla integrat de control intern permetés establir els criteris i objectius comuns i determinés l'òrgan competent per realitzar-los en els supòsits d'objectes coincidents:

- D'aquesta manera les obres, els serveis o les activitats finançats amb recursos de l'Estat podrien ser intervinguts pels òrgans de control intern local amb plens efectes: plans provincials de cooperació a les obres i serveis municipals, Fons estatal d'inversió local (FEIL), Fons estatal d'ocupació i sostenibilitat local (FEOSL),...

- Així mateix, les obres, les activitats o els serveis finançats amb fons europeus podrien ser objecte d'un control integral únic.

Sense ànim d'exhaustivitat, també cal esmentar en aquest apartat la necessitat d'establir vies adequades per a una permanent relació de col·laboració, d'informació i de consulta amb els òrgans de control extern, autonòmics, estatal i europeu.

5.- Constitueix un esforç admirable i exemplar el desenvolupat a través del projecte FIDES, que ha sorgit de la iniciativa, del lideratge i de la motivació generats

per José Fernando Chicano Jávega, interventor de l'Ajuntament de Tarragona, que ha coordinat un grup excepcional de companys, amb el suport exprés del Col·legi Oficial de Secretaris, Interventors i Tresorers d'Administració Local, que està elaborant una primera "Guia sobre el control intern de subvencions" per a les entitats locals.

2.3. El control financer (permanent), el control d'eficàcia i l'auditoria pública

En aquest apartat és molt fàcil referir el règim jurídic bàsic estatal, que es limita als preceptes següents:

- L'article 220 del TRLRHL, que es refereix a l'àmbit d'aplicació i finalitat del control financer, en els termes següents:

"1. 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.

"2. Dicho control tendrá por objeto 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.

"3. El control financiero se realizará por procedimientos de auditoría de acuerdo con las normas de auditoría del sector público.

"4. Como resultado del control efectuado habrá de emitirse informe escrito en el que se haga constar cuantas observaciones y conclusiones se deduzcan del examen practicado. Los informes, conjuntamente con las alegaciones efectuadas por el órgano auditado, serán enviados al Pleno para su examen."

- L'article 221 del TRLRHL, dedicat al control d'eficàcia (i, encara que no ho expressa, també al d'eficiència):

"El control de eficacia tendrá 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."

En relació amb el control financer s'han de formular, telegràficament, els comentaris que segueixen:

1r) S'ha de referir necessàriament als actes, a les obligacions o a les despeses sotmeses a la fiscalització prèvia limitada (article 219.2 TRLRHL). També s'ha de

fer respecte de la gestió dels ingressos de l'entitat local quan s'hagi substituït la fiscalització prèvia de drets per la inherent a la presa de raó en comptabilitat (article 219 del TRLRHL).

S'hi haurien d'incloure, així mateix, les despeses no sotmeses a intervenció prèvia, a les quals es refereix l'article 219.1 del TRLRHL, precisament pel fet de no haver estat objecte de la fiscalització prèvia i, a més, per la significació relativa que poden suposar a les entitats locals.

2n) S'ha d'estendre a la totalitat dels actes de gestió economicofinancera que resultin de la prestació de serveis per part de les entitats locals, dels seus organismes autònoms, de les societats mercantils que en depenen, dels consorcis, de les fundacions, de les mancomunitats, o d'altres formes associatives, públiques o privades.

També s'hauria de fer respecte dels serveis o de les activitats de l'ens local que es realitzin amb altres entitats, públiques o privades, en virtut de qualsevol de les formes de prestació dels serveis locals previstes en l'ordenament jurídic vigent.

Per a més seguretat jurídica, el contingut, l'abast i la periodicitat del control financer s'haurien de recollir en els estatuts de l'ens prestador del servei, o en el plec de condicions que va servir de base per a l'adjudicació del servei públic local corresponent.

3r) És necessària i urgent una regulació detallada del control financer, en termes semblants als recollits en la normativa estatal.

La mateixa Llei 47/2003, general pressupostària, conté en el títol VI una regulació sistemàtica i global de la funció de control, sobre la base de la configuració independent de les modalitats del seu exercici: la funció interventora, el control financer permanent i l'auditoria pública. En relació amb el control financer, la Llei general pressupostària estableix la seva definició, el seu contingut, el règim jurídic dels informes i la seva submissió a un pla anual de control financer permanent.

De manera detallada, la Circular 1/2009, de 16 de setembre, de la Intervenció General de l'Administració de l'Estat, es refereix expressament al control financer permanent, i n'inclou en l'objecte comprovar de manera continuada que el funcionament del sector públic estatal, en l'aspecte economicofinancer, s'ajusta a l'ordenament jurídic i als principis generals de bona gestió financera, així com formular recomanacions en els aspectes econòmic, financer, patrimonial, pressupostari,

comptable, organitzatiu i procedimental, i sobre els sistemes informàtics de gestió, per corregir les actuacions que ho requereixin, per tal de promoure la millora de les tècniques i dels procediments de gestió economicofinancera.

4t) La Llei general tributària també es refereix a un pla general de control tributari que ens dóna una orientació sobre les actuacions a desenvolupar en aquesta matèria a les entitats locals. A través d'una resolució de 12 de gener de 2010, la Direcció General de l'Agència Estatal d'Administració Tributària va aprovar les directrius generals del Pla general de control tributari 2010 (BOE número 16, de 19 de gener).

5è) La normativa estatal reguladora de les subvencions (Llei 38/2003, general de subvencions, i Reglament aprovat pel Reial decret 887/2006) també es refereix a un pla anual de comprovació de les subvencions abonades (article 85 del Reial decret 887/2006) i a l'exercici de la funció de control financer (articles 44 a 51 i disposicions addicionals primera a quarta de la Llei general de subvencions).

6è) També hem de considerar que han de retre compte de la gestió realitzada i justificar el destí donat als fons públics tots els perceptors d'aquests, qualsevol que sigui el seu caràcter (pagaments a justificar, pagaments a compte, bestretes de caixa fixa, producte de la recaptació de recursos públics, beneficiaris de subvencions prepagables...), d'acord amb la normativa general estatal i amb la interpretació donada pel Tribunal de Comptes als articles 34 a 38 de la Llei 7/1988, de 5 d'abril, de funcionament del Tribunal de Comptes.

7è) De manera singular es pot estendre a les "àrees de risc" que a cada moment es considerin significatives, sia per la concentració de riscos o per la seva importància relativa: activitat urbanística, gestió i recaptació tributària, contractes administratius significatius, subvencions nominatives singulars...

8è) També en aquest cas cal establir la via a través de la qual s'ha de donar compliment al mandat que inclou l'últim paràgraf de l'article 220.4 del TRLRHL, en virtut del qual "*los informes, conjuntamente con las alegaciones efectuadas por el órgano auditado, serán enviados al Pleno para su examen*".

9è) En tot cas sembla especialment rellevant disposar, aquí també, d'un règim jurídic únic, compartit, harmonitzat i normalitzat, que permeti actuacions coordinades i de col·laboració i cooperació amb altres òrgans de control intern i extern, que eviti llacunes o duplicitats no desitjades.

Com ja es va indicar, l'article 221 del TRLRHL es refereix al control d'eficàcia (que tindrà per objecte la comprovació periòdica del grau de compliment dels objectius) i al control d'eficiència (que analitza el cost de funcionament dels serveis o inversions respectius).

En realitat l'objecte definit per al control esmentat s'enquadra en l'àmbit de les anomenades auditories operatives, a les quals es dedica un apartat d'aquest epígraf.

S'hi pot anticipar ja que el control d'eficàcia requereix la prèvia definició d'objectius en el procés de presupostació, i la determinació dels indicadors que permetran avaluar-ne el grau de consecució, ben aïllat o integrat a un quadre de comandament. En aquest àmbit ja l'Ordre del MEH de 14 de juliol de 1992 dictava normes per a la regulació del sistema de seguiment de programes, criteris que avui recull la Llei 47/2003, general pressupostària.

De la mateixa manera, el control d'eficiència necessita un sistema de comptabilitat analítica que permeti conèixer els costos i rendiments de les diferents activitats i serveis públics, i un marge de cobertura, que permeti, a més, la seva comparació amb altres organitzacions públiques o privades, i que faciliti informació homogènia sobre la seva evolució temporal.

L'exposició de motius de la Circular 2/2009, de 16 de setembre, de la Intervenció General de l'Administració de l'Estat, sobre auditoria pública, recull els pronunciaments següents:

"La Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria posibilitó la introducción por la Intervención General de la Administración del Estado de la auditoría pública en el control del sector público estatal. La incorporación de las normas y procedimientos de auditoría ha supuesto un avance fundamental en el control de gestión pública contribuyendo de forma notable a una mejora de la transparencia, la legalidad y la economía de dicha gestión.

"[...]

"La auditoría pública se lleva a cabo con carácter posterior respecto de la actividad sobre la que recae, adoptando tres formas esenciales de ejercicio: la auditoría de regularidad contable, la auditoría de cumplimiento y la auditoría operativa. A su vez, el legislador ha optado por diferenciar en dos secciones de la Ley, en atención a las especialidades propias de cada modalidad de auditoría, la regulación, por un lado, de la auditoría de cuentas anuales y, de otra parte, de las auditorías específicas.

