ESPECIAL SOSTENIBILIDAD

Revista Española de Control Externo
vol. XXIII | n.º 67 (Enero 2021) | ISSN 1.575-1333

#67

Revista Española de Control Externo

Vol. XXIII | Enero 2021 | **#67**

Revista Española de Control Externo

CONSEJO EDITORIAL

DIRECTOR
Pascual Sala Sánchez
Tribunal de Cuentas

Ángel Antonio Algarra Paredes
Tribunal de Cuentas

Susana Casado Robledo
Ministerio de Hacienda

José Antonio Pajares Giménez
Tribunal de Cuentas

José Luis Cea Claver
Tribunal de Cuentas

Andrés Fernández Díaz
Universidad Complutense

Dolores Genaro Moya
Tribunal de Cuentas

M.ª Luz Martín Sanz
Tribunal de Cuentas

Vicente Montesinos Julve
Universidad de Valencia

Carmen Moral Moral
Tribunal de Cuentas

José Pascual García
Intervención General de la Administración del Estado

José Manuel Suárez Robledano
Tribunal de Cuentas

Juan Velarde Fuertes
Real Academia de Ciencias Morales y Políticas

SECRETARIO
Carlos Cubillo Rodríguez
Tribunal de Cuentas

La *Revista Española de Control Externo* aborda las principales materias económicas y jurídicas que afectan a la gestión pública, a su control y a las responsabilidades derivadas de la irregular administración de los recursos públicos y va dirigida a investigadores y profesionales.

El contenido completo de los ejemplares puede consultarse en la página web del Tribunal de Cuentas www.tcu.es.

PERIODICIDAD
Cuatrimestral

EDITA
Tribunal de Cuentas
Calle Fuencarral, 81
28004 Madrid
recex@tcu.es
www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/es/

PRODUCCIÓN Y MAQUETACIÓN
Moonbook

ISSN 1.575-1333
DL M. 8.696-1999

FSC
www.fsc.org
MIXTO
Papel procedente de fuentes responsables
FSC® C077825

Índice

PRESENTACIÓN

05 Pascual Sala Sánchez

ARTÍCULOS

10 *ISAM: el modelo de auditoría de los Objetivos de Desarrollo Sostenible de la Iniciativa de Desarrollo de la INTOSAI,* de M.ª Luz Martín Sanz

42 *Sostenibilidad ambiental y delimitación de aspectos ambientales en el marco de la actuación fiscalizadora del Tribunal de Cuentas de España,* de Manuel Sueiras Pascual y Manuel Lagarón Comba

58 *Cuentas individuales vs cuentas consolidadas: efectos sobre la sostenibilidad financiera. Una aplicación al sector administrativo de la Junta de Andalucía,* de Isabel Román Martínez y Carolina Iglesias Granja

82 *La sostenibilidad del sistema de la Seguridad Social,* de Blanca Gálvez Linares y Begoña Díaz Sánchez de la Nieta

102 *¿Están las empresas públicas municipales preparadas para la divulgación de información integrada?,* de Francisco Javier Andrades Peña, Estíbaliz Biedma López, M.ª Yolanda Calzado Cejas, María Conesa Carril, Nieves Gómez Aguilar, Jesús Herrera Madueño, Manuel Larrán Jorge, Domingo Martínez Martínez y María José Muriel de los Reyes

LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA

117 *Tercer Cuatrimestre del año 2020,* por Javier Medina Guijarro y José Antonio Pajares Giménez

PUBLICACIONES

137 Recensión sobre la obra: *La nueva Agenda Urbana: municipio y Objetivos de Desarrollo Sostenible. Revista de Estudios Locales N.º 232, 2020,* elaborada por Clemente J. Navarro

Presentación

PASCUAL SALA SÁNCHEZ
Director

Este ejemplar n.º 67 tiene carácter monográfico y se dedica, en su sentido más amplio, a la *«Sostenibilidad»* como principio esencial para una sensata administración de los recursos públicos y como un objetivo de la gestión de los bienes y derechos de titularidad pública que debe ser objeto de una fiscalización muy profesional y especializada, todo ello en beneficio de una Sociedad integrada por ciudadanos y ciudadanas comprometidos con el buen funcionamiento de los Poderes Públicos.

La sección de artículos se inicia con el elaborado por M.ª Luz Martín Sanz, Subdirectora Técnica en la Presidencia de la Sección de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, titulado: *«ISAM: el modelo de auditoría de los Objetivos de Desarrollo Sostenible de la Iniciativa de Desarrollo de la INTOSAI.»* Se trata de un trabajo innovador y dotado de mucha información internacional relevante, que expone los aspectos más importantes del Modelo de Auditoría de los Objetivos de Desarrollo Sostenible, que se ha elaborado en el seno de INTOSAI, para facilitar a las Entidades Fiscalizadoras Superiores su deber de abordar los nuevos retos globales del siglo XXI.

Seguidamente, Manuel Sueiras Pascual, Subdirector Jefe de la Asesoría Jurídica del Departamento Tercero de la Sección de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, y Manuel Lagarón Comba, Jefe de Grupo de Unidad Fiscalizadora del Departamento Segundo de la Sección de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, presentan su artículo: *«Sostenibilidad ambiental y delimitación de aspectos ambientales en el marco de la actuación fiscalizadora del Tribunal de Cuentas de España»*, un texto que, por un lado, desarrolla en profundidad y con pragmatismo el sentido que tiene para la Entidad Fiscalizadora Superior de España la inclusión de la sostenibilidad medioambiental dentro del ámbito objetivo de su función fiscalizadora y, por otro lado, indica criterios útiles para delimitar los aspectos ecológicos de la actividad económico-financiera del Sector Público.

A continuación aparece publicado el artículo: *«Cuentas individuales vs cuentas consolidadas: efectos sobre la sostenibilidad financiera. Una aplicación al sector administrativo de la Junta de Andalucía»*. Se trata de una obra de orientación práctica pero sólido fondo doctrinal elaborada por Isabel Román Martínez, de la Junta de Andalucía, y Carolina Iglesias

Granja, de la Cámara de Cuentas de Andalucía, en la que se compara la imagen que ofrecerían las cuentas individuales frente a las consolidadas sobre la solvencia de una administración pública. Para ello, tras obtener la información consolidada del sector público administrativo de la Junta de Andalucía, se aplican un conjunto de indicadores financieros a los datos de la entidad dominante y a los datos consolidados.

El siguiente trabajo recogido en la sección de artículos es el de Blanca Gálvez Linares, Subdirectora Técnica en el Departamento Tercero de la Sección de Fiscalización del Tribunal de Cuentas y Begoña Díaz Sánchez de la Nieta, Jefa de Grupo de Unidad Fiscalizadora en ese mismo Departamento. Las citadas autoras presentan un texto titulado *«La sostenibilidad del Sistema de la Seguridad Social»,* en el que examinan meritoriamente la evolución en el tiempo de los problemas de sostenibilidad de la Seguridad Social y analizan con rigor profesional las medidas del pacto de Toledo y su impacto presente y futuro.

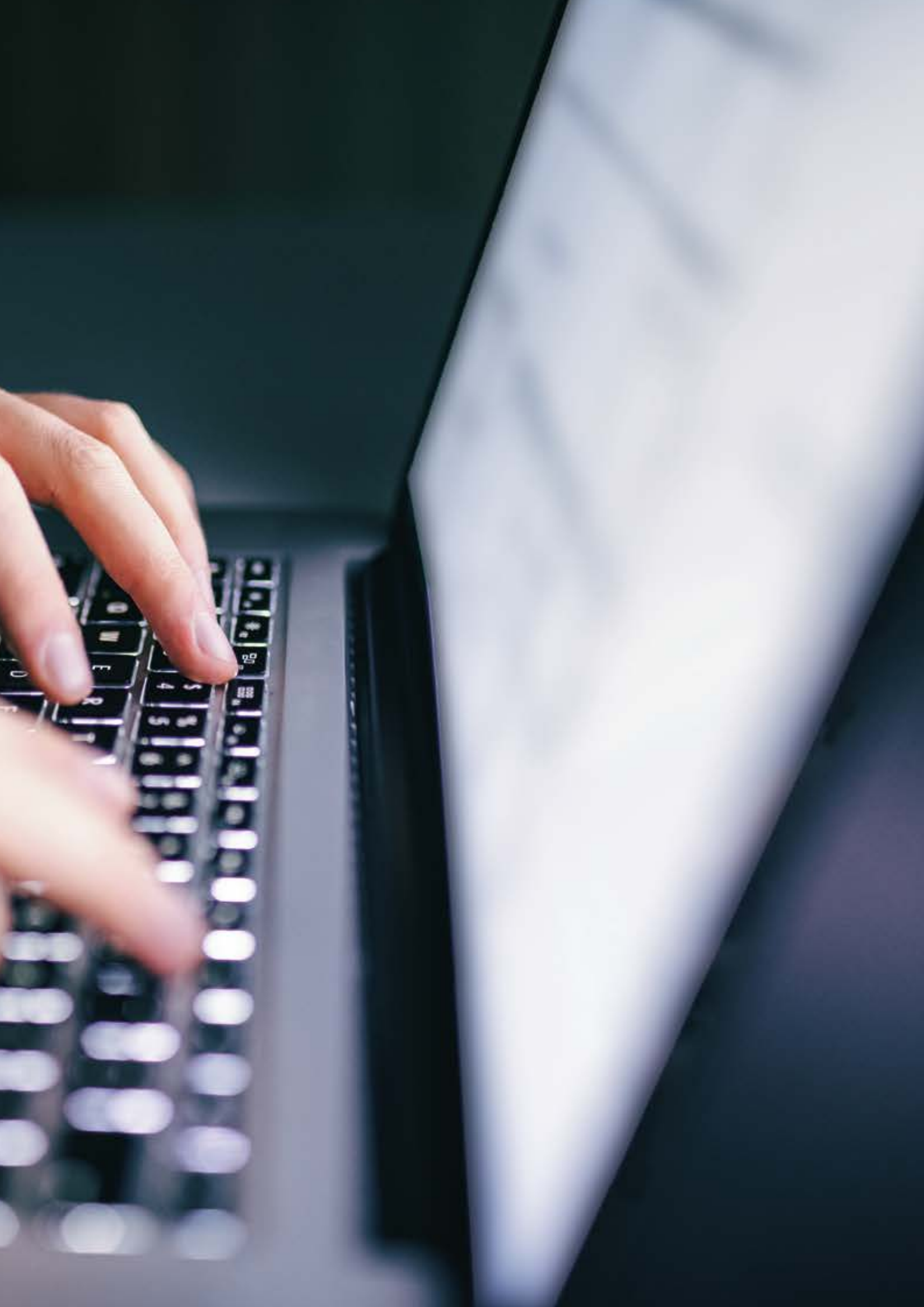
La sección de artículos se cierra con el publicado bajo el título: *«¿Están las empresas públicas municipales preparadas para la divulgación de información integrada?».* Es una obra colectiva en la que han participado diversos autores de la Universidad de Cádiz: Francisco Javier Andrades Peña, Estíbaliz Biedma López, M.ª Yolanda Calzado Cejas, María Conesa Carril, Nieves Gómez Aguilar, Jesús Herrera Madueño, Manuel Larrán Jorge, Domingo Martínez Martínez y María José Muriel de los Reyes. A través de la estimulante pregunta que integra el título de la obra, los autores se plantean el alcance de la divulgación integrada de información financiera y no financiera en el ámbito de las empresas públicas municipales de Andalucía, desarrollan un instrumento de medida compuesto por casi 200 indicadores para evaluar el compromiso con la divulgación de información y sacan las oportunas conclusiones de los resultados empíricos obtenidos.