"En el primer grupo, se incluyen aquellas auditorías de regularidad contable que tienen por finalidad verificar si las cuentas anuales representan en todos los aspectos significativos la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados de la entidad y, en su caso, la ejecución del presupuesto de acuerdo con las normas y principios contables y presupuestarios que le son de aplicación y contienen la información necesaria para su interpretación y comprensión adecuada. En la segunda categoría, el legislador regula las auditorías de cumplimiento y operativas, así como un conjunto de auditorías que por razón de su objeto precisan de un alcance y contenido singular, tales como las auditorías de contratos-programas y de seguimiento de planes de equilibrio financiero, las auditorías de planes iniciales de actuación, las auditorías de la cuenta de los tributos estatales, las auditorías de las empresas colaboradoras de la Seguridad Social y las auditorías de privatizaciones."

A partir d'aquí la Circular expressada regula amb tot detall l'objecte i la finalitat de l'auditoria pública, en els termes següents:

1.- *"1. La auditoría pública tiene por objeto la verificación, realizada con posterioridad y efectuada de forma sistemática, de la actividad económico-financiera de las entidades auditadas, mediante la aplicación de los procedimientos de revisión selectivos contenidos en las normas de auditoría e instrucciones que dicte la Intervención General de la Administración del Estado.*

"2. La finalidad de la auditoría pública es proporcionar información a los gestores y autoridades públicas sobre el cumplimiento de la legalidad en la gestión económica auditada, la adecuación a los principios de buena gestión financiera y la fiabilidad de la información contable de las entidades auditadas con objeto de que, en su caso, adopten las medidas correctoras o sancionadoras que procedan."

2.- *"1. Las actuaciones de auditoría pública estarán sometidas a las Normas de Auditoría del Sector Público y a las normas técnicas que las desarrollen. Estas normas desarrollarán, los aspectos relativos a la ejecución del trabajo, elaboración, contenido y presentación de los informes, y colaboración de otros auditores, así como aquellos otros aspectos que se consideren necesarios para asegurar la calidad y homogeneidad de los trabajos de auditoría pública.*

"[...]

"3. En aquello que no contradigan a las citadas normas, podrán utilizarse como instrumento de refe-

rencia las normas de auditoría publicadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y las normas internacionales de auditoría.

"4. Con objeto de lograr la mayor homogeneidad y calidad de las auditorías públicas se elaborarán instrucciones de coordinación, guías y manuales que serán de aplicación obligatoria en los ámbitos de actuación para los que hayan sido desarrollados.

"5. Se creará una Comisión de normas de auditoría del sector público presidida por el Director de la Oficina Nacional de Auditoría cuya composición y funciones se determinará mediante Resolución del Interventor General de la Administración del Estado. Dicha Comisión tendrá por objeto la elaboración de las Normas de Auditoría del Sector Público y la propuesta de adaptación de normas internacionales de auditoría."

3.- S'elaborarà i aprovarà un pla anual d'auditoria pública.

4.- Es defineixen els informes i se n'estableixen el règim jurídic, l'estructura i el contingut.

En l'àmbit nacional i internacional s'han donat avenços significatius en l'harmonització comptable i d'auditoria. El resultat d'aquesta activitat de normalització es troba recollit en diferents documents oficials:

- Les entitats fiscalitzadores superiors de la Unió Europea han elaborat les "Directrius d'aplicació europea de les normes d'auditoria de la INTOSAI".

- Al seu torn aquestes Directrius estan estretament relacionades amb les Normes internacionals d'auditories (ISAS) publicades per la Federació Internacional d'Experts Comptables (IFAC).

- La Comissió de Coordinació dels Òrgans Públics de Control Extern de l'Estat Espanyol, constituïda el maig de 1989, ha elaborat un text integrat de Principis i normes d'auditoria del sector públic, "que recogen los criterios fundamentales que deben observar tanto los órganos institucionales del control externo, como los expertos independientes, con a que sus informes puedan ser asumidos por aquéllos. Todo ello está dirigido a diseñar un marco normativo uniforme, que permita disponer de informes homologables entre sí y conforme a los principios, normas y procedimientos generalmente aplicados por los profesionales de la auditoría".

- L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes (ICAC) ha elaborat unes Normes tècniques d'auditoria del sector privat.

- La Intervenció General de l'Administració de l'Estat ha aprovat les Normes d'auditoria del sector públic,

mitjançant la Resolució d'1 de setembre de 1998, de l'interventor general de l'Administració de l'Estat, i diferents Normes tècniques particulars: sobre la col·laboració amb auditors privats en la realització d'auditories públiques, sobre els informes d'auditoria dels comptes anuals emesos per la IGAE, i per a l'avaluació de la qualitat a les auditories i actuacions de control financer.

La Circular 2/2009 de la IGAE sobre auditoria pública, ja comentada, constitueix una referència obligada i inexcusable per als titulars dels òrgans de control intern de les entitats locals.

Un cop més hem de reiterar propostes formulades en apartats anteriors d'aquestes reflexions:

1.- És necessària i urgent una regulació estatal de la funció d'auditoria pública a les entitats locals, que permeti disposar d'un règim jurídic únic i comú, harmonitzat i normalitzat, que contingui criteris que facin possible actuacions coordinades de col·laboració i coordinació, i que eviti la multiplicitat d'actuacions de diferents òrgans de control, interns o externs, nacionals o europeus.

2.- En diferents àmbits i amb diferents criteris s'ha parlat de l'objectiu de l'"auditoria única", com una referència a un contingut, procediment i criteris únics, amb un pla anual d'auditories públiques integrat, que hagin de realitzar els òrgans de control que es determinin, amb els mitjans que se'ls assignin, de manera coordinada i amb "valor universal". Un criteri operatiu per a l'assignació de la comesa específica de realització de l'auditoria corresponent podria ser el de la màxima proximitat en l'espai i la major immediatesa en el temps.

3.- També es fa necessari establir les condicions jurídiques, personals i organitzatives que permetin l'extensió de les auditories públiques a totes les entitats locals, mitjançant la participació real i efectiva de les diputacions provincials, dels cabildos o consells insulars en una manifestació rellevant de les seves comeses d'assistència jurídica, econòmica i tècnica als ajuntaments del seu àmbit territorial, especialment als de menys capacitat econòmica.

4.- Poden establir-se -i segurament s'han d'establir- auditories específiques d'àrees de risc singulars de l'activitat dels ens locals (urbanisme, contractació, subvencions nominatives, l'activitat dels serveis en règim de concessió...).

5.- També per a l'operativitat de la funció auditora (de compliment, de regularitat, operativa, de procedi-

ments i programes, etc.) cal disposar de la comptabilitat adequada (pressupostària, de gestió, financera, de costos i rendiments) i de la determinació d'indicadors objectius o de resultats, de cartes de serveis i d'indicadors de qualitat, de procediments documentats i de normes i criteris d'aplicació general a l'exercici de la funció d'auditoria, pública o privada, segons escaigui.

6.- Hi constitueix una novetat evident la nova redacció de l'article 213 del text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals, aprovat per la Llei 27/2013:

"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 sus modalidades de función interventora, función de control financiero, incluida la auditoria de cuentas de las entidades que se determinen reglamentariamente, y función de control de la eficacia.

"A propuesta del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, el Gobierno establecerá las normas sobre los procedimientos de control, metodología de aplicación, criterios de actuación, derechos y deberes del personal controlador y destinatarios de los informes de control, que se deberán seguir en el desarrollo de las funciones de control indicadas en el apartado anterior.

"Los órganos interventores de las Entidades Locales remitirán con carácter anual a la Intervención General de la Administración del Estado un informe resumen de los resultados de los citados controles desarrollados en cada ejercicio, en el plazo y con el contenido que se regulen en las normas indicadas en el párrafo anterior."

7.- La disposició addicional tercera de la Llei orgànica 9/2013, de control del deute comercial al sector públic, estableix el següent:

"En las entidades de las Administraciones Públicas no sujetas a auditoría de cuentas se efectuarán anualmente los trabajos de control precisos para, mediante técnicas de auditoria, verificar la existencia de obligaciones derivadas de gastos realizados o bienes y servicios recibidos para los que no se ha producido su imputación presupuestaria.

"La Intervención General de la Administración del Estado propondrá la metodología a utilizar para realizar los citados trabajos de control que, en todo caso, será aprobada en cada ámbito por los respectivos órganos de control interno."

3. L'activitat d'informació i assessorament en matèria economicofinancera

Entre les funcions atribuïdes a la Intervenció local va figurar, al seu dia, la relativa a la informació i l'assessorament de l'entitat local en matèria economicofinancera.

Encara que aquesta comesa no es recull expressament entre les competències atribuïdes a l'òrgan de control intern, la veritat és que en nombrosos preceptes hi ha una referència indirecta a aquest. Sense ànim d'exhaustivitat es recullen a continuació algunes d'aquestes previsions normatives:

■ L'article 52.2 del TRLRHL disposa que *"la concertación de cualesquiera operaciones (de crédito) 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 éstas."* En la mateixa línia, l'article 54 del mateix TRLRHL determina que *"Los organismos autónomos y los entes y sociedades mercantiles dependientes, precisarán la previa autorización del Pleno de la corporación e informe de la Intervención para la concertación de operaciones de crédito a largo plazo."*

■ L'article 207 de l'esmentat TRLRHL indica que *"La Intervención de la entidad local remitirá al Pleno de la entidad, por conducto de la presidencia, información de la ejecución de los presupuestos y del movimiento de la tesorería por operaciones presupuestarias independientes y auxiliares del presupuesto y de su situación, en los plazos y con la periodicidad que el Pleno establezca."*

Així mateix, i com s'ha indicat en altres apartats d'aquest treball, *"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"* (article 218 TRLRHL).

D'altra banda, el resultat de la fiscalització plena posterior que s'ha de fer en els supòsits de fiscalització prèvia limitada o d'actes exempts de fiscalització prèvia, s'ha de trametre al Ple amb les observacions que hagin efectuat els òrgans gestors (article 219.3 del TRLRHL). De la mateixa manera, els informes de control financer, amb les seves observacions, conclusions i recomanacions, conjuntament amb les al·legacions efectuades per l'òrgan auditat, seran enviats al Ple per al seu examen

(article 220.4 del TRLRHL). Encara que no s'indiqui expressament, sembla evident que les conclusions de l'anomenat control d'eficàcia en el TRLRHL (article 221) s'han de traslladar als òrgans de decisió municipals per al seu coneixement i als efectes oportuns.

■ Amb més precisió i detall les circulars de la Intervenció General de l'Estat referides a la funció interventora (Circular 3/1996), al control financer permanent (Circular 1/2009), a l'auditoria pública (Circular 2/2009), i l'Ordre del MEH per la qual es dicten les normes per a la regulació del seguiment de programes (Ordre MEH de 14-07-1992), recullen un apartat exprés dedicat a conclusions, suggeriments, recomanacions i propostes d'actuació, i altres destinats a verificar el grau de compliment de les propostes, recomanacions o suggeriments formulats en els informes emesos amb anterioritat.

■ L'article 4 del Reial decret 1174/1987, de 18 de setembre, pel qual es regula el règim jurídic dels funcionaris de l'Administració local amb habilitació de caràcter nacional, estableix, amb més detall, que:

"La función de control y fiscalización interna de la gestión económico-financiera y presupuestaria comprende:

"a. La fiscalización, en los términos previstos en la legislación, de todo acto, documento o expediente que de lugar al reconocimiento de derechos y obligaciones de contenido económico o que puedan tener repercusión financiera o patrimonial, emitiendo el correspondiente informe o formulando, en su caso, los reparos procedentes.

"b. La intervención formal de la ordenación del pago y de su realización material.

"c. La comprobación formal de la aplicación de las cantidades destinadas a obras, suministros, adquisiciones y servicios.

"d. La recepción, examen y censura de los justificantes de los mandamientos expedidos a justificar, reclamándolos a su vencimiento.

"e. La intervención de los ingresos y fiscalización de todos los actos de gestión tributaria.

"f. La expedición de certificaciones de descubierto contra los deudores por recursos, alcances o descubiertos.

"g. El informe de los proyectos de presupuestos y de los expedientes de modificación de créditos de los mismos.

"h. La emisión de informes, dictámenes y propuestas que en materia económico-financiera o presupuestaria le hayan sido solicitadas por la Presidencia, por un

tercio de los Concejales o Diputados o cuando se trate de materias para las que legalmente se exija una mayoría especial, así como el dictamen sobre la procedencia de nuevos servicios o reforma de los existentes a efectos de la evaluación de la repercusión económico-financiera de las respectivas propuestas. Si en el debate se ha planteado alguna cuestión sobre cuyas repercusiones presupuestarias pudiera dudarse, podrán solicitar al Presidente el uso de la palabra para asesorar a la Corporación.

"i. La realización de las comprobaciones o procedimientos de auditoría interna en los organismos autónomos o sociedades mercantiles dependientes de la entidad con respecto a las operaciones no sujetas a intervención previa, así como el control de carácter financiero de los mismos, de conformidad con las disposiciones y directrices que los rijan y los acuerdos que al respecto adopte la Corporación.

"2. No obstante lo dispuesto en el número anterior, aquellas Entidades locales que tengan implantado un sistema informático de gestión y seguimiento presupuestario podrán establecer que las funciones de control y fiscalización interna se efectúen por muestreo o por los medios informáticos de que disponga la entidad local."

■ L'article 16 del Reial decret 1463/2007, de 2 de novembre, pel qual s'aprova el Reglament de desplegament de la Llei d'estabilitat pressupostària, determina que *"la Intervención local elevará al Pleno un informe sobre el cumplimiento del objetivo de estabilidad de la propia entidad local y de sus organismos y entidades dependientes.*

"El informe se emitirá con carácter independiente y se incorporará a los previstos en los artículos 168.4, 177.2 y 191.3 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, referidos, respectivamente, a la aprobación del presupuesto general, a sus modificaciones y a su liquidación.

"El Interventor local detallará en su informe los cálculos efectuados y los ajustes practicados sobre la base de los datos de los capítulos 1 a 9 de los estados de gastos e ingresos presupuestarios, en términos de Contabilidad Nacional, según el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales.

"Asimismo, la Intervención de la entidad local elevará al Pleno informe sobre los estados financieros, una vez aprobados por el órgano competente, de cada una de las entidades dependientes del artículo 4.2 del presente reglamento.

“Cuando el resultado de la evaluación sea de incumplimiento, la entidad local remitirá el informe correspondiente a la Dirección General de Coordinación Financiera con Entidades Locales o al órgano competente de la comunidad autónoma que ejerza la tutela financiera, en el plazo máximo de 15 días hábiles, contados desde el conocimiento del Pleno.”

En definitiva, l'ordenament jurídic vigent recull diferents manifestacions de la funció d'informació i assessorament de la Intervenció en matèria economicofinancera, funció que pot contenir un valor afegit essencial en el procés de gestió i de presa de decisions, i que proporciona un sentit positiu addicional a aquesta funció, en totes i cadascuna de les seves manifestacions (funció comptable, interventora, de control financer permanent i/o d'auditoria pública).

En realitat, la realització d'aquesta tasca d'informació i assessorament en matèria de gestió economicofinancera, amb caràcter previ a l'adopció d'actes o acords susceptibles de generar drets i obligacions de caràcter econòmic, pot orientar les decisions per la via de la legalitat vigent, d'acord amb els principis generals de bona administració i de sostenibilitat econòmica i financera.

De manera “gràfica” podríem denominar aquesta tasca d'informació i assessorament previ i voluntari com a “fiscalització preventiva”, i pot ser de gran valor per a les decisions a adoptar i per als informes preceptius posteriors.

Per tot el que s'ha exposat, i per altres múltiples raons que es podrien aportar, es considera convenient recollir expressament en l'ordenament jurídic, en la pràctica administrativa i en l'actuació quotidiana dels gestors públics, aquesta funció d'informació i assessorament economicofinancer amb caràcter previ o preventiu a l'adopció de decisions estratègiques o d'especial transcendència econòmica, financera, pressupostària o institucional.

4. La funció interventora en les normes d'estabilitat pressupostària

4.1. Normes reguladores de l'estabilitat pressupostària

En un espai realment breu de temps s'han traslladat a l'ordenament jurídic intern diferents normes de les institucions europees que configuren l'“estatut jurídic”

de l'estabilitat pressupostària, formulada generalment en termes de comptabilitat nacional:

- Article 135 de la Constitució espanyola.
- Llei orgànica 2/2012, de 27 d'abril, d'estabilitat pressupostària i sostenibilitat financera (LOEP i SF).
- Llei orgànica 4/2012, de 28 de setembre, per la qual es modifica la Llei orgànica 2/2012.
- Llei orgànica 6/2013, de 14 de novembre, de creació de l'autoritat independent de responsabilitat fiscal.
- Llei orgànica 9/2013, de 20 de desembre, de control del deute comercial al sector públic.
- Reial decret 1463/2007, de 2 de novembre, pel qual s'aprova el Reglament de desplegament de la Llei 18/2001, de 12 de desembre, d'estabilitat pressupostària, en la seva aplicació a les entitats locals.
- Ordre HAP/2105/2012, d'1 d'octubre, per la qual es desenvolupen les obligacions de subministrament d'informació previstes en la LOEP i SF.
- Guia de la IGAE per a la determinació del superàvit/dèficit de les entitats locals amb comptabilitat nacional.
- Guia per a la determinació de la regla de despesa de l'article 12 de la Llei orgànica 2/2012, EP i SF.
- Notes informatives incorporades a l'Oficina Virtual de Coordinació Financera amb les entitats locals sobre el règim local aplicable a les operacions d'endeutament a llarg termini a concertar per les entitats locals en l'exercici 2014.
- Nota informativa del programa ISPA (Informació Salarial del Personal de l'Administració) sobre l'aplicació de la disposició transitòria desena de la Llei 27/2013, de racionalització i sostenibilitat de l'Administració local.
- Plataformes informàtiques per aportar la informació requerida pel Ministeri d'Hisenda i Administracions Públiques (en aquestes plataformes es reflecteixen de manera imperativa criteris pressupostaris, comptables i financers).

4.2. Actuacions a realitzar per la Intervenció General

Les normes esmentades contenen múltiples encàrrecs a l'òrgan d'Intervenció de les entitats locals, alguns dels quals s'enumeren telegràficament a continuació:

- Informe i avaluació dels objectius d'estabilitat pressupostària, regla de despesa i sostenibilitat finan-

cera al llarg del cicle pressupostari: preparació i elaboració (pla pressupostari a mitjà termini), aprovació, execució i liquidació, i rendició de comptes.

- Informe i seguiment del període mitjà de pagament a proveïdors.

- Informe i seguiment dels plans economicofinancers, dels plans de reequilibri, dels plans d'ajust, dels plans de sanejament i reducció de deute...