Ya en la sección dedicada a las recensiones, tenemos la aportada por Clemente J. Navarro, titular de la Cátedra Jean Monnet Políticas Urbanas de la Unión Europea, de la Universidad Pablo de Olavide, que comenta la obra *«La nueva Agenda Urbana: municipio y Objetivos de Desarrollo Sostenible»,* publicada en la *Revista de Estudios Locales,* n.º 232, año 2020. El recensionista destaca con acierto los aspectos más relevantes de esta obra, que constituye un meritorio estudio sobre el desafío que para las corporaciones locales supone el nuevo escenario que se abre con la necesidad de dar cumplimiento, en el ámbito municipal, a los Objetivos de Desarrollo Sostenible de aplicación global.

Tras los cinco artículos y la recensión que se han mencionado en los apartados anteriores, el presente número incluye, como siempre, la sección de Legislación y Jurisprudencia en la que Javier Medina Guijarro y José Antonio Pajares Giménez exponen una selección cuidadosamente elegida de normas y resoluciones jurisdiccionales de interés para la gestión de los fondos públicos y para su control.

El carácter monográfico de este ejemplar resalta, como en otras ocasiones, el compromiso de la *Revista Española de Control Externo* no solo con los temas generales que afectan a la gestión pública y a su control, sino muy especialmente con aquellas materias que por su actualidad o relevancia jurídica, económica y social merecen un tratamiento especializado e individualizado.

Por eso, este ejemplar n.º 67 no solo resultará de utilidad para quienes desarrollan su actividad profesional desde los ámbitos académicos o del control y la gestión de los fondos públicos, sino también para los ciudadanos en general que tienen la inquietud de estar al día en materias que afectan directamente al destino que se da a los fondos que salen de su esfuerzo fiscal.



ISAM: el modelo de auditoría de los Objetivos de Desarrollo Sostenible de la Iniciativa de Desarrollo de la INTOSAI

M.ª LUZ MARTÍN SANZ
Subdirectora de la Presidencia de la Sección de Fiscalización del Tribunal de Cuentas

RESUMEN

En septiembre de 2015 la Asamblea General de Naciones Unidas aprobó la Agenda 2030 para Desarrollo Sostenible que contiene 17 nuevos y audaces objetivos para acabar con la pobreza, proteger el planeta y asegurar la prosperidad para todos. Se espera de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) que sean responsables y ofrezcan una respuesta proactiva frente a esta ambición mundial.

En este entorno, la Iniciativa de Desarrollo de la INTOSAI (IDI), ha publicado un modelo de auditoría de los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS), conocido por ISAM. En este artículo se reflexiona sobre los aspectos más desafiantes del modelo, a saber, su relación con las partes interesadas, el impacto de las fiscalizaciones y el enfoque integrado de gobierno.

Se repasa también el contenido de ISAM, destacando sus propuestas sobre el análisis de datos en las fiscalizaciones. En cuanto a la aplicación de ISAM, el artículo recoge la experiencia que se está llevando, durante 2021, con la auditoría de contratación pública sostenible con análisis de datos.

ISAM es un modelo dinámico, que se nutre de todas aquellas metodologías que han surgido y que surgirán con la ambición de mejorar la auditoria pública. Por esta razón, se destina también un apartado para referirse a otro tipo de herramientas y metodología que coadyuven a este fin de realizar fiscalizaciones de alta calidad.

La propuesta metodológica de ISAM no tiene por que quedar relegada solo al ámbito de los ODS, puede aplicarse, mediante su adaptación, a otras fiscalizaciones operativas o de desempeño que se quieran realizar.

PALABRAS CLAVE

Auditoría Operativa | Sostenibilidad | INTOSAI | auditoría de ODS | Entidades Fiscalizadoras Superiores

ABSTRACT

In September 2015 the United Nations General Assembly formally adopted the 2030 Agenda for Sustainable Development, along with a set of 17 bold new Global Goals to end poverty, protect the planet, and ensure prosperity for all. Supreme Audit Institutions (SAI) are expected to be proactive and responsible faced with this world ambition.

In this framework the INTOSAI Development Initiative has published a model for auditing the SDGs, known as ISAM. This article reflects on the most challenging aspects of the model for SAIs, namely its relationship with stakeholders, the impact of audits, and the whole-of-government approach.

The article also reviews the content of ISAM, highlighting its proposals on the analysis of data to audits. Moving on to the application of ISAM, the article discusses our experience during 2021, about the audit of sustainable public procurement with data analysis.

ISAM is a dynamic model, which draws on all those methodologies that have and will continue to emerge with the ambition of improving public auditing. For this reason, a section is also intended in this article to refer to other types of tools and methodologies that contribute to this purpose of carrying out high-quality audits.

ISAM can be applied not only in SGDs Audits. It can be adapted to be used with other operational or performance Audits.

KEYWORDS

Performance Audit | *Sustainability* | *INTOSAI* | *SDG Audit* | *Supreme Audit Institutions*

Índice

1. Introducción: el entorno en el que surge el modelo de auditoría de los objetivos de desarrollo sostenible de la IDI.- 2. ISAM: el modelo de auditoría de Objetivos de Desarrollo Sostenible de la Iniciativa de Desarrollo de la INTOSAI.- 3. Una experiencia práctica en la aplicación del ISAM: Auditoría de contratación pública sostenible con análisis de datos.- 4. Otras propuestas metodológicas y herramientas para utilizar en la auditoría de los ODS.- 5. Conclusión.

1. Introducción: el entorno en el que surge el modelo de auditoría de los objetivos de desarrollo sostenible de la IDI

Es necesario, en primer lugar, referirse al contexto en el que surge el modelo de auditoría de los objetivos de desarrollo sostenible (conocido como ISAM por sus siglas en inglés). Los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) son una iniciativa impulsada por Naciones Unidas para dar continuidad a los Objetivos de Desarrollo del Milenio, ampliando los entornos de la acción que se propone realizar. Mediante la resolución aprobada por la Asamblea General de Naciones Unidas el 25 de septiembre de 2015 «Transformar nuestro mundo: la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible», 193 estados miembros de la ONU —entre los que se encuentra el nuestro— acuerdan ponerse el reto de alcanzar 17 objetivos de desarrollo sostenible, que contienen 169 metas.

Los ODS abarcan tres dimensiones del desarrollo sostenible, yendo más allá del aspecto únicamente medioambiental. Las tres dimensiones son el crecimiento económico, la inclusión social y la protección del medioambiente. La Agenda 2030 mantiene que todas estas dimensiones tienen que estar interrelacionadas necesariamente para alcanzar lo que cada una, aisladamente, persigue.

Para hacer realidad esta ambición, que muchos valoran como difícilmente alcanzable, Naciones Unidas (UN) destaca la necesidad de una agenda integrada, que no se enfoque en un solo objetivo a la vez. A esto se le ha denominado, también, una agenda holística.

Para desempeñar este compromiso integral y holístico, la Agenda propone contar con puntos de entrada claves para avanzar, que se han calificado como aceleradores.

Los aceleradores son acciones que van a tener una virtud superior a otras para acrecentar la realización de la Agenda, por ejemplo, acciones que apoyen el empoderamiento de mujeres y niñas, que también impulsan las economías locales (MIPYME), que construyan ciudades inteligentes, etc. Dentro de estos aceleradores se encuentra la contratación pública; en ella se encuentran los recursos necesarios para la ejecución de las políticas públicas. Por lo tanto, su importancia y papel acelerador en la Agenda 2030 es indiscutible.

UN plantea una estrategia que se denomina MAPS[1], por sus siglas en inglés, que se refiere al enfoque ágil para el desarrollo, transversalización, aceleración y apoyo de las políticas públicas.

1. https://www.undp.org/content/undp/es/home/blog/2018/how-will-we-navigate-towards-2030--well-be-using-maps-.html

En el acrónimo MAPS se contienen los siguientes atributos: creación de conciencia pública y establecimiento de prácticas transversales para el seguimiento y la presentación de informes —lo que se conoce en inglés como «Mainstreaming», la «M» de MAPS—; identificar acciones específicas de cada país que impulsarán el progreso en varios ODS a la vez (aceleración: la 'A' de MAPS); y proporcionar apoyo en la generación de políticas específicas (la 'PS' de MAPS).

La estrategia MAPS es un instrumento de ayuda para traducir la Agenda 2030 en políticas nacionales y locales; planes de acción y presupuestos y de establecer prácticas de control, seguimiento y rendición de cuentas. MAPS fue adoptado por los 32 miembros del Grupo de Desarrollo Sostenible de Naciones Unidas (UNSDG en inglés), ofreciendo un enfoque común para ayudar a que los países implementen la Agenda 2030 y alcancen los ODS, mediante su aplicación en planes de implementación y presupuestos nacionales, regionales y locales. En marzo de 2021 se ha publicado el módulo en español sobre contratación pública sostenible.[2]

Con la llegada de la COVID-19, en el año 2020, la situación que se debe afrontar ha empeorado considerablemente a nivel mundial. La incertidumbre de lo que se espera para «el día después» debe hacer que se vuelva con más interés y esperanza a los retos y propuestas que ha planteado la Agenda 2030, con el convencimiento de que la estrategia que plantea es oportuna y válida.

En este entorno surge ISAM —siglas en inglés que identifican el IDI's SDGs Audit Model— el modelo de auditoría de los ODS de la IDI. El modelo propone un análisis de las partes interesadas; explica el contenido de la matriz de diseño de la auditoría; define la matriz de hallazgos de la auditoría y además, cuenta con cuatro anexos muy interesantes y prácticos. En el capítulo siguiente se analiza más detalladamente este modelo de auditoría.