- Actualització permanent de la Base de dades d'entitats locals i de l'Inventari d'entitats locals.

- Remissió de la informació financera requerida pel Centre d'Informació de Riscos Local: CIR-LOCAL.

- Informació sobre els programes pressupostaris a mitjà termini, sobre el projecte de pressupost, sobre el pressupost aprovat, sobre l'execució i la liquidació del pressupost.

- Informació requerida sobre el personal i els membres de la corporació, nombre i retribucions.

- Control periòdic de les entitats de les administracions públiques, no subjectes a auditoria en els termes que estableix la disposició addicional tercera de la Llei orgànica 9/2013:

"En las entidades de las Administraciones Públicas no sujetas a auditoría de cuentas se efectuarán anualmente los trabajos de control precisos para, mediante técnicas de auditoría, verificar la existencia de obligaciones derivadas de gastos realizados o bienes y servicios recibidos para los que no se ha producido su imputación presupuestaria.

"La Intervención General de la Administración del Estado propondrá la metodología a utilizar para realizar los citados trabajos de control que, en todo caso, será aprobada en cada ámbito por los respectivos órganos de control interno."

- Tramesa de la informació que a cada moment determina el Ministeri d'Hisenda i Administracions Públiques i l'òrgan de la comunitat autònoma a què està atribuïda la tutela financera de les entitats locals del seu àmbit territorial.

- Col·laboració requerida per l'autoritat independent de responsabilitat fiscal.

La regulació separada d'un règim pressupostari i comptable definit en les normes de la Hisenda local que configuren el Sistema d'informació comptable de l'Administració local (SICAL), i d'un estatut de l'estabilitat pressupostària que pren com a referència la comptabilitat nacional, està donant lloc a incidències notables a la pràctica, de les que són especialment rellevants les que deriven del tractament del romanent de treso-

reria, com a font de finançament de modificacions de crèdit en l'exercici següent (singularment, d'incorporació de romanents de crèdit).

5. Activitats de la Intervenció local amb motiu de l'entrada en vigor de la Llei 27/2013, de racionalització i sostenibilitat de l'Administració local

L'entrada en vigor de la Llei 27/2013, de 27 de desembre, de racionalització i sostenibilitat de l'Administració local, implica la necessitat d'abordar, de manera immediata, nombroses tasques al "grup local" (integrat per l'entitat local corresponent i els organismes autònoms, les entitats públiques empresarials, les societats mercantils que en depenen, els consorcis adscrits i les fundacions on tingui participació majoritària, i per les entitats d'àmbit territorial inferior al municipi).

A) Esquemàticament, les tasques a realitzar de manera urgent es poden agrupar en tres apartats:

a) Aplicació del nou règim de competències dels ens locals:

- Als serveis prestats en les seves diferents formes de gestió.

- Als programes de subvencions previstos en els pressupostos locals.

- Als convenis subscrits amb altres administracions públiques o amb entitats privades sense ànim de lucre.

b) Avaluació i seguiment dels elements de cost i de les formes de prestació dels serveis locals.

c) Verificació de les condicions que requereixen el redimensionament del sector públic local o de la planta local.

B) Aquestes comeses, compartides amb tota l'organització local, s'afegeixen a les pròpies de la funció de control intern, que experimenten diferents modificacions en el text normatiu ara analitzat.

A continuació es realitza una referència esquemàtica a les tasques a abordar en cadascun dels apartats esmentats.

5.A.a) Aplicació del nou règim de competències dels ens locals: com és sabut, la Llei de racionalització i sostenibilitat de l'Administració local conté un nou règim de competències dels ens locals, que enumera i desenvolupa al voltant de les categories següents:

- Competències pròpies dels ens locals:

- Competències mínimes (obligatòries) en funció de la població de dret.

- Competències voluntàries (o complementàries de les competències mínimes o obligatòries).

- Competències delegades per l'Administració de l'Estat o de la comunitat autònoma.

- Competències impròpies: diferents, per tant, de les competències pròpies o delegades. En aquest apartat es poden diferenciar, al seu torn, dues categories:

- Les atribuïdes per alguna norma sectorial estatal o autonòmica.

- Les exercides voluntàriament per les entitats locals d'acord amb la normativa local preexistent; en particular, l'article 28 de la LRRL, en la seva anterior i derogada redacció, disposava que: *"Los Municipios pueden realizar actividades complementarias de las propias de otras Administraciones públicas y, en particular, las relativas a la educación, la cultura, la promoción de la mujer, la vivienda, la sanidad, y la protección del medio ambiente."*

En conseqüència, es fa necessari incloure en les categories indicades les activitats actualment desenvolupades per les entitats locals en els àmbits d'actuació que s'indiquen tot seguit:

- Serveis prestats actualment per les entitats locals, en totes les formes de prestació utilitzades (gestió directa, indirecta o mixta).

- Programes de subvencions continguts en el pressupost de l'entitat (activitat de foment).

- Convenis subscrits amb l'Administració de l'Estat i amb la comunitat autònoma, que comportin la prestació de serveis locals.

- Activitats desenvolupades amb finançament dels fons europeus.

- Consorcis, mancomunitats, fundacions o altres formes associatives, que gestionin o desenvolupin serveis locals.

A més, a partir de l'entrada en vigor de la Llei 27/2013, es fa necessari valorar la competència de l'ens local abans d'iniciar la prestació d'un nou servei, concebre un nou programa de subvencions local, tramitar un nou conveni amb altres administracions públiques, o constituir un ens instrumental; de manera permanent s'ha de verificar que l'entitat local actua en el marc de les competències pròpies o delegades, i singularment, quan com a conseqüència de l'incompliment dels objectius d'estabilitat pressupostària, hagi d'elaborar un pla economicofinancer, ha d'observar les mesures que preveu l'apartat 2 de l'article 116 bis de la LRRL.

La classificació adequada dels serveis, subvencions, convenis i activitats que actualment presta l'entitat local, i l'avaluació inicial de la seva importància pressupostària relativa, es poden efectuar a través de la fitxa que s'incorpora com a Annex.

5.A.b) Avaluació i seguiment dels elements de cost i de les formes de prestació dels serveis.

Al llarg del text de la Llei de racionalització i sostenibilitat de l'Administració local, s'hi efectuen nombroses referències a la necessitat d'avaluar periòdicament diferents elements del cost dels serveis públics, de verificar-ne el funcionament adequat, i de fiscalitzar l'actuació dels ens instrumentals en cada forma de prestació dels serveis locals. A continuació s'enumeren algunes de les referències citades:

- La llei estatal o autonòmica que atribueixi competències pròpies a les entitats locals ha d'incorporar una memòria econòmica (article 25 LRRL).

- La delegació de competències estatals o autonòmiques ha d'anar acompanyada en tot cas del finançament suficient (article 26 LRRL).

- Totes les entitats locals calcularan el cost efectiu dels serveis que presten i el comunicaran al Ministeri d'Hisenda i Administracions Públiques per a la seva publicació (article 116 ter). Correspon a les diputacions, o entitats equivalents, el seguiment dels costos efectius dels serveis prestats pels municipis de la seva província (article 36.1.h LRRL).

- Valorar l'impacte pressupostari i financer de l'exercici de les competències pròpies en les relacions interadministratives (article 55 LRRL).

- La subscripció de convenis i constitució de consorcis amb altres administracions públiques haurà de millorar l'eficiència de la gestió pública, eliminar duplicitats administratives i complir amb els requeriments d'estabilitat pressupostària i de sostenibilitat financera (article 57 LRRL).

- S'han de complir els límits retributius dels membres de la corporació i del personal al servei de les entitats locals (article 75 bis, disposició transitòria desena LRRL, ...), s'ha d'aprovar i publicar anualment la massa salarial del personal laboral del sector públic local (article 103 bis LRRL), s'han de respectar els límits en el personal eventual de les entitats locals i dur a terme la publicació i informes detallats en l'article 104 bis de la LRRL. S'han de dur a terme les actuacions previstes en la disposició addicional dotzena, sobre retribucions en els contractes mercantils i d'alta direcció del sector pú-

blic local i sobre el nombre màxim de membres dels òrgans de gestió.

- S'ha d'avaluar i informar el Ministeri d'Hisenda i Administracions Públiques i el ple del resultat de l'aplicació dels criteris determinants dels drets de difícil o impossible recaptació (article 113 bis del text refós de la LRHL).

- S'han d'efectuar les tasques de control intern que determini el Ministeri d'Hisenda i Administracions Públiques, i s'ha de remetre anualment a la IGAE un informe resum dels controls realitzats (article 213 TRLRHL).

- S'han d'informar al ple i s'han de trametre anualment al Tribunal de Comptes totes les resolucions i els acords a què es refereix l'article 218 del TRLRHL.

- S'ha de realitzar una auditoria anual dels consorcis locals, i s'han d'unir el seu pressupost i compte general als pressupostos i compte general de l'entitat local (disposició addicional vintena LRJAP i PAC, apartat 4).

- S'ha de verificar el seguiment i la comptabilització adequada del patrimoni municipal del sòl (disposició final quarta de la Llei 27/2013).

- S'han d'informar prèviament totes les noves formes de prestació de serveis locals (article 85.2 LRBRL).

- S'ha de prendre en consideració el contingut ampliat dels plans economicofinancers que preveu l'article 116 bis de la LRBRL:

"1. Cuando por incumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, del objetivo de deuda pública o de la regla de gasto, las corporaciones locales incumplidoras formulen su plan económico-financiero lo harán de conformidad con los requisitos formales que determine el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

"2. Adicionalmente a lo previsto en el artículo 21 de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, el mencionado plan incluirá al menos las siguientes medidas:

"a) Supresión de las competencias que ejerza la Entidad Local que sean distintas de las propias y de las ejercidas por delegación.

"b) Gestión integrada o coordinada de los servicios obligatorios que presta la Entidad Local para reducir sus costes.

"c) Incremento de ingresos para financiar los servicios obligatorios que presta la Entidad Local.

"d) Racionalización organizativa.

"e) Supresión de entidades de ámbito territorial inferior al municipio que, en el ejercicio presupuestario

inmediato anterior, incumplan con el objetivo de estabilidad presupuestaria o con el objetivo de deuda pública o que el periodo medio de pago a proveedores supere en más de treinta días el plazo máximo previsto en la normativa de morosidad.

"f) Una propuesta de fusión con un municipio colindante de la misma provincia.

"3. La Diputación provincial o entidad equivalente asistirá al resto de corporaciones locales y colaborará con la Administración que ejerza la tutela financiera, según corresponda, en la elaboración y el seguimiento de la aplicación de las medidas contenidas en los planes económicos-financiero. La Diputación o entidad equivalente propondrá y coordinará las medidas recogidas en el apartado anterior cuando tengan carácter supramunicipal, que serán valoradas antes de aprobarse el plan económico-financiero, así como otras medidas supramunicipales distintas que se hubieran previsto, incluido el seguimiento de la fusión de Entidades Locales que se hubiera acordado."

5.A.c) Verificació de les condicions que requereix el redimensionament del sector públic local o de la planta local.

També són nombroses les referències que la Llei 27/2013, de racionalització i sostenibilitat de l'Administració local, realitza al sector públic local i al seu redimensionament, com nombroses són les consideracions sobre la planta local en el seu conjunt.

De manera molt telegràfica, podem concretar les referències més rellevants en els apartats següents:

- La nova disposició addicional novena de la LRBRL es refereix al redimensionament del sector públic local, i estableix condicions especials per a la creació, el manteniment i la dissolució dels ens instrumentals del sector públic local, que es defineixen àmpliament: entitat local, organismes autònoms, entitats públiques empresarials, societats mercantils, fundacions, consorcis adscrits...

- S'estableixen les condicions de creació (article 24 bis) i dissolució de les entitats locals d'àmbit territorial inferior al municipi (disposició transitòria quarta Llei 27/2013).

- Es requereix un informe economicofinancer i de la Intervenció local previ a les formes de prestació de serveis (article 85.2 LRBRL).

- S'estableixen noves condicions per a la creació i fusió de municipis (article 13 LRBRL).

- L'article 116 bis de la LRBRL, ja citat, inclou un contingut addicional al Pla economicofinancer a què es

refereix l'article 21 de la LOEP i SF en preveure, en l'apartat 2, que el Pla esmentat inclourà almenys les mesures següents:

"a) Supresión de las competencias que ejerza la Entidad Local que sean distintas de las propias y de las ejercidas por delegación.

"b) Gestión integrada o coordinada de los servicios obligatorios que presta la Entidad Local para reducir sus costes.

"c) Incremento de ingresos para financiar los servicios obligatorios que presta la Entidad Local.

"d) Racionalización organizativa.

"e) Supresión de entidades de ámbito territorial inferior al municipio que, en el ejercicio presupuestario inmediato anterior, incumplan con el objetivo de estabilidad presupuestaria o con el objetivo de deuda pública o que el período medio de pago a proveedores supere en más de treinta días el plazo máximo previsto en la normativa de morosidad.

"f) Una propuesta de fusión con un municipio colindante de la misma provincia."

5.B) Modificacions específiques en l'exercici de la funció interventora.

Al mateix temps, la Llei de racionalització i sostenibilitat de l'Administració local es refereix específicament a l'exercici de la funció interventora en diferents preceptes:

- Article 92 bis LRBRL.
- Article 213 TRLRHL.
- Article 218 TRLRHL.
- Disposició addicional setena LR i SAL.
- Disposició transitòria setena LRS i AC.

6. Clàusules de garantia de pagaments per part de les comunitats autònomes

Les transferències i subvencions finalistes de l'Administració de l'Estat i de les comunitats autònomes a les entitats locals, plantegen per a aquestes diferents conseqüències negatives:

- Solen materialitzar l'assignació indirecta i no formalitzada de competències impròpies només parcialment finançades.

- Sovint comporten demores en el seu lliurament, que causen problemes d'equilibri pressupostari i de tensions de tresoreria per a l'entitat local perceptora (que ha d'abondar generalment de manera anticipada la despesa i el pagament que les justifica).

- En definitiva, afecten l'estabilitat pressupostària i el període mitjà de pagament als proveïdors.

D'una manera parcial i asistemàtica, la Llei 27/2013, de racionalització i sostenibilitat de l'Administració local, aborda aquesta qüestió en diferents preceptes:

- El nou article 57 bis de la LRBRL estableix el següent:

"Artículo 57 bis. Garantía de pago en el ejercicio de competencias delegadas

"1. Si las Comunidades Autónomas delegan competencias o suscriben convenios de colaboración con las Entidades Locales que impliquen obligaciones financieras o compromisos de pago a cargo de las Comunidades Autónomas, será necesario que éstas incluyan una cláusula de garantía del cumplimiento de estos compromisos consistente en la autorización a la Administración General del Estado a aplicar retenciones en las transferencias que les correspondan por aplicación de su sistema de financiación. La citada cláusula deberá establecer, en todo caso, los plazos para la realización de los pagos comprometidos, para la reclamación por parte de la Entidad Local en caso de incumplimiento por parte de la Comunidad Autónoma de la obligación que hubiere contraído y para la comunicación a la Administración General del Estado de haberse producido dicho incumplimiento, teniendo en cuenta el plazo que, en su caso, se pueda establecer mediante la Orden del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas a la que se refiere el apartado 3 de este artículo. Para la aplicación de esta cláusula no será precisa la autorización previa a la que hace referencia la disposición adicional septuagésima segunda de la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013.

"2. Los acuerdos de delegación de competencias y convenios de colaboración que, a la entrada en vigor de la presente norma, hayan sido objeto de prórroga, expresa o tácita, por tiempo determinado, sólo podrán volver a prorrogarse en el caso de que se incluyan en los mismos la cláusula de garantía a la que hace referencia el apartado anterior. Esta norma será de aplicación a aquellos acuerdos que se puedan prorrogar, expresa o tácitamente, por vez primera con posterioridad a la citada entrada en vigor.

"3. El procedimiento para la aplicación de las retenciones mencionadas en el apartado 1 anterior y la correspondiente puesta a disposición a favor de las Entidades Locales de los fondos retenidos a las Comunidades Autónomas se regulará mediante Orden

del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas a la que se refiere la disposición adicional septuagésima segunda de la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013.”

- L'article 109 de la LRBRL queda redactat així:

“1. La extinción total o parcial de las deudas que el Estado, las Comunidades Autónomas, la Seguridad Social y cualesquiera entidades de Derecho público dependientes de las anteriores tengan respectivamente con las Entidades Locales, o viceversa, podrá acordarse por vía de compensación, cuando se trate de deudas vencidas, líquidas y exigibles.

“Lo previsto en este apartado se aplicará de conformidad con lo dispuesto en la normativa específica de la Seguridad Social y de la Hacienda Pública en materia de compensación de deudas.

“2. La extinción total o parcial de las deudas de derecho público que las Comunidades Autónomas y cualesquiera otras entidades de Derecho público dependientes de ellas tengan con las entidades de Derecho público o sociedades vinculadas, dependientes o íntegramente participadas por las Entidades Locales, o viceversa, podrá acordarse por vía de compensación, cuando se trate de deudas vencidas, líquidas y exigibles.”

- La disposició addicional novena de la Llei de racionalització i sostenibilitat de l'Administració local (LRSAL) es refereix als convenis sobre l'exercici de competències i serveis municipals, en els termes següents:

“1. Los convenios, acuerdos y demás instrumentos de cooperación ya suscritos, en el momento de la entrada en vigor de esta Ley, por el Estado y las Comunidades Autónomas con toda clase de Entidades Locales, que lleven aparejada cualquier tipo de financiación destinada a sufragar el ejercicio por parte de éstas últimas de competencias delegadas o competencias distintas a las enumeradas en los artículos 25 y 27 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, deberán adaptarse a lo previsto en esta Ley a 31 de diciembre de 2014. Transcurrido este plazo sin haberse adaptado quedarán sin efecto.

“2. La adaptación a las previsiones de esta Ley de los instrumentos de cooperación suscritos por las Entidades Locales para el funcionamiento de Centros Asociados de la Universidad Nacional de Educación a Distancia deberá realizarse en el plazo de tres años desde su entrada en vigor. Durante el plazo de adaptación de los instrumentos de cooperación, la financiación de las Administraciones locales a los centros asociados no se extenderá a los servicios académicos que se presten a

los alumnos matriculados con posterioridad a la entrada en vigor de esta Ley.”