El manual de auditoría ISAM se enmarca en la concepción de un nuevo patrón o modelo que explica, de forma novedosa, el entendimiento del papel de las EFS en la actualidad. Esta nueva percepción obliga, a las EFS y a todos los que trabajamos en ellas, a salir de la zona de confort que estamos habituados a transitar para poner nuestra atención, entre otras realidades, en las tres siguientes: la implicación de las partes interesadas exteriores en las

2. https://www.mapsinitiative.org/es/metodologia/ES-MAPS-Sustainable-Public-Procurement-Module.pdf

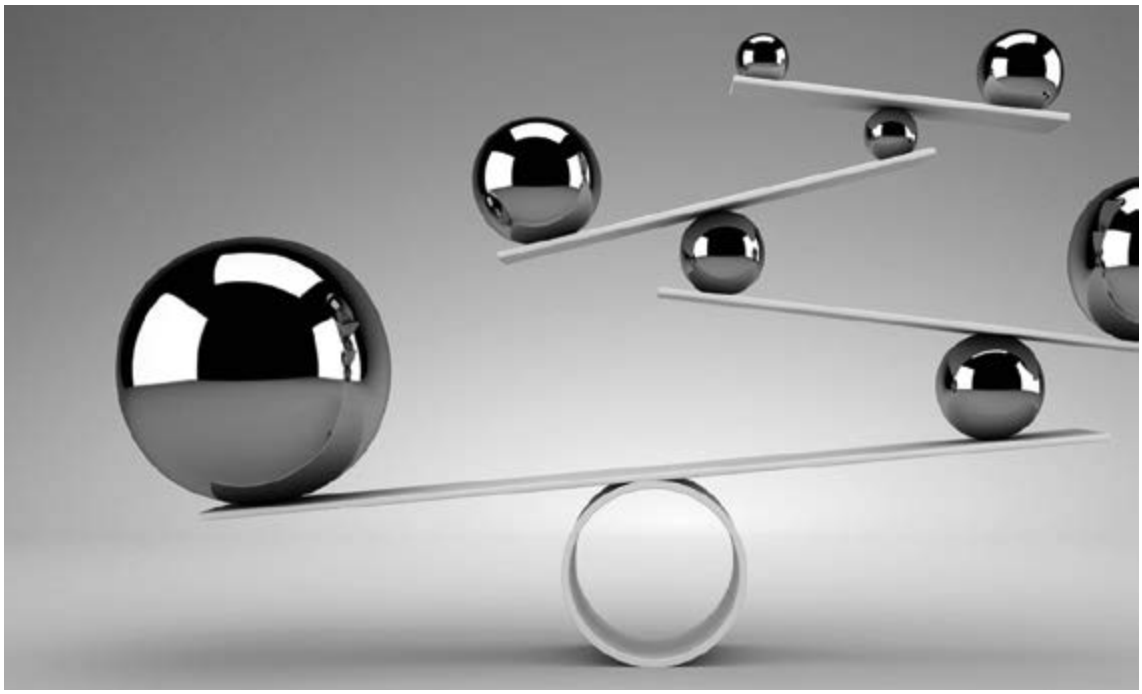
actuaciones fiscalizadoras de las EFS, en la necesidad de incrementar el impacto de las fiscalizaciones que se realizan y en el enfoque integrado de gobierno.

Estas tres nuevas realidades están, además, íntimamente vinculadas. En tanto en cuanto se maximice la relación de las EFS con las partes interesadas externas, mayor impacto tendrá la fiscalización que se realiza. Y el impacto está profundamente relacionado con el enfoque del trabajo de las EFS con el entendimiento de que las políticas y programas públicos no se ejecutan únicamente por un actor, sino que hay múltiples implicados y que estos pueden estar en varios niveles, tanto vertical como horizontalmente.

Este cambio de paradigma crea, sin duda, desconfianza, preocupación y el temor de muchos inconvenientes y riesgos. Pero, también sin duda, es un reto que tenemos que enfrentar ineludiblemente.

Quizá crea más suspicacia la relación con las partes interesadas externas, alegándose que la relación del fiscalizador con aquellas, además de generar riesgos innecesarios, es una conexión no solo no necesaria, sino indeseable e, incluso, no permitida por la legislación reguladora de algunas EFS.

Desde mi punto de vista, se podría responder a estos argumentos señalando que, frente a la falta de previsión en la legislación reguladora de las funciones de las EFS de este aspecto, tampoco aparece una limitación explicita que lo impida. Además, si hay previsiones manifiestas en las normas de fiscalización de las EFS; baste recomendar la lectura de la ISSAI 12 *El Valor y Beneficio de las Entidades Fiscalizadoras Superiores - marcando la diferencia en la vida de los ciudadanos,* donde el reconocimiento de la importancia de las partes interesadas para las EFS queda patente y la búsqueda del mayor impacto de las fiscalizaciones —marcando la diferencia en la vida de los ciudadanos— está claramente estampada en su título.



El modelo de auditoría ISAM señala la necesidad en el último párrafo del punto 5.2. de lograr el equilibrio adecuado entre ser exhaustivo en la retroalimentación buscada y salvaguardar la confidencialidad de la información obtenida[3]. Efectivamente, ambas necesidades merecen vigilancia y una actuación equiparada, que demuestren que el foco se pone en ambas.

Los informes de auditoría suelen hacer referencias a terceros, no incluidos en el alcance de la auditoría. En el caso de las auditorías de los ODS, esta situación es más probable, en particular en vista del enfoque de las múltiples partes interesadas que se propugna y de la actividad predominante de las Organizaciones de la Sociedad Civil. Notificar a terceros e involucrarlos en la verificación de la exactitud e integridad de las declaraciones que les conciernen permite a las EFS garantizar la exactitud y la equidad de la información, promoviendo al mismo tiempo la objetividad del informe.[4]

Entendemos por impacto del informe el que las recomendaciones que se emitan sean aceptadas e implementadas y que se genere beneficio para los ciudadanos. Para ISAM, el impacto de la auditoría se tiene en cuenta desde el momento de la planificación y las consideraciones que haya que hacer al respecto deberían tenerse en mente desde los momentos iniciales. No se trata de que, una vez finalizada la fiscalización la EFS discurra qué medios va a utilizar para que su informe tenga la repercusión deseada. Ya no es suficiente que los gabinetes de prensa de las EFS publiciten, mediante los resúmenes de la prensa que se vienen haciendo, el resultado del trabajo de la entidad.

Para acrecentar el impacto de la auditoría, las ISSAI prevén que los criterios de auditoría, es decir aquello con lo que se va a confrontar las evidencias obtenidas, sean discutidos con el fiscalizado al inicio de la auditoría.

En relación con el impacto de las fiscalizaciones, ¿no hemos pensado en muchas ocasiones que nuestros informes no tienen el eco que deberían?, ¿no nos parece que no tienen la atención que les corresponde por el trabajo y esfuerzo que se ha puesto en ellos?, incluso, en algunos casos, ¿no sospechamos que no tiene mucho interés su lectura y que su valor añadido es escaso?

La aplicación de las propuestas y metodología que contiene ISAM pueden, a mi modo de ver, propiciar que la respuesta a esas preguntas sea más esperanzadora.

Otro aspecto innovador de ISAM, como hemos dicho, es el enfoque integrado de gobierno. Para este aspecto, en las EFS se debe luchar contra la inercia de auditar sistemáticamente a un único sujeto cuando se están realizando actuaciones fiscalizadoras. El enfoque integrado de gobierno abre los ámbitos de la fiscalización a la realidad de la ejecución de las políticas públicas donde, con carácter general, son muchos los intervinientes. Evitar la concentración en un único sujeto a auditar es imprescindible para la realización de una auditoría de calidad con impacto.

ISAM recoge también el principio extraído de la Agenda 2030 de no dejar a nadie atrás, así se quiere poner el foco de atención en las actuaciones de los gobiernos para hacer realidad los ODS teniendo en cuenta a los más necesitados, a los olvidados en las actuaciones públicas, a las mujeres en su búsqueda de un trato igual, justo y carente de violencia, a aquellos que, por

3. Siguiendo a la ISSAI 3000, p. 71.

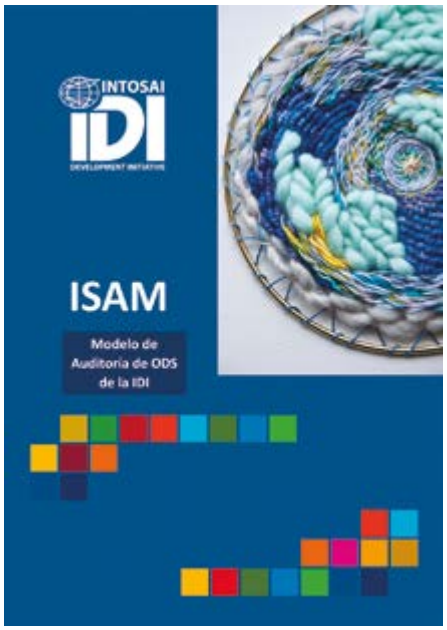
4. IDI Performance Audit ISSAI Implementation Handbook (Version 0), p. 169.

diversas razones de situación económica, etnia, religión, salud, opción sexual ... están en riesgo de quedarse atrás.

Para terminar este apartado introductorio me parece interesante lo que manifestó Guy Rider, Director General de la Organización Internacional del Trabajo «... nosotros podemos hacer realidad la visión del desarrollo sostenible propuesta por esta Agenda de transformación de aquí a 2030 si nos reunimos en una alianza mundial que congregue a los gobiernos, las empresas y los sindicatos, así como a las organizaciones multilaterales, la sociedad civil y las personas comunes. Todos y cada uno de nosotros tiene un papel que desempeñar para garantizar que nadie sea dejado atrás.» Si bien, en esta manifestación del Sr. Rider, habría que añadir a las EFS, ya que su rol es también muy importante, como veremos seguidamente.

2. ISAM: el modelo de auditoría de Objetivos de Desarrollo Sostenible de la Iniciativa de Desarrollo de la INTOSAI

La Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI)[5] ha reconocido la importancia de la Agenda 2030 de las Naciones Unidas[6] y ha incluido los ODS como una prioridad intersectorial —esto es, que afecta a múltiples áreas— en su Plan Estratégico 2017-2022. La INTOSAI ha hecho un llamamiento a sus EFS miembros a «contribuir con este seguimiento y revisión de los ODS dentro del contexto de los esfuerzos de desarrollo sostenible específicos de cada nación y los mandatos de cada Entidad Fiscalizadora Superior (EFS) particular».



5. Mayor información sobre INTOSAI en www.intosai.org
6. https://www.un.org/sustainabledevelopment/development-agenda/

La IDI es un órgano de la INTOSAI con estatus de entidad legal separada, que apoya la creación de capacidades de EFS. Fue fundada en 1986, en el Congreso de INTOSAI de Sídney. La IDI apoya tanto la independencia de las EFS, como su gobernanza, su profesionalización y relevancia. También actúa como proveedor de último recurso para proyectos bilaterales para EFS en situaciones desafiantes. Desde mayo de 1999 la IDI es una fundación bajo la ley noruega y goza de independencia económica y organizativa. El presidente de la EFS de Noruega actúa como presidente de la IDI.

Como una contribución a los esfuerzos realizados por la INTOSAI y las EFS, la IDI junto con el Comité de Compartir Conocimientos (KSC, por sus siglas en inglés) de la INTOSAI y otros socios lanzaron la iniciativa «Auditoría de los ODS» para apoyar a las EFS en la realización de auditorías de alta calidad de los ODS. Como parte de esta iniciativa, 73 EFS y una oficina de auditoría subnacional de África, Asia, el Caribe, Europa[7], América Latina y el Pacífico, llevaron a cabo auditorías de preparación para la implementación de los ODS.

Se debe destacar que estas primeras auditorías tenían como objeto verificar la preparación para la implementación, es decir, no se trataba de auditar las actuaciones mediante las que se ejecutaba la implementación de los ODS.