- La disposició addicional onzena de la LRSAL reitera els principis de compensació de deutes entre administracions públiques per assumptió dels serveis i competències relatives a la salut i als serveis socials:

“Realizada la asunción de los servicios y competencias a la que se refieren las disposiciones transitorias primera y segunda, en sus respectivos apartados segundos, las Comunidades Autónomas, con referencia a cada Municipio de su ámbito territorial, la comunicarán al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, junto con el importe de las obligaciones que tuvieren reconocidas pendientes de pago a los citados Municipios, al objeto de la realización, en los términos que se determinen reglamentariamente, de compensaciones entre los derechos y las obligaciones recíprocos, y el posterior ingreso del saldo resultante a favor de la Administración Pública a la que corresponda, y, en su caso, recuperación mediante la aplicación de retenciones en el sistema de financiación de la Administración Pública que resulte deudora.”

- Les disposicions transitòries primera i segona recullen un apartat 5, dedicat a garantir el compliment de les obligacions financeres de les comunitats autònomes amb les competències de salut i serveis socials. De manera més difusa s'hi preveu el traspàs de mitjans econòmics, materials i personals en matèria d'educació (disposició addicional quinzena LRSAL).

- Els apartats 3 i 4 de l'article 25 de la LRBRL preveuen la dotació dels recursos necessaris per assegurar la suficiència financera de les entitats locals, en les lleis estatals o autonòmiques que atribueixen competències pròpies als municipis.

- Els apartats 6 i 7 de l'article 27 de la LRBRL, en la nova redacció, estableixen les garanties següents per a les delegacions de competències que puguin acordar l'Estat i les comunitats autònomes:

“6. La delegación habrá de ir acompañada en todo caso de la correspondiente financiación, para lo cual será necesaria la existencia de dotación presupuestaria adecuada y suficiente en los presupuestos de la Administración delegante para cada ejercicio económico, siendo nula sin dicha dotación.

“El incumplimiento de las obligaciones financieras por parte de la Administración autonómica delegante facultará a la Entidad Local delegada para compensarlas automáticamente con otras obligaciones financieras que ésta tenga con aquélla.

"7. La disposició o acuerdo de delegación establecerá las causas de revocación o renuncia de la delegación. Entre las causas de renuncia estará el incumplimiento de las obligaciones financieras por parte de la Administración delegante o cuando, por circunstancias sobrevenidas, se justifique suficientemente la imposibilidad de su desempeño por la Administración en la que han sido delegadas sin menoscabo del ejercicio de sus competencias propias. El acuerdo de renuncia se adoptará por el Pleno de la respectiva Entidad Local."

- L'article 55 de la LRBRL estableix com a principi de les relacions interadministratives valorar l'impacte que les seves actuacions puguin provocar a la resta de les administracions públiques, en matèria pressupostària i financera.

En tot cas són evidents les limitacions pràctiques de les fórmules proposades: s'hi requereix l'existència de deutes recíprocs, líquids, vençuts i exigibles, cal articular un procediment administratiu particular, hi queden sense preveure aspectes rellevants com interessos moratoris, danys i perjudicis, etc.

Sembla oportú, en conseqüència, proposar algunes actuacions ja posades en pràctica en altres àmbits, i que han evidenciat la seva eficàcia:

- Establir un període de pagament de referència per a les administracions públiques per deutes derivats de la seva activitat de foment, equivalent al recollit per a la morositat en les operacions comercials.

- Articular un mecanisme de pagament als creditors per subvencions o transferències públiques semblant als establerts per al pagament a proveïdors (Reial decret llei 4/2012, Reial decret llei 4/2013, i, més recentment, Reial decret llei 8/2013, de 28 de juny, de mesures urgents contra la morositat de les administracions públiques i de suport a entitats locals amb problemes financers).

- Excloure del període mitjà de pagament excedit per les entitats locals les factures de proveïdors per activitats o inversions finançades totalment o parcialment per les aportacions d'altres administracions públiques (i atribuir a aquestes les demores corresponents).

- Incloure en el Pla economicofinancer a què es refereix l'article 116 bis de la LRBRL la possibilitat de reconèixer els drets i instar el cobrament de les subvencions o transferències justificades davant d'altres administracions públiques, transcorregut un termini raonable per al reconeixement de l'obligació per part d'aquestes.

7. Altres normes sectorials

Són múltiples les normes sectorials de caràcter estatal i autonòmic que contenen la referència a tasques i cometes que ha de dur a terme la Intervenció local. A tall d'exemple es poden esmentar les següents:

- Llei 38/2003, general de subvencions:
 - Elaboració i execució d'un pla anual de control de les subvencions atorgades.
 - Remissió periòdica d'informació a la Base de dades nacional de les subvencions convocades, atorgades, pagades, dels reintegraments i de les sancions tramitades.
 - Normes de control financer.
- Text refós de la Llei de contractes del sector públic:
 - Remissió d'informació a la Junta Consultiva de Contractació Administrativa.
 - Remissió d'informació al Tribunal de Comptes i OCEX.
 - Control de la "morositat" i informes trimestrals dels períodes de pagament.
- Llei orgànica del Tribunal de Comptes:
 - Compte general de l'entitat.
 - Expedients de responsabilitat comptable.
 - Contractes formalitzats.
 - Objecions emeses i anomalies en la gestió d'ingressos.
 - Fiscalitzacions específiques.
- Normativa urbanística:
 - Patrimoni municipal del sòl.
 - Convenis urbanístics.
 - Quotes d'urbanització.
 - Cessió de béns i drets.
- Normativa fons europeus:
 - Controls, auditories, informes, certificacions...
- Llei 19/2013, de 9 de desembre, de transparència, accés a la informació pública i bon govern: articles 8 (informació econòmica, pressupostària i estadística) i 28 (infraccions en matèria de gestió economicopressupostària), i disposició final tercera (modificació de la Llei 47/2003, general pressupostària).
- Llei 25/2013, de 27 de desembre, d'impuls de la factura electrònica i creació del registre comptable de factures en el sector públic:
 - Gestió i seguiment del registre comptable de factures.
 - Requeriment periòdic d'actuació respecte a les factures pendents de reconeixement d'obligació.

- Informes trimestrals amb la relació de les factures respecte de les quals hagin transcorregut més de tres mesos des que van ser anotades i no s'hagi efectuat el reconeixement de l'obligació pels òrgans competents.

- Implantació factura electrònica: 15 de gener de 2015.

- Reial decret llei 1/2014, de 24 de gener, de reforma en matèria d'infraestructures i transport, i altres mesures econòmiques: l'apartat tres de l'article onzè d'aquest Reial decret llei afegeix una nova disposició addicional norantena a la Llei 22/2013, de pressupostos generals de l'Estat per a l'any 2014, a través de la qual es determina el règim retributiu dels membres de les corporacions locals, aplicable en el dit exercici.

- Reial Decret llei 2/2014, de 21 de febrer, pel qual s'adopten mesures urgents per reparar els danys causats els dos primers mesos de 2014 per les tempestes de vent i mar a la façana atlàntica i la costa cantàbrica.

La disposició final primera d'aquest text normatiu és del tenor literal següent:

"Disposición final primera. Modificación del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

"Se añade una nueva disposición adicional decimosexta al texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, con la siguiente redacción:

"Disposición adicional decimosexta. Inversión financieramente sostenible.

"A los efectos de lo dispuesto en la disposición adicional sexta de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, se entenderá por inversión financieramente sostenible la que cumpla todos los requisitos siguientes:

"1. Que la inversión se realice, en todo caso, por entidades locales que se encuentren al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y con la Seguridad Social. Además, deberá tener reflejo presupuestario en los siguientes grupos de programas recogidos en el anexo I de la Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de la Entidades Locales:

"161. Saneamiento, abastecimiento y distribución de aguas.

"162. Recogida, eliminación y tratamiento de residuos.

"165. Alumbrado público.

"172. Protección y mejora del medio ambiente.

"412. Mejora de las estructuras agropecuarias y de los sistemas productivos.

"422. Industria.

"425. Energía.

"431. Comercio.

"432. Ordenación y promoción turística.

"441. Promoción, mantenimiento y desarrollo del transporte.

"442. Infraestructuras del transporte.

"452. Recursos hidráulicos.

"463. Investigación científica, técnica y aplicada.

"491. Sociedad de la información.

"492. Gestión del conocimiento.

"La inversión podrá tener reflejo presupuestario en alguno de los grupos de programas siguientes:

"133. Ordenación del tráfico y del estacionamiento.

"155. Vías públicas.

"171. Parques y jardines.

"336. Protección del Patrimonio Histórico-Artístico.

"453. Carreteras.

"454. Caminos vecinales.

"933. Gestión del patrimonio: aplicadas a la rehabilitación y reparación de infraestructuras e inmuebles propiedad de la entidad local afectos al servicio público.

"Cuando el gasto de inversión en estos grupos de programas, considerados en conjunto, sea superior a 10 millones de euros y suponga incremento de los capítulos 1 o 2 del estado de gastos vinculado a los proyectos de inversión requerirá autorización previa de la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local, del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

"2. Quedan excluidas tanto las inversiones que tengan una vida útil inferior a cinco años como las que se refieran a la adquisición de mobiliario, enseres y vehículos, salvo que se destinen a la prestación del servicio público de transporte.

"3. El gasto que se realice deberá ser imputable al capítulo 6 del estado de gastos del presupuesto general de la Corporación Local.

"De forma excepcional podrán incluirse también indemnizaciones o compensaciones por rescisión de relaciones contractuales, imputables en otros capítulos del presupuesto de la Corporación Local, siempre que las mismas tengan carácter complementario y se deri-

ven directamente de actuaciones de reorganización de medios o procesos asociados a la inversión acometida.