Los resultados de estas auditorías se documentan en la publicación de la IDI-KSC de 2019 titulada «¿Están las naciones preparadas para la implementación de la Agenda 2030»?[8] – Perspectivas y recomendaciones de las Entidades Fiscalizadoras Superiores. Los resultados obtenidos hasta la fecha demuestran que las EFS han instado a los gobiernos nacionales a la acción, cuando ésta era inexistente, han ofrecido supervisión independiente con respecto a la implementación de la Agenda 2030 en contextos nacionales, han efectuado recomendaciones para la mejora de la preparación e implementación de la Agenda 2030 y han contribuido a aumentar la concienciación entre ciudadanos y partes interesadas en cuanto a la importancia de la implementación de la Agenda 2030. En algunos casos, se han realizado consultas con las EFS en el proceso de los exámenes nacionales voluntarios.

Posteriormente, las EFS demostraron una fuerte voluntad de pasar de auditorías de preparación a auditorías de implementación de los ODS. La Declaración de Moscú del Congreso de INTOSAI de 2019 (INCOSAI) proclamó que la orientación futura de la auditoría pública depende de la existencia de un compromiso sólido, por parte de las EFS y la INTOSAI, para proporcionar una supervisión externa independiente sobre el logro de los objetivos acordados a nivel nacional, incluidos los vinculados con los ODS. En vista del gran interés de la INTOSAI y las EFS por auditar la implementación de los ODS, la IDI decidió continuar apoyando a las EFS en auditorías de implementación de los ODS. El punto de partida para prestar este apoyo es la elaboración de un Modelo de Auditoría de los ODS (ISAM).

7. El Tribunal de Cuentas de España realizo el informe de fiscalización operativa de la implementación de los ODS con enfoque de género (ODS 5). Aprobado por el Pleno del Tribunal el 28 de febrero de 2019.

8. Are Nations prepared for implementation of the 2030 Agenda?: Supreme Audit Institutions Insights and Recommendations.http://www.idi.no/en/elibrary/cpd/auditing-sustainable-development-goals-programme

¿Qué es el ISAM?[9]

El ISAM es un manual o guía práctica destinada a apoyar a las EFS en la realización de auditorías de alta calidad de implementación de los ODS basadas en las normas internacionales de auditoría de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAIs).

Vamos a recordar las definiciones de las ISSAI sobre la auditoría del sector público y la auditoría de desempeño. La ISSAI/18 se refiere a la auditoría del sector público, como un proceso sistemático en el que de manera objetiva se obtiene y se evalúa la evidencia para determinar si la información o las condiciones reales están de acuerdo con los criterios establecidos.

En cuanto a la auditoría de desempeño, la ISSAI 3000/17 la define en los siguientes términos: Es una revisión independiente, objetiva y confiable sobre si los proyectos, sistemas, operaciones, programas, actividades u organizaciones gubernamentales, operan de conformidad con los principios de economía, eficiencia y/o eficacia y si existe espacio de mejora.

Se debe resaltar en esta última definición el término «independiente»; el trabajo de las EFS se realiza de forma externa al fiscalizado. No se trata del informe de un auditor interno, de una agencia de control incluida en el ámbito del ejecutivo, de un servicio de estudios, de un colegio profesional o de un particular; es una actuación autónoma y soberana y hay que reconocer el gran valor que esta independencia agrega. Otro concepto importante en la definición es el del «espacio de mejora», es importante saber qué se puede mejorar, cómo colaborar en el fortalecimiento de la entidad fiscalizada. No se trata en este tipo de auditoría de buscar irregularidades o culpabilidades.

¿Quiénes han preparado el ISAM?

Un grupo de expertos y especialistas con conocimiento y práctica en auditoría de desempeño, auditoría de los ODS, implementación de la Agenda 2030 y uso del análisis de datos en auditoría han redactado el ISAM. Han participado especialmente expertos de las EFS de la India, Malta, y EE. UU. y la DPIG (División de Instituciones Públicas y Gobierno Digital de Naciones Unidas), así como también a UNDESA (Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de Naciones Unidas), que colaboraron como miembros del equipo central y cooperaron con el equipo de la IDI en el desarrollo de la primera versión de ISAM. La IDI reconoce, también, las aportaciones de expertos del CEPA (Comité de Expertos en Administración Pública de la ONU), el PAS (Subcomité de Auditoría de Desempeño) de la INTOSAI, las EFS de Brasil y Finlandia, la OCDE, el IISD (Instituto Internacional para el Desarrollo Sostenible), la OSSI de la ONU, la ONU Mujeres y la Amnistía Internacional.

¿A quién se dirige el ISAM?

El ISAM ha sido redactado principalmente para los auditores de las EFS a los que se le ha encomendado la realización de auditorías de implementación de los ODS. El capítulo que contiene las definiciones de los ODS, los conceptos clave y el proceso de auditoría,

9. https://www.idi.no/elibrary/relevant-sais/auditing-sustainable-development-goals-programme/isam/1090-isam-espanol/file

proporciona una visión general útil también para los líderes de las EFS pudiendo coadyuvar en la tomar decisiones estratégicas relativas al compromiso de su EFS con la auditoría de la implementación de los ODS.

El ISAM puede ser igualmente beneficioso para las regiones de la INTOSAI; los órganos de la INTOSAI; las partes interesadas de las EFS; las organizaciones profesionales; el sector académico; las organizaciones de la sociedad civil; los socios de desarrollo y las organizaciones internacionales que trabajan con las EFS en el fortalecimiento de la supervisión externa independiente de la implementación de los ODS.

Contenido del ISAM

ISAM define la auditoría de implementación de los ODS como una auditoría de desempeño que se centra en alcanzar objetivos acordados a nivel nacional vinculados con las metas recogidas en los ODS. La auditoría de desempeño no se centra en entidades, proyectos, programas o procesos, sino en la interacción que existe entre ellos y que tiene por objeto el logro de resultados intersectoriales. Además de centrarse en el logro de resultados, la metodología de auditoría recomendada en el ISAM anima a las EFS a incorporar acciones para la mejora del impacto de las auditorías a lo largo del proceso de auditoría. Dada la diversidad de EFS en términos de funciones, capacidades, tamaño y contexto local, el ISAM también tiene como principio brindar un modelo flexible y recomendaciones prácticas para las EFS de toda la comunidad de la INTOSAI.

LOS CINCO PRINCIPIOS DEL ISAM

ISAM considera la auditoría de implementación de los ODS como la auditoría de la puesta en ejecución de un conjunto de políticas que contribuyen al logro de las metas acordadas a nivel nacional, y que están vinculadas con una o más metas de los ODS concluyendo sobre el progreso alcanzado hacia el logro de las metas nacionalmente acordadas; la probabilidad de alcanzar dicha meta con base en la tendencia presente; y la pertinencia de la meta nacional en relación con la(s) correspondientes metas(s) de los ODS.

Siguiendo con la descripción del ISAM, hay que señalar que el modelo mantiene que las auditorías de alta calidad de implementación de los ODS son aquellas que cumplen con los requerimientos de las ISSAI aplicables. Para facilitar este cumplimiento, ISAM proporciona una orientación, referida a cada una de las diferentes etapas del proceso de auditoría de los ODS, acerca de la manera de cumplir con los requerimientos establecidos por las ISSAI.

El ISAM es inclusivo, en tanto en cuanto toma en cuenta las necesidades de las EFS con sus distintas capacidades. Actualmente, todavía muchas EFS se encuentran en proceso de desarrollar capacidades de auditoría de desempeño (especialmente aquellas relacionadas con las ISSAI) y la mayoría de las EFS están usando por primera vez el enfoque integrado de gobierno. El ISAM, en consecuencia, contiene una guía detallada sobre ambos aspectos.

Otro aspecto a destacar en el ISAM es qué tanto en el diseño del documento como en su contenido, se ha observado rigurosamente el cumplimiento de las consideraciones en materia de género e inclusión, sobre este aspecto como el manual contiene numerosos ejemplos para ayudar a su mejor comprensión, esas exposiciones ilustrativas se centran principal en la eliminación de la violencia contra la mujer. De igual modo, el ISAM entrelaza el principio de «no dejar nadie atrás» y lo incluye como una consideración clave en la definición de auditorías de implementación de los ODS y en todo el proceso auditor.

El quinto principio prevaleciente en el ISAM es «agregar valor». El ISAM se centra en el logro de los objetivos acordados a nivel nacional que están vinculados con los objetivos de los ODS. A lo largo de todo el proceso de auditoría, se hace hincapié en llegar a las partes interesadas clave para garantizar la relevancia de las auditorías. Además del seguimiento, el ISAM también aporta orientación para obtener un impacto de auditoría, incrementando la calidad, aceptación e implementación de las recomendaciones de las EFS obtenidas a partir de la auditoría de la implementación de los ODS.

No ha sido casual la ilustración que se incluye en la portada del ISAM[10], se trata de la imagen de un «atrapasueños» que quiere recordar como todos los conceptos que contiene el modelo de auditoría están entrelazados y forman un sistema integrado, al igual que la Agenda 2030.

En cuanto a su estructura, ISAM consta de seis capítulos principales. El primer capítulo responde a la pregunta «qué». Establece la idea del modelo al definir la visión de la IDI sobre la auditoría de la implementación de los ODS; los conceptos clave relacionados con la auditoría de la implementación de los ODS y elabora un proceso de auditoría basado en las ISSAI para auditar la implementación de los ODS conforme están definidos.

10.

ISAM Contents

Click on the titles to download individual sections

ISAM:	About IDI's SDGs Audit Model
ISAM Chapter 1:	Audit of SDGs implementation - Definition, key concepts and audit process
ISAM Chapter 2:	Select topic(s) for audit of SDGs implementation
ISAM Chapter 3:	Design an audit of SDGs implementation
ISAM Chapter 4:	Conducting an audit of SDGs implementation
ISAM Chapter 5:	Reporting the results of an audit of SDGs implementation
ISAM Chapter 6:	Follow-up and Impact of audit of SDGs implementation
ISAM Annexe 1:	Stakeholder analysis
ISAM Annexe 2:	Audit Design Matrix
ISAM Annexe 3:	Audit Findings Matrix
ISAM Annexe 4:	Using data analytics for audit of implementation of SDGs

Los capítulos dos a seis abarcan principalmente lo referente al «cómo» de la auditoría de la implementación de los ODS, en cada una de las etapas.

En cada capítulo se examina la manera en que las consideraciones clave de una auditoría de la implementación deben incorporarse en las distintas etapas del proceso auditor. Asimismo, en todos los capítulos, se proporciona una lista de control para verificar que se hayan cumplido los requisitos pertinentes de las ISSAI. Cada capítulo, relacionado con el proceso de auditoría, incluye, además, un punto destacado sobre el impacto de la auditoría. Dicho punto pone de relieve las preguntas que la EFS debe formular en cada etapa de la auditoría para mejorar el impacto de esta. Adicionalmente, se incluyen recomendaciones y consejos prácticos.

Considerando que las EFS se beneficiarían de aprovechar los avances tecnológicos en la auditoría de la implementación de los ODS, ISAM proporciona orientación, en el anexo 4, sobre cómo utilizar el análisis de datos para auditar la implementación de los ODS. Además del análisis de datos, los anexos también contienen una guía acerca de las herramientas vinculadas con la participación de las partes interesadas (Anexo 1), el diseño de la auditoría (Anexo 2), y el seguimiento de la auditoría (Anexo 3).

Nos hemos referido en este artículo reiteradamente a la importancia para ISAM de focalizarse en el impacto de la auditoría. Para facilitar su obtención, se incluye en cada uno de los capítulos del ISAM una serie de cuestiones que orientan la realización de la valoración del impacto de auditoría en cada una de sus fases.

Para ilustrar mejor esta información, se indican seguidamente las preguntas que sugiere ISAM se realice el auditor sobre el impacto de la auditoría en el momento del diseño de la fiscalización, en tiempo de su ejecución y, finalmente, en la fase de redacción del informe de fiscalización.

3.10 FOCO EN EL IMPACTO DE LA AUDITORÍA

El auditor de la EFS puede formular las siguientes preguntas relativas al impacto en el momento de diseñar la auditoría:

- ¿Qué impacto debería tener esta auditoría?
- ¿El enfoque de auditoría determinado va a llevar a la auditoría deseada?
- ¿El análisis de estos objetivos de auditoría va a llevar a la auditoría deseada?
- ¿Esta auditoría va a impactar de manera positiva sobre aquellos que se quedan atrás?

4.10 FOCO EN EL IMPACTO DE LA AUDITORÍA

El auditor de la EFS puede formular las siguientes preguntas relativas al impacto en el momento de ejecutar la auditoría:

- ¿Las conclusiones de la auditoría van a causar el impacto de auditoría deseado?
- ¿La participación de las múltiples partes interesadas durante esta etapa va a facilitar el impacto de auditoría deseado?
- ¿Reflejan las conclusiones de la auditoría de manera adecuada los puntos de vista y estados de los grupos vulnerables afectados por la implementación de la meta seleccionada?

5.5 FOCO EN EL IMPACTO DE LA AUDITORÍA

El auditor de la EFS puede formular las siguientes preguntas relativas al impacto en el momento de redactar el informe de la auditoría:

- ¿Las recomendaciones incluidas en el informe van a contribuir de forma positiva al impacto de la auditoría?
- ¿Las recomendaciones van a ejercer un impacto positivo sobre el estado de grupos vulnerables?
- ¿El informe se encuentra accesible para todas las partes interesadas clave, incluidos los grupos vulnerables?

Además, como se ha indicado anteriormente, el capítulo 6 de ISAM se refiere también al seguimiento e impacto de la auditoría.

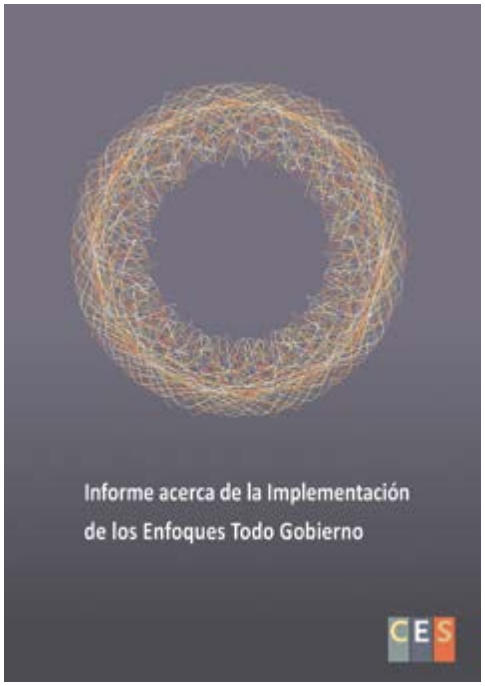
Las autocomprobaciones que sugiere ISAM para el cumplimiento de las ISSAI, se contienen a lo largo de todas las fases que recoge el modelo. Por ejemplo, en la fase de redacción del informe de auditoría de implementación, relaciona los mínimos a verificar, los siguientes:

- √ ¿El informe de auditoría es integral, convincente, oportuno, de fácil lectura y equilibrado?
- √ ¿El equipo proporcionó recomendaciones constructivas que puedan contribuir de manera significativa a abordar las deficiencias o los problemas identificados por la auditoría?
- √ ¿El informe de auditoría es ampliamente accesible, conforme al mandato de la EFS?
- √ ¿El equipo se vinculó con las entidades auditadas y otras partes interesadas a lo largo de la etapa de presentación de informes?
- √ ¿El equipo ejerció un juicio profesional al escribir el informe de la auditoría?
- √ ¿El equipo cumplió con el código de ética y los requisitos de independencia de la EFS al escribir el informe de la auditoría?
- √ ¿El equipo contaba con las habilidades que se requieren para escribir el informe de la auditoría?
- √ ¿Se supervisó adecuadamente al equipo que escribió el informe de la auditoría?

- ¿Existe documentación adecuada con respecto al contenido del informe, la manera en que se elaboraron las recomendaciones y las decisiones tomadas relativas a la distribución del informe?

Especial referencia al enfoque integrado de gobierno

La auditoría de implementación de los ODS debe llevarse a cabo utilizando un enfoque integrado de gobierno. Al mismo tiempo, debe finalizar estableciendo el grado de coherencia e integración que existe en la implementación de políticas y, de ser factible, la auditoría podría incluir objetivos y preguntas que permitan al auditor de la EFS llegar a conclusiones en cuanto a: no dejar a nadie atrás y la vinculación de las partes interesadas.



Por su interés y pertinencia, conviene detenerse en el concepto de enfoque integrado de gobierno, al que nos hemos referido en la introducción de este artículo.

El enfoque integrado de gobierno, traducido también por «los enfoques todo gobierno» es un concepto general que cubre una serie de respuestas al problema de una mayor fragmentación del sector público y de los servicios públicos, así como también responde al deseo de mejorar la integración, la coordinación y la capacidad de dichos sectores (Ling, 2002)[11].

Pueden encontrar información adicional sobre CES y el informe al que se refiere la imagen adjunta en la dirección web que se facilita.[12]

11. Mencionado en introducción del informe Colgan, A., Kennedy, L.A. y Doherty, N. (2014) A primer on implementing whole of government approaches. Dublín: Centre for Effective Services (Manual acerca de la implementación de los enfoques todo gobierno. Dublín: Centro para Servicios Efectivos).

12. https://www.effectiveservices.org/.

En términos generales, el deseo de lograr una mayor efectividad y un grado más alto de eficiencia impulsa la adopción de los enfoques integrados de gobierno.

Los beneficios asociados de la implantación de este enfoque se relacionan con los siguientes aspectos:

- **Se centran en los resultados:** ya que habilita a los departamentos y agencias gubernamentales para que logren resultados que no se podrían haber alcanzado al trabajar de forma aislada. También van dirigidos a llevar a nivel óptimo dichos resultados al utilizar todos los recursos que tiene a su disposición el Estado.
- **Van más allá de límites y fronteras:** Por lo general, la ejecución de las políticas va más allá del ámbito de acción de un solo ministerio, departamento, consejería o agencia. Así, por ejemplo, el bienestar de los niños depende de la posibilidad de coordinar el desarrollo y la implementación de las respectivas políticas a través de los diferentes niveles de la política pública e incorpora a diferentes actores que se encuentran dentro y fuera del ámbito gubernamental.
- **Son habilitadores:** En el ámbito de las políticas públicas permiten al Gobierno abordar retos complejos de política, así como utilizar de manera más efectiva el conocimiento y la experiencia práctica dentro y fuera del ámbito del Gobierno, al igual que integrar diferentes niveles gubernamentales para contribuir a que el servicio se preste de manera más eficiente y efectiva.
- **Fortalecen la prevención:** al contribuir a fortalecer el enfoque preventivo al abordar los problemas desde la perspectiva sistémica a medida que van surgiendo y antes de que se arraiguen.

El enfoque integrado de gobierno se recomienda en supuestos donde se intente afrontar problemas con raíces muy profundas o perversas como la pobreza, el desempleo estructural o la falta de vivienda; donde se produzcan retos estratégicos, tales como el cambio climático, el terrorismo global y los brotes de enfermedades; como medio para brindar un servicio integrado a toda la población en general o a una comunidad geográfica, al igual que a una comunidad de interés específico, como es el caso de los jóvenes, los ancianos o el sector comercial.

Es indiscutible que el enfoque integrado de gobierno puede resultar costoso por lo que es necesario evaluar su idoneidad. No obstante, una cultura que facilite la colaboración interdepartamental e intergubernamental tiene más probabilidades de beneficiar a aquellos proyectos que no requieren necesariamente de un enfoque integrado de gobierno.

Sobre la experiencia internacional, se puede señarle que varios países han venido dedicando esfuerzos a trabajar en este enfoque desde hace años. Canadá, Australia y Gran Bretaña son los países, que se pueden mencionar en particular como ejemplos de naciones que han intensificado su interés en estos enfoques durante toda la década de los noventa. En Canadá, Australia, Nueva Zelanda y Escocia, se ha apreciado un impulso muy fuerte que beneficie la prestación de servicios integrados que impulsan el desarrollo de políticas todo gobierno como su núcleo central y que enlazan la creación de políticas centrales con la entrega local del resultado de dicha política. Otros países, entre los que se cuentan Finlandia y Países Bajos, han

adoptado un enfoque todo gobierno como parte medular de su reforma del sector público. En Irlanda, a lo largo de muchos años, las reformas del sector público han ido dirigidas a respaldar el enfoque todo gobierno y son varias las iniciativas todo gobierno cuyo foco de atención han sido grupos, áreas geográficas y áreas de política específicas.

El enfoque integrado de gobierno requiere una manera específica de trabajar, la cual incluye lo siguiente:

- **Coordinarse alrededor de un núcleo central para lograr una visión compartida:** El trabajo del enfoque todo gobierno implica coordinar las acciones de formulación de políticas en un centro medular que esté dispuesto a respaldar la implementación. Esta es la característica que distingue el enfoque todo gobierno y lo diferencia del trabajo «interagencias». Todas las partes interesadas deben compartir la misma visión y estar de acuerdo con las mismas prioridades estratégicas. Más aún, se les debe consultar desde un principio (por ejemplo, en la etapa de determinación de la agenda de trabajo y de desarrollo de políticas).
- **Gestionar límites y fronteras:** En implementaciones de políticas complejas, las líneas divisorias que existen entre los diferentes departamentos de un Gobierno, entre los que formulan las políticas y los encargados de implementarlas, así como entre los diferentes niveles (nacional, autonómico o regional y local, formuladores de políticas y personal de primera línea, personal administrativo y personal profesional) deben gestionarse adecuadamente para que la implementación sea efectiva.
- **Gestionar las interdependencias:** El trabajo relativo a los enfoques todo gobierno implica reconocer y gestionar las interdependencias que cubren diferentes áreas del Gobierno, así como los diferentes niveles de implementación: nacional, local, profesional y administrativo.
- **Asegurar una interpretación compartida:** En el caso de problemas sociales que tienen raíces profundas (a los que se hace referencia como problemas perversos), tales como la pobreza, la delincuencia o el desempleo juvenil, una base fundamental para lograr un trabajo efectivo todo gobierno es una visión e interpretación compartida por las partes interesadas de las causas subyacentes del problema.