“En el caso de las Diputaciones Provinciales, Consejos y Cabildos insulares podrán incluir gasto imputable también en el capítulo 6 y 7 del estado de gastos de sus presupuestos generales destinadas a financiar inversiones que cumplan lo previsto en esta disposición. y se asignen a municipios que:

“a) Cumplan con lo previsto en la disposición adicional sexta de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril,

“b) o bien, no cumpliendo lo previsto en la disposición adicional sexta de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, la inversión no conlleve gastos de mantenimiento y así quede acreditado en su Plan económico-financiero convenientemente aprobado.

“4. Que la inversión permita durante su ejecución, mantenimiento y liquidación, dar cumplimiento a los objetivos de estabilidad presupuestaria, y deuda pública por parte de la Corporación Local. A tal fin se valorará, el gasto de mantenimiento, los posibles ingresos o la reducción de gastos que genere la inversión durante su vida útil.

“5. La iniciación del correspondiente expediente de gasto y el reconocimiento de la totalidad de las obligaciones económicas derivadas de la inversión ejecutada se deberá realizar por parte de la Corporación Local antes de la finalización del ejercicio de aplicación de la disposición adicional sexta de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril.

“No obstante, en el supuesto de que un proyecto de inversión no pueda ejecutarse íntegramente en 2014, la parte restante del gasto comprometido en 2014 se podrá reconocer en el ejercicio 2015 financiándose con cargo al remanente de tesorería de 2014 que quedará afectado a ese fin por ese importe restante y la entidad local no podrá incurrir en déficit al final del ejercicio 2015.

“6. El expediente de gasto que se tramite incorporará una memoria económica específica, suscrita por el presidente de la Corporación Local, o la persona de la Corporación Local en quien delegue, en la que se contendrá la proyección de los efectos presupuestarios y económicos que podrían derivarse de la inversión en el horizonte de su vida útil. El órgano interventor de la Corporación Local informará acerca de la consistencia y soporte de las proyecciones presupuestarias que contenga la memoria económica de la inversión en relación con los criterios establecidos en los apartados anteriores.

“Anualmente, junto con la liquidación del presupuesto, se dará cuenta al pleno de la Corporación Local del grado de cumplimiento de los criterios previstos en los apartados anteriores y se hará público en su portal web.

“7. Sin perjuicio de los efectos que puedan derivarse de la aplicación de la normativa de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera, si el informe del interventor de la Corporación Local al que se refiere el apartado anterior fuera desfavorable, el interventor lo remitirá al órgano competente de la Administración pública que tenga atribuida la tutela financiera de la Corporación Local.

“8. El interventor de la Corporación Local informará al Ministerio de Hacienda y Administraciones públicas de las inversiones ejecutadas en aplicación de lo previsto en esta disposición.”

8. Consideracions finals

Abans de finalitzar l'exposició d'aquestes reflexions sobre la funció de control intern de la gestió econòmicofinancera a l'Administració local, sembla necessari fer referència a cinc qüestions d'actualitat rellevant i de conseqüències transcendents:

1.- La implantació de les noves tecnologies a l'Administració pública origina la necessitat de regular adequadament l'expedient administratiu electrònic, la facturació electrònica, l'emissió de documents comptables en suport informàtic i la incorporació als mateixos de la justificació documental corresponent.

També cal establir normes sobre l'exercici de les funcions del control intern i les relacions amb altres òrgans de control intern o extern sobre aquesta mateixa base informàtica. En l'àmbit de l'Administració General de l'Estat s'han dictat diverses normes relacionades amb l'“administració electrònica” en matèria de comptabilitat i en matèria de control. Entre moltes altres normes que seria prolix detallar, s'hi poden destacar ara les següents:

- La Resolució de 28 de novembre de 2005 de la Intervenció General de l'Administració de l'Estat per la qual es regulen els procediments per a la tramitació de documents comptables en suport fitxer.

- El Reial decret 686/2005, de 10 de juny, pel qual es modifica el Reial decret 2188/1995, de 28 de desembre, pel qual es desenvolupa el règim de control intern exercit per la IGAE, i recull la regulació i condi-

ons de la realització del control intern de la IGAE a través de documents electrònics.

2.- L'existència de diferents òrgans de control intern (europeu, estatals, autonòmics, locals) i de control extern (Tribunal de Comptes europeu, estatal i autonòmic) requereix formular els objectius d'aconseguir un sistema integrat de controls i un document d'auditoria única com a expressió màxima dels principis de coordinació, col·laboració i cooperació, i com una manifestació més dels principis d'economia, eficàcia, eficiència, qualitat i excel·lència.

L'objectiu ideal podria consistir a elaborar un pla integral d'auditoria pública, que servís de referència per a tots els òrgans de control i que determinés l'encarregat dels treballs d'auditoria d'acord amb el principi de subsidiarietat, amb valor ple i "universal".

3.- Al mateix temps es fa necessari establir una via ordinària i estable de relacions i de comunicació entre els òrgans de control intern i els òrgans de control extern. En aquest sentit podria ser molt útil disposar d'una unitat dels OCEX d'emissió d'informes i de dictàmens que responguessin les consultes formulades pels òrgans de control intern. De la mateixa manera, és convenient unificar la informació que els òrgans de control intern local han de trametre a d'altres administracions públiques i a d'altres òrgans de control intern i extern (Base de dades nacional de subvencions, Direcció General de Coordinació Financera del MEH, òrgans de tutela financera de les comunitats autònomes,...). Una manera de procedir eficaç podria consistir a configurar una base de dades d'informació economicofinancera única i pública, el que permetria que la informació necessària fos plenament accessible i que s'atengués als principis de publicitat i transparència.

4.- Són múltiples les disposicions que recullen tasques, comeses i activitats a desenvolupar per la Intervenció local (normes d'estabilitat pressupostària, lleis sectorials de l'Estat i de les comunitats autònomes, i preceptes de la Llei 27/2013, de racionalització i sostenibilitat de l'Administració local), que requereixen una adequada harmonització i equiparació amb la normativa reguladora de la Intervenció General de l'Administració de l'Estat, per configurar un veritable "Estatut de la funció interventora".

5.- Amb la Llei 27/2013, de racionalització i sostenibilitat de l'Administració local, s'inicia un període de modificacions accelerades i intenses en l'organització i el funcionament de les entitats locals, que requereixen un intens treball en equip:

- a) Per aplicar el nou règim de competències locals.
- b) Per a l'avaluació i el seguiment dels elements de cost i les formes de prestació dels serveis locals.
- c) Per verificar les condicions que donin lloc a les mesures obligatòries de redimensionament del sector públic local o de la "planta local".

6.- En tot cas es fa necessari assegurar que la Intervenció local disposi dels mitjans personals i materials adequats per poder abordar la múltiple, complexa i transcendent tasca encomanada per a l'interès general. Sia amb mitjans propis o amb l'adequada col·laboració especialitzada d'altres administracions públiques, singularment de les diputacions, cabildos o consells insulars, o entitats equivalents.

De tot el que s'ha exposat fins aquí podem concloure que queda un camí ampli per recórrer en l'actualització, el desplegament, l'harmonització i la normalització de la normativa bàsica estatal reguladora de les funcions encomanades a l'òrgan de control intern de les entitats locals en totes les seves manifestacions: funció de comptabilitat pública, funció interventora, funció de control financer permanent, funció d'auditoria pública, i activitat d'informació i assessorament en matèria economicofinancera.

En definitiva, els nous criteris de gestió pública requereixen l'adaptació dels sistemes d'informació, seguiment, control i avaluació actuals.

Podem recordar aquí l'expressió de Darwin, per afirmar que només romanen les institucions que tenen més capacitat d'adaptació a les circumstàncies canviants. El que requereix una actitud permanent d'informació, d'adaptació i de formulació de propostes d'actuació adequades.

En aquest camí hem d'adoptar una posició activa els mateixos funcionaris d'Administració local amb habilitació nacional, que hem fet del control intern de la gestió economicofinancera de les entitats locals l'objectiu bàsic de la nostra vocació i de la nostra dedicació professional.

9. Referències bibliogràfiques

AECA, *La Contabilidad de Gestión en las Entidades Públicas*, Document número 15 de la sèrie *Principios de Contabilidad de Gestión*.

AECA, *Un Sistema de Indicadores de Gestión para los Ayuntamientos*, Document número 26 de la sèrie *Principios de Contabilidad de Gestión*.