Lo expuesto hasta aquí sobre el enfoque integrado de gobierno supone, también, un gran desafío para las EFS. Este reto tiene que afrontarse, por una parte, en el nivel de las actuaciones fiscalizadoras que se planifican, la determinación de los ámbitos subjetivo y objetivo, la metodología y técnicas de auditoría que se van a llevar a cabo, y el enfoque en el análisis sobre cómo se ejecutan las políticas públicas de forma integrada. Además, por otra parte, y no menos importante, el enfoque integrado de gobierno tiene también que confrontarse con la operatividad interna de la EFS. Especialmente en las EFS caracterizadas por una organización interna muy encorsetada de manera sectorial y territorial, donde la tendencia es el examen particular y aislado de la gestión de una única entidad, omitiendo la vinculación de otros potenciales fiscalizados y centrándose en unas separaciones estancas. En estos casos o bien se plantea un nuevo modelo organizativo de la EFS o habría que hacer un considerable esfuerzo de coordinación y trabajo conjunto de aquellas unidades en las que la entidad se ordena.

Matriz de análisis de las partes interesadas

Se incluye, seguidamente, el ejemplo de matriz del análisis de las partes interesadas que aparecen en ISAM, donde el ejemplo seleccionado se refiere a la lucha para erradicar la violencia contra la mujer. De la lectura del ejemplo se deduce fácilmente el objetivo y forma de cumplimentar la matriz.

ANEXO 1.
ANÁLISIS DE LAS PARTES INTERESADAS

PARTE INTERESADA	PAPEL	INTERESES	PRIORIDAD PARA LA AUDITORÍA
Víctima / sobreviviente	• Denunciar la agresión física, psicológica, sexual, patrimonial o moral. • Solicitar apoyo y refugio (de ser necesario). • Estar consciente de los actos procedimentales concernientes al perpetrador.	• Recibir la atención y el tratamiento apropiados. • Sentirse segura. • Reanudar las actividades normales. • No sufir violencia. • Saber que el perpetrador será castigado.	Alta
Perpetrador	• Procurar ayuda para dejar de ser violento.	• Recibir la atención y el tratamiento apropiados. • Modificar la conducta y las actitudes.	Alta
Niños / familia / dependientes	• Denunciar la agresión física, psicológica, sexual, patrimonial o moral.	• Recibir la atención y el tratamiento apropiados. • Sentirse seguros. • Reanudar las actividades normales.	Intermedia
Gobierno central	• Coordinar e integrar las políticas de varios ministerios / departamentos. • Configurar planes para abordar la implementación de los ODS. • Revisar y afinar la implementación de las políticas vinculadas a los ODS. • Ponderar qué tal bien se implementan las políticas. • Suministrar información. • Garantizar la inclusión en los planes de implementación a fin de «no dejar a nadie atrás».	• Implementar los objetivos nacionales establecidos, en relación con los ODS.	Alta
Ministerio de la Mujer	• Formular y coordinar políticas para la prevención y la protección de las mujeres que son víctimas de la violencia. • Elaborar un plan nacional sobre igualdad de género. • Promover la igualdad de género. • Elaborar e implementar campañas de concientización acerca de la violencia contra la mujer. • Articular, promover e implementar iniciativas de cooperación con los entes nacionales e internacionales de los sectores público y privado que coadyuven a la implementación de políticas para la mujer.	• Disminuir la violencia imperante en el país contra la mujer.	Alta
Gobierno regional, gobierno local, instituciones a cargo	• Implementar planes sobre la igualdad de género. • Promover la igualdad de género.	• Disminuir la violencia contra la mujer en su esfera de influencia.	Alta

Esta matriz se cumplimenta para la identificación de las principales partes interesadas, sus intereses, de qué manera estas pueden afectar el riesgo y el desarrollo de la fiscalización. La matriz se realiza, además, para valorar la posible existencia de conflicto de interés ente las partes interesadas, los sujetos que pueden suministrar documentos o información a través de entrevistas o cuestionarios. También es de utilidad para identificar los grupos focales que apoyarían los cambios propuestos en la auditoría. Con esta relación, la fiscalización aumentaría su impacto.

También es importante identificar a aquellas partes interesadas que pudieran estar en contra de los previsibles resultados de la fiscalización, determinarlas es también importante en el proceso de auditoría.

En esta matriz también se reflexiona y reconoce el sistema optimo para recabar información de la parte interesada, por ejemplo solicitando documentos, realizando entrevistas o encuestas.

Ya nos hemos referido a las referencias de las ISSAI en relación a las partes interesadas. Completando lo señalado anteriormente vamos a traer a colación nuevamente a la ISSAI 3000.

ISSAI 3000/55

El auditor debe planificar y mantener una comunicación eficaz y apropiada sobre los aspectos clave de la auditoría con la entidad auditada y las partes interesadas relevantes, durante todo el proceso de auditoría.

ISSAI 3000/56

La comunicación eficaz es importante, pues establecer una buena comunicación de dos vías con la entidad auditada y las partes interesadas pueden ayudar a mejorar el acceso que tiene el auditor a información y datos, y puede además contribuir a que el auditor adquiera nuevas y mejores ideas a partir de las perspectivas de la entidad auditada y de las partes interesadas.

Además hay que tener en cuenta la ISSAI 3000/59, y garantizar escrupulosamente su cumplimiento.

ISSAI 3000/59

EL AUDITOR DEBE TENER CUIDADO EN ASEGURAR QUE LA COMUNICACIÓN CON LAS PARTES INTERESADAS NO COMPROMETA LA INDEPENDENCIA E IMPARCIALIDAD DE LA EFS.

La matriz de planificación o diseño de la auditoría según ISAM

La matriz de planificación de la auditoría según ISAM contiene las siguientes columnas:

CRITERIOS	INFORMACIÓN REQUERIDA	FUENTES DE INFORMACIÓN	PROCEDIMIENTOS DE RECOLECCIÓN DE DATOS	PROCEDIMIENTOS DE ANÁLISIS DE DATOS	LIMITACIONES	LO QUE EL ANÁLISIS NOS PERMITIRÁ DECIR
¿Qué debe ser?	¿Qué información necesita para responder la pregunta?	¿Dónde se encuentra la información?	¿Cómo piensa obtener la información?	¿Qué desea hacer con la información?	¿Qué no es posible?	¿Qué espera encontrar?

En la cumplimentación de esta matriz se suele cometer el error de confundir el criterio y la fuente de criterio. Otro error frecuente consiste en no ir más allá de la mera referencia a la fuente de criterio, que podría ser, por ejemplo una ley. Es necesario señalar, cuando se indique cómo criterio una Ley, el artículo en concreto al que se haga referencia. Al igual que si se hace referencia a un documento, acuerdo, o programa, se debe indicar claramente y de la forma más concreta posible, a que pauta se está haciendo referencia, porque la trazabilidad debe quedar clara desde la enumeración de los criterios.

Igualmente es necesario, en cuanto a la Información requerida y la fuente de información, diferenciar ambos conceptos. Por ejemplo, en el caso de una auditoría sobre contratación pública sostenible, la cantidad de PYMES que se incorporan a un sistema de producción sostenible, o el total de empresas proveedoras del estado es información requerida. Sin embargo, los sistemas de información de que se trate, como un supuesto sistema de información sobre empresas o un sistema integrado de compras públicas, son fuentes de información.

Los procedimientos de recolección de datos y análisis de datos tienen que describirse en la matriz de forma clara y precisa, evitando las generalidades. Por ejemplo, indicar simplemente que se van a solicitar datos al Instituto Nacional de Estadística, sería poco preciso. Es más riguroso indicar, por ejemplo, que se van a solicitar los informes de seguimiento de la política nacional de producción y consumo sostenible en relación con la meta nacional acordada acorde al ODS 12.7, con el propósito de ... para lo que se utilizará el análisis de los datos de la información que permita ... siguiendo las siguientes etapas: depuración de información, creación de ponderadores, cálculo de indicadores X,Y,Z por entidad, cálculo de indicador agregado ...

En el caso de las limitaciones se pueden incluir a aquellas que se atribuyan a la propia composición del equipo fiscalizador, a la falta de información necesaria, a la posible inconsistencia entre las informaciones suministradas por diferentes organismos que participen en la misma implementación de las acciones auditadas, etc. Hay que evitar confundir las limitaciones con lo que pueden ser hallazgos preliminares. Por ejemplo, no es limitación el que no se haya realizado un análisis previo de situación; o que la dirección de compras públicas no trabaje de forma coordinada con las comunidades autónomas o entidades locales.

En la matriz de planificación ya hay que tener claro qué es lo que las actuaciones que vamos a emprender nos van a permitir decir. Este es el contenido de la columna «Lo que me permite decir el análisis», donde queremos valorar si se están implementando la contratación pública sostenible de cara a la meta 12.7 de los ODS Agenda 2030; la eficacia, la eficiencia y la economía en la implementación de ...; si se han incorporado a las partes interesadas en los procesos de ...; si no se ha dejado a nadie atrás; si existe coherencia horizontal y vertical en las actuaciones y, finalmente posibles recomendaciones de la auditoría.

La matriz de hallazgos

La matriz de hallazgos se realiza siguiendo la misma filosofía que la matriz de planificación. Tiene que existir una coincidencia con los criterios señalados en ambas. Si la planificación realizada en la matriz de diseño ha sido adecuada, muchas de las recomendaciones que se incluyan en esta matriz de hallazgos, tendrán su paralelismo en lo incluido en la de planificación en la columna «lo que el análisis nos permitirá decir».

ANEXO 3
MATRIZ DE HALLAZGOS DE AUDITORÍA

Pregunta de auditoría principal 3:
¿Hasta qué punto el gobierno ha emprendido acciones hacia el logro de la determinada meta nacional?

Pregunta secundaria 3.1.:
¿Existe una coordinación, colaboración y comunicación eficaces entre las instituciones y entidades gubernamentales a diferentes niveles para alcanzar el objetivo de la EIPV?

HALLAZGOS	SITUACIÓN ENCONTRADA	• Coherencia horizontal inadecuada entre las instituciones involucradas en la EIPV.
	CRITERIOS	• Resolución de las Naciones Unidas A/RES/70/1, párrafos 17.14, 17.15, 17.16 y 17.17. • Convención sobre la Eliminación de Todas las Formas de Discriminación contra la Mujer o CETFDCM (CEDAW), art. 3. • Comisión sobre la Situación de la Mujer (CSW 60/2016/25). • ONU Mujeres. 2014. Guía para la incorporación de la perspectiva de género en la programación de desarrollo. • Convenio de Estambul, art. 7 y art. 10. • Documentos del gobierno central. • Plan nacional de desarrollo. • Documentos académicos sobre coordinación, colaboración y coherencia en la implementación de los ODS.
	EVIDENCIA Y ANÁLISIS	• Las entrevistas con el jefe de la unidad a cargo de combatir la violencia contra la mujer en el Ministerio de la Mujer y el jefe de la unidad adscrita al Ministerio de Salud, a cargo de la salud de la mujer revelan que no existe coordinación entre estos ministerios. • El examen de los informes de los ministerios y de los documentos programáticos con respecto a la violencia contra la mujer y que se enfocan específicamente en la violencia doméstica revelan que las intervenciones no consideran la coordinación con otras agencias. • Las entrevistas con el representante del gobierno central sobre los ODS y con el representante del Ministerio de la Mujer revelan la ausencia de coordinación y colaboración.
	CAUSAS	• Los funcionarios que están a la cabeza de las respectivas agencias o ministerios no analizan la naturaleza intersectorial del asunto ni la necesidad de coordinación y colaboración entre las agencias. • Los ministerios competentes no han priorizado adecuadamente la violencia doméstica. • Las agencias carecen de la autoridad apropiada para hacer cumplir las medidas, y en algunos casos la delegación de las potestades genera un papeleo administrativo para coordinar entre los distintos ministerios.
	EFECTOS	• Las agencias trabajan en silos. • Hay posibles brechas, superposiciones, fragmentación y duplicación de los esfuerzos de las agencias por abordar el problema de la violencia doméstica. • Las agencias no aprovechan al máximo sus recursos.
BUENAS PRÁCTICAS		
RECOMENDACIONES		• Al gobierno central: sembrar consciencia entre las agencias con respecto a la EIPV y sobre la importancia de la coordinación y la colaboración (entre el gobierno central y los ministerios de la Mujer, de Salud y de Justicia). • Al gobierno central: resolver el tema de la delegación de autoridad entre los ministerios para contar con el mismo grado de participación (gobierno central, ministerios de la Mujer, de Salud y de Justicia). • Al gobierno central, por ser el punto focal, debería tomar la batuta en el planteamiento de temas intersectoriales con los ministerios.

La columna dedicada a «buenas prácticas» es muy importante en las auditorías operativas. Permite reconocer e incentivar las prácticas relevantes y positivas que realiza el fiscalizado, permitirán ofrecer una información más completa a los terceros destinatarios de los informes de fiscalización además de servir de referencia y criterio para futuras fiscalizaciones.

Como puede observarse fácilmente, la fiel cumplimentación de la matriz de hallazgos produce la trazabilidad exacta de todas las conclusiones y recomendaciones que posteriormente se incluyan en el informe de fiscalización y su verificación será esencial en el aseguramiento de calidad que se realice de la auditoría.

Uso del análisis de datos

El anexo 4 de ISAM se destina específicamente al análisis de datos, que aportan beneficios incontestables para la fiscalización. Pero no se puede decir que las EFS hayan permanecido ajenas a su utilización, más bien al contrario. Es habitual y rutinario en el trabajo de auditoría la utilización de software, tanto externo como de producción propia, para el análisis de volúmenes de datos. Como no todas la EFS tienen el mismo nivel en la implantación de este tipo de análisis de datos, ISAM se detiene con detalle en el mismo y ofrece distintos enfoques que pueden darse a este tipo de herramientas.

¿Cuáles son las competencias necesarias para el análisis de datos?

La competencia básica para el análisis de datos consiste en darle sentido a los datos. Un equipo de auditorías de los ODS puede hallar de utilidad el tener un analista de datos en el equipo, con el fin de llevar a cabo los análisis y crear visualizaciones. Las EFS pueden desear invertir en las siguientes competencias para crear una base sólida para el análisis de datos. Estas habilidades se refiere a la intuición sobre los datos, para entender intuitivamente los datos estructurados y no estructurados; la habilidad de diseñar mecanismos de recolección de datos y de pre-procesamiento, tales como limpieza, agrupamiento, filtrado (de ser necesarios); análisis estadístico e interpretación de los datos: la habilidad de efectuar análisis (de variables sencillas o múltiples) e interpretar los resultados del análisis para encontrar dependencias, relaciones (causa-efecto) o tendencias; la habilidad de escoger el método adecuado para informar y preparar las visualizaciones; conocimiento de las herramientas: Excel e IDEA.

Además, se puede decidir avanzar hacia otro tipo de competencias más avanzadas como la habilidad de recolectar bases de datos, realmacenarlas localmente y gerenciar el acceso a los datos; el diseño de consultas de las bases de datos, con el fin de extraer datos de las bases de datos estructuradas; el desarrollo de algoritmos para resolver los requerimientos de análisis de datos y el conocimiento de otras herramientas.

Consideraciones para realizar el análisis de datos

El modelo de auditoría ISAM entiende por datos las distintas partes de información que existen en una variedad de formatos que incluyen texto, números, bits y bytes almacenados en un ordenador e incluso la información almacenada en la mente de las personas. Vamos a seguir al anexo 4 del modelo ISAM para insistir en la importancia del análisis de datos en la fiscalización, incidiendo en la conciencia y sensibilización de los auditores acerca de algunas consideraciones a tomar en cuenta al utilizar el análisis de datos, durante las auditorías de la implementación de los ODS y por extensión, utilizable en cualquier fiscalización que se realice.

El análisis de datos se refiere a la ciencia de examinar datos, sin procesar, con el fin de obtener conclusiones a partir de esa información. Las técnicas de análisis de datos abarcan un espectro desde una persona estudiando los datos, hasta la aplicación de técnicas matemáticas o estadísticas y la inteligencia artificial. Por lo tanto, las herramientas que ayudan al auditor a aplicar estas técnicas incluyen desde el lápiz y papel, documentos digitales, hojas de cálculo hasta complejas aplicaciones de software. Por ende, el análisis de datos, a veces malentendido como un aspecto técnico complejo, es algo que un auditor hace cotidianamente como parte de su profesión.

La selección de la herramienta o técnica dependerá del volumen, variedad y velocidad de los datos. El volumen se refiere a la cantidad o magnitud de los datos. La variación se refiere a la existencia de diferentes tipos de datos, que puede ir desde datos estructurados (tablas, bases de datos, etc.) hasta datos no estructurados (documentos, noticias, artículos, redes sociales, etc.). La velocidad se refiere al ritmo de cambio de los datos. Mientras mayores sean el volumen, la variedad y la velocidad de los datos, mayor será la necesidad de que el auditor utilice herramientas complejas. En consecuencia, el auditor es libre de escoger cualquier herramienta que se ajuste a la naturaleza de los datos que debe manejar.

En general, las consideraciones clave para el uso del análisis de datos en las auditorías no dependen de la naturaleza de la auditoría. Sin embargo, algunos aspectos específicos adquieren relevancia en el contexto de las auditorías de los ODS. Se trata de consideraciones vistas a la luz de los principios de los ODS, tales como la coherencia en las políticas, el compromiso de las distintas partes interesadas y el principio de no dejar a nadie atrás.

La coherencia en las políticas implica estar atentos a la naturaleza intersectorial y al impacto a largo plazo de las políticas, a fin de crear mecanismos de interacción entre los sectores y alinear las acciones entre los distintos niveles gubernamentales. Así, al fiscalizar los ODS se puede necesitar recolectar y vincular datos que se encuentran ubicados en diferentes sectores, niveles de gobierno y tiempo.

La vinculación con las distintas partes interesadas incluye colaborar con todas las relevantes como el público o las organizaciones de la sociedad civil, en la planificación, diseño y evaluación de las políticas. Como consecuencia, se puede necesitar buscar fuentes externas a las estructuras gubernamentales.

No dejar a nadie atrás hace énfasis en los mecanismos de inclusión del Gobierno que toman en cuenta a las personas que están en desventaja debido a cinco factores, a saber: la discriminación, el lugar de residencia, el estatus socio-económico, la gobernanza y la vulnerabilidad ante los problemas imprevistos. De allí que puedan necesitar datos de forma desagregada, es decir, desglosados de acuerdo con los cinco factores mencionados, o según otras dimensiones.

¿Cómo manejar los datos?

El «cómo», se contempla en el anexo 4 del ISAM desde tres perspectivas: datos; herramientas y técnicas, y aspectos institucionales.

La primera fuente de obtención de datos son los propios indicadores de los ODS. La fuente siguiente sería la de datos administrativos, que incluyen los registros físicos de las entidades fiscalizables y los datos de las aplicaciones de tecnología de la información que se

deriven de los servicios prestados por la administración. Pueden considerarse también fuentes de terceros, no entidades públicas, como informes de evaluación provenientes de partes interesadas, información de beneficiarios, etc.

¿Por qué son importantes los indicadores?

La Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible «incentiva a los Estados miembros a llevar a cabo evaluaciones regulares e inclusivas, del avance a los niveles nacional y subnacional, que son liderados y llevados adelante por los países». Un país debe esforzarse en preparar un marco de referencia que contenga un conjunto de indicadores de objetivos acordados nacionalmente. Este marco de referencia nacional no solo ejercerá como la columna vertebral del mecanismo de seguimiento y evaluación, sino que además ayudará a darles orientación a los legisladores y organismos de implementación.

El marco de referencia de indicadores está dirigido normalmente por el organismo equivalente a nuestro Instituto Nacional de Estadística que efectúa el seguimiento del progreso en la implementación de los ODS. En el anexo 4 de ISAM se ofrece un marco de referencia nacional de indicadores, contemplando:

- Objetivo de los ODS
- Meta de los ODS
- Indicador de los ODS
- Metas e indicadores nacionales con valores
- Definición de las metas e indicadores
- Uso e interpretación de las metas para la preparación de la puntuación y del índice para la medición del avance
- ¿Quién(es) es/son los responsables de la implementación de las metas y de los indicadores?
- ¿Cuál(es) es/son la(s) fuente(s) de los datos indicadores?
- Método de cálculo
- Periodicidad de las mediciones
- Unidad de medición
- Método de recolección de datos
- Nivel disponible de desagregación o desglose
- Limitaciones conocidas de los datos que han sido revelados
- Información de diseminación junto con el acceso a los datos más recientes e históricos. De no haber datos históricos, deben establecerse los datos base que servirán de referencia.

Auditando los marcos de referencia de los indicadores

Como se establece en la Agenda 2030, «se requerirán datos de calidad, accesibles, oportunos, confiables y desagregados para ayudar en la medición del avance y para asegurarse de que nadie se quede atrás. Dichos datos son claves para la toma de decisiones». Por lo tanto,

es necesario fiscalizar y ofrecer un nivel de aseguramiento acerca del marco de referencia nacional de indicadores, especialmente en aquellos casos donde la EFS no fue una de las partes interesadas, durante el diseño del marco de los indicadores. Esta auditoría puede llevarse a cabo como un ejercicio independiente o como parte de la auditoría de la implementación de los ODS.

ISAM propone las siguientes verificaciones que pueden ayudar a medir la solidez del marco de referencia de los indicadores.

- ¿Abordan los indicadores nacionales identificados los objetivos y metas de los ODS por completo?
- ¿Son apropiados el uso y la interpretación de los indicadores para determinar el puntaje a los niveles nacional y subnacional?
- ¿Son confiables las fuentes de datos?
- ¿Es correcto el método de cálculo?
- ¿Es apropiado el método de recolección, incluyendo la periodicidad de la medición?
- ¿Están disponibles los niveles requeridos de desagregación de los datos?
- ¿Son aceptables las limitaciones?
- ¿Está disponible el valor base? De no estarlo, ¿le ha dado el Gobierno prioridad al establecimiento de una base de referencia dentro de un marco de tiempo razonable?