- CABEZA DEL SALVADOR, Ignacio, "Reflexiones sobre la crisis económica y el papel de la auditoría pública", *Auditoría Pública*, núm. 47, 2009.
- CARRERAS I PUIGDENGOLAS, Josep M., "Indicadores de gestión de los servicios públicos locales", *Auditoría Pública*, núm. 13-14, 1998.
- Conclusions del III Congreso Nacional de Auditoria en el Sector Público, celebrat a Pamplona els dies 1 i 2 d'octubre del 2008, revista *Auditoría Pública*.
- Congressos nacionals d'auditoria del sector públic. d. a., "La Contabilidad Analítica en el Sector Público", *III Encuentros IGAE*, novembre 1996, IGAE - MEH.
- DIPUTACIÓ DE BARCELONA, *Guía de interpretación de los indicadores de gestión de servicios municipales*.
- FEDERACIÓ ESPANYOLA DE MUNICIPI I PROVÍNCIES (FEMP), *Guía para la Implantación de un sistema de costes en la Administración Local*.
- FEDERACIÓ ESPANYOLA DE MUNICIPI I PROVÍNCIES (FEMP), *La situación de los Ayuntamientos en España, sus carencias económicas y problemas de gestión: diagnóstico y propuestas en una perspectiva europea*, 2006.
- FERNÁNDEZ-FIGUEROA GUERRERO, Fernando (coord.), *Guía práctica sobre la Ley de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local (LRSAL)*, Fundació Democràcia i Govern Local, Madrid, 2014.
- FRESNEDA FUENTES, Silvia i VÉLEZ ELORZA, María, "Nueva gestión pública y sus implicaciones. ¿Un reto para la contabilidad?", *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 26, 2001.
- GÓMEZ GRACIA, José Javier i AIRA CARRIÓN, José Luis, "La intervención crítica o previa como momento de la función interventora en las Entidades Locales", *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, núm. 13, 1997.
- IFAC, *Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público*.
- IGAE, *Jornadas de presupuestación, contabilidad y control público*.
- IGAE - MEH, *Consolidación de cuentas en el Sector Público*.
- IGAE - MEH, *Guía para el cálculo del Ahorro Bruto según los criterios de Contabilidad Nacional*.
- IGAE - MEH, *Guía para la gestión económico-financiera de las Administraciones Públicas*.
- IGAE - MEH, *Indicadores de gestión en el ámbito del Sector Público*.
- IGAE - MEH, *Manual del cálculo de déficit en Contabilidad Nacional adaptado a las Comunidades Autónomas y a las Entidades Locales*.
- IGAE - MEH, *Principios generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas*.
- KAPLAN, Robert i NORTON, David, *El Cuadro de Mando Integral*.
- LÓPEZ GARCÍA, Casimiro, "El control de la actividad económico-financiera de la gestión indirecta de servicios públicos locales", *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, núm. 3, 2004.
- MANTECA VALDELANDE, Víctor, "Control externo sobre la contratación pública en el régimen jurídico español", *Contratación Administrativa Práctica*.
- MEDINA JÁBER, Rafael, "Hacia un nuevo modelo de control de las finanzas públicas", *Auditoría Pública*, núm. 47, 2009.
- MILANÉS HERNÁNDEZ, María Cecilia, "El control de eficacia en la Administración local. El municipio como gestor de servicios públicos. Medición de dicha gestión", *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, núm. 17, 2003.
- MINISTERI D'HISENDA I ADMINISTRACIONS PÚBLIQUES, *Nota explicativa sobre la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de Racionalización y Sostenibilidad Local*.
- MONTESINOS JULVE, Vicente, "Nuevos ámbitos de la fiscalización de las entidades públicas", *Revista Española de Control Externo*, vol. 2, núm. 4, 2000.
- MORA CORRAL, Antonio J. i VIVAS URIETA, Carlos, *Nuevas Herramientas de Gestión Pública: El Cuadro de Mando Integral*, AECA.
- MUÑOZ MACHADO, Andrés, *La gestión de la calidad total en la Administración Pública*, Díaz de Santos.
- NICOLÁS BRAVO, Víctor, "Líneas de reforma de la contabilidad pública en España", *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 51, 2008.
- Normes reguladores del control intern a l'Administració General de l'Estat.
- PASCUAL ECHALECU, José Carlos, "La fiscalización de gestión en la determinación del objeto de los contratos administrativos típicos de ejecución de obras, gestión de servicios públicos y prestación de suministros: parámetros de eficacia, eficiencia y economía", *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, núm. 22, 2004.
- PRIETO JANO, María José, "Los indicadores de gestión como instrumento de medición de las actuaciones del sector público", *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 26, 2001.

- RODRÍGUEZ PRIETO, Beatriz, "Marco teórico integrado del sistema de gestión en el ámbito público", *Revista de Administración Pública*, núm. 110, 2004.
- RUIZ DEL MOLINO, José Andrés, "Una visión crítica de la regulación de la cuenta general de las entidades locales y de otras cuestiones", *Auditoría Pública*, núm. 45, 2008.
- SAÍZ ANTÓN, María Petra, "El control financiero en los pequeños y medianos municipios. Actuaciones y requisitos", XI Jornades COSITAL.
- SÁNCHEZ CERVERA, Luis, "La fiscalización en los expedientes contractuales locales: ¿Hacia parámetros de eficacia y economía?", *Revista de Estudios Locales. CUNAL*.
- TORRES PRADAS, Lourdes, "Indicadores de gestión para las entidades públicas", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXI, núm. 67, abril-juny 1991.
- TURULL I NEGRE, Jordi i VIVAS URIETA, Carlos, "El cuadro de mando integral en la Administración Pública: el caso del Ayuntamiento de Sant Cugat del Vallès", *VIII Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública*, Panamá, 28-31 octubre 2003.
- VALENZUELA VILLARRUBIA, Isidro, "Hacia un nuevo escenario presupuestario en la Administración local: la planificación pública local y el presupuesto", *Auditoría Pública*, núm. 44, 2008.
- VIÑAS BOSQUET, José P., "El control interno en las entidades locales. Limitaciones legales y desajustes funcionales. Un estudio comparado", *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, núm. 14, 2003.
- ZAPICO GOÑI, Eduardo, "Condiciones para el desarrollo del control por resultados en la gestión pública", *Papeles de Economía Española*, núm. 95, 2003.

10. Annex: serveis municipals prestats (Comunitat Autònoma de Galícia)

	Despesa pressupostària	Ingressos pressupostaris	Modalitat de prestació	Personal adscrit	Observacions
Serveis mínims obligatoris (article 26.1 LRSAL)					
a.- A tots els municipis:					
Enllumenat públic					
Cementiri					
Recollida de residus					
Neteja viària					
Abastament domiciliari d'aigua potable					
Clavegueram					
Accés a nuclis de població					
Pavimentació de vies públiques					
b.- Als municipis amb població superior als 5.000 habitants:					
Parc públic					
Biblioteca pública					
Tractament de residus					
Altres serveis de competència municipal					
a.- Serveis obligatoris per als municipis de més de 20.000 habitants:					
Protecció civil					
Avaluació i informació situacions necessitat social					
Atenció immediata persones en situació o risc exclusió social					

	Despesa pressupostària	Ingressos pressupostaris	Modalitat de prestació	Personal adscribit	Observacions
Prevençió i extinció d'incendis					
Instal·lacions esportives d'ús públic					
b.- Altres serveis:					
Serveis prestats per delegació de competències (article 27 LRSAL)					
Vigilància i control de contaminació ambiental					
Protecció del medi natural					
Serveis socials					
Promoció d'igualtat d'oportunitats					
Prevençió violència contra la dona					
Conservació o manteniment centres sanitaris assistencials					
Creació, manteniment i gestió escoles infantils primer cicle					
Realització activitats complementàries centres docents					
Gestió d'instal·lacions culturals					
Gestió d'instal·lacions esportives					
Inspecció i sanció d'establiments i activitats comercials					
Promoció i gestió turística					
Comunicació, autorització, inspecció i sanció espectacles públics					
Liquidació i recaptació tributs propis Comunitat Autònoma					
Liquidació i recaptació tributs propis Estat					
Inscripció associacions, empreses o entitats a registres administratius de Comunitat Autònoma					
Inscripció associacions, empreses o entitats a registres administratius de l'Estat					
Gestió oficines unificades informació i tramitació administrativa					

	Despesa pressupostària	Ingressos pressupostaris	Modalitat de prestació	Personal adscribit	Observacions
Cooperació amb Administració educativa per centres associats UNED					
Serveis prestats en exercici de competències impròpies (article 7.4 LRSAL)					
Serveis prestats en exercici de competències atribuïdes per la Xunta de Galícia					
1.- Serveis socials					
1.1.- Serveis socials comunitaris bàsics (article 9 Decret 99/2012, de 16 de març, pel qual es regulen els serveis socials comunitaris i el seu finançament)					
Programa valoració, orientació i informació social a persones					
Servei d'ajuda a domicili (SAD)					
Servei d'educació i suport familiar					
Programa bàsic d'inserció social					
Programa de foment de cooperació i solidaritat social					
1.2.- Serveis socials comunitaris específics (article 26 Decret 99/2012)					
Gestió de centres d'inclusió i emergència social tipificats reglamentàriament (albergs, centres d'acollida, menjadors socials, centres d'atenció continuada, etc.)					
Gestió de programes prevenció i atenció persones en risc d'exclusió					
Atenció persones grans o amb limitació en la seva autonomia mitjançant centres de dia i altres serveis					
Atenció persones amb discapacitat per mitjà centres ocupacionals					
Atenció persones grans amb equipaments que en facilitin la socialització, prevenció de dependència i promoció d'autonomia					
Atenció primera infància a centres que possibilitin conciliació vida laboral i familiar					

	Despesa pressupostària	Ingressos pressupostaris	Modalitat de prestació	Personal adscribit	Observacions
Assessorament, orientació i atenció a dones en situació d'especial vulnerabilitat					
Atenció a menors d'edat en situació de risc o conflicte social					
Gestió altres equipaments que afavoreixin àmbit de convivència alternativa en casos de necessitat temporal tècnicament valorada					
Gestió altres equipaments socials no residencials per a desenvolupament programes per a sectors de població amb necessitats socials diferenciades					
1.3.- Resta de serveis					
2.- Oficines informació al consumidor (article 71 Llei 2/2012, gallega de protecció general de les persones consumidores i usuàries)					
3.- Desenvolupament local i ocupació					
4.- Turisme					
5.- Escoles de música					
6.- Escoles infantils					