¿Cómo pueden los indicadores ayudar en la fiscalización de los ODS?

- **Para la selección de los temas de la fiscalización.** Por ejemplo, la disponibilidad o no disponibilidad de un indicador puede ayudar a medir la auditabilidad de una meta nacional. El valor base del indicador da un indicio de la relevancia de un tema. Los valores base de un indicador también pueden ser de ayuda para darles prioridad a los temas.
- **Para el diseño del ámbito de auditoría seleccionado.** Los indicadores pueden utilizarse para seleccionar las áreas de la fiscalización, identificar a las partes interesadas, preparar preguntas relevantes para la auditoría y seleccionar las muestras a fiscalizar.
- **En la ejecución de la auditoría:** Los indicadores pueden ser utilizados como evidencia de la auditoría cuando son de alta calidad. Más aún, el marco de referencia de los indicadores puede ser igualmente de ayuda para determinar si se quedó alguien atrás. También aporta una indicación acerca de si los programas y proyectos iniciados por el Gobierno son lo suficientemente exhaustivos, en su conjunto, como para abarcar todas las facetas que posibiliten alcanzar la meta nacional acordada.
- **En la redacción del informe:** Los indicadores, de forma simple o compuesta, pueden utilizarse como cota de referencia comparativa del desempeño en las distintas dimensiones en las que se desagrega el informe. Así se podrá comunicar las conclusiones de la auditoría más eficazmente a las partes interesadas relevantes.

- **Para el seguimiento:** El indicador de los ODS, en forma desagregada, ayuda a entender en dónde se requiere hacer seguimiento, señalando, por ejemplo, si la fiscalización de seguimiento necesita enfocarse en regiones geográficas específicas, grupos, géneros, etc.

Podría suceder que al fiscalizar los ODS haya que enfrentarse a la falta de disponibilidad de marcos de referencia sólidos de indicadores, que presentan una o más de las siguientes debilidades: los indicadores tienen un alcance demasiado limitado; la frecuencia de medición es baja; las fuentes de los datos no están bien establecidas; no hay datos desagregados; los indicadores están basados en entradas o procesos y no en productos; y el marco de referencia es rígido y no permite cambios en el largo plazo.

ISAM propone, para estos casos, compensar esas deficiencias mediante una o más de las siguientes estrategias: pueden utilizarse datos proxy cuando la meta es muy amplia o faltan datos. Este enfoque puede ser implementado por el auditor con la ayuda de un experto en la materia, cuando sea necesario. Por ejemplo, para medir el acceso a la justicia podrían medirse varios aspectos, incluyendo la capacidad resarcitoria frente a los delitos, o la confianza de los ciudadanos en la policía y los tribunales. Un indicador sobre la investigación y las sentencias en relación a delitos de determinada índole, como por ejemplo de género, es un posible dato proxy para el tratamiento de los grupos vulnerables y el acceso general a la justicia.

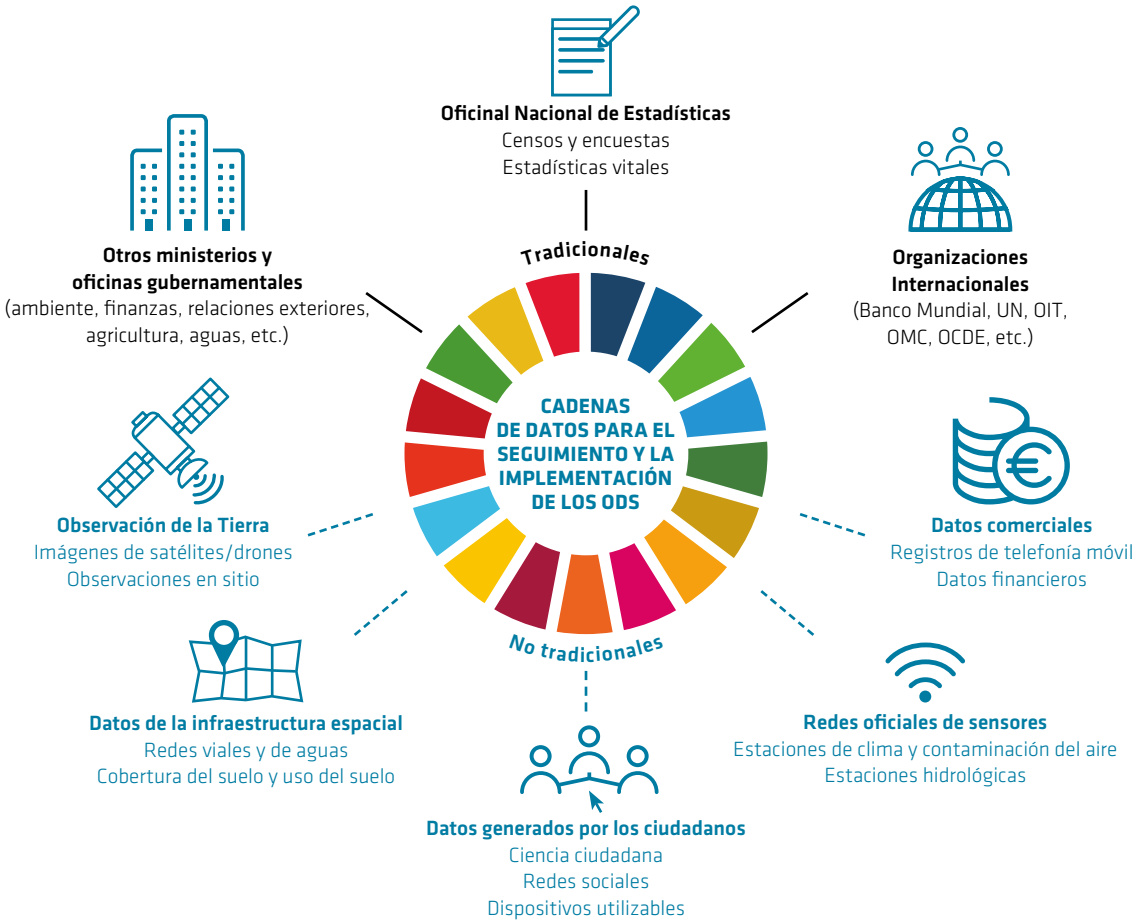
El auditor también puede explorar el uso de datos provenientes de fuentes no tradicionales, como organizaciones mundiales para el desarrollo sostenible; sectores académicos y de investigación; organizaciones de la sociedad civil y ONG; donantes o fundaciones; medios de comunicación y redes sociales. Técnicas tales como la extracción de datos y el web scrapping[13] son dos técnicas útiles para la recolección de datos. Los datos pueden ser analizados con más detalle utilizando técnicas como la búsqueda, la minería de textos y el análisis de sentimientos, entre otras.

¿Se pueden utilizar datos de terceros?

En el contexto de la implementación de una auditoría de implementación de los ODS, los datos de terceros incluyen datos provenientes de fuentes distintas al Gobierno, o que han sido recolectados por el auditor de los ODS como parte de la auditoría. Estas fuentes no tradicionales pueden incluir grupos interagencia de las NU, asociaciones globales para datos de los ODS, datos de los ciudadanos o la ciencia, organizaciones independientes de investigación y las redes sociales. Las fuentes de datos de terceros proporcionan alternativas que ayudan en situaciones en las que no hay datos o estos son menos confiables. También pueden tomarse en cuenta como una fuente de evidencia corroborativa para determinar la eficacia de las medidas gubernamentales dirigidas al logro de la meta nacional. El auditor de los ODS debe asegurarse de que los datos provenientes de terceros sean de buena calidad y libres de sesgos. El modelo ISAM recomienda que las fuentes seleccionadas de datos de terceros se den a conocer proactivamente y que los datos, previo consentimiento, sean compartidos con las entidades auditadas relevantes durante la auditoría de los ODS.

13. web scrapping o raspado web, es una técnica utilizada mediante programas de software para extraer información de sitios web. Usualmente, estos programas simulan la navegación de un humano en la World Wide Web ya sea utilizando el protocolo HTTP manualmente, o incrustando un navegador en una aplicación.

FIGURA 1
FUENTES DE DATOS TRADICIONALES Y NO TRADICIONALES



Fuente: Ciencia ciudadana y los Objetivos de Desarrollo Sostenible de las Naciones Unidas.

Herramientas y técnicas para el análisis de datos

Cada EFS debe tener en cuenta la diversidad y volumen de datos al momento de decidir acerca de la idoneidad de cualquier herramienta o técnica.

Los métodos cuantitativos, incluyendo sondeos, cuestionarios, encuestas, revisiones de documentos, y acceso a bases de datos, pueden utilizarse para medir la profundidad y alcance de cualquier iniciativa. El impacto de la iniciativa puede medirse aplicando el método antes y después de la iniciativa. La exactitud de los resultados depende de cuán bien la muestra representa a la población y cuán acertadamente se han formulado las preguntas. Sin embargo, los métodos cuantitativos no proporcionan percepciones sobre el contexto.

Los métodos cualitativos, incluyendo la observación, las entrevistas cualitativas, los casos de estudio y los grupos focales, permiten medir los productos y resultados intangibles. Al mismo tiempo, nos ayudan a entender la adición de valor, la satisfacción de necesidades y a identificar las brechas donde se puede mejorar el desempeño. El estudio cualitativo del

proceso también involucra el examen y la comparación de patrones, la identificación de temas, la agrupación de datos similares, para luego transformarlos, finalmente, en hallazgos que tengan sentido. Los datos cualitativos ayudan a comprender no solo el «qué», sino también el «por qué» y el «cómo». Sin embargo, los métodos cualitativos son subjetivos, requieren mucho tiempo y a veces son difíciles de interpretar.

A los efectos de hacer uso del análisis cuantitativo o cualitativo, un auditor de los ODS debe estar familiarizado con algunas de las técnicas que se analizan en las siguientes secciones.

Utilización del web scrapping

El web scrapping es la técnica de extraer grandes cantidades de información de la internet. Los datos extraídos se almacenan luego, localmente, en archivos múltiples o en una base de datos. Se recomienda que solo se utilicen datos disponibles públicamente (no datos privados) para el scrapping. La legalidad del web scrapping varía de país a país y de sitio web a sitio web. Es necesario revisar los términos de uso del sitio web antes de comenzar este ejercicio. Los bots para el web scrapping (también conocidos como crawlers) son capaces de recolectar automáticamente distintos tipos de datos de cualquier sitio web. Esta técnica se utiliza para recolectar datos de alta velocidad, tales como datos de adquisición y de redes sociales, entre otros. Es importante tener en cuenta que puede hacer falta operar los crawlers, a lo largo del tiempo, a fin de recolectar datos sustanciales. Las herramientas sugeridas por ISAM para el web scrapping son la programación en Python, Julia (código abierto).

Sobre el análisis de correlación

El análisis de correlación es útil para establecer la dependencia estadística de una variable en otra. Es una técnica útil que se usa para llegar a conclusiones acerca de la contribución de las iniciativas gubernamentales en aras del logro de un objetivo de los ODS. Sin embargo, es importante tener en cuenta que la dependencia estadística no significa necesariamente una relación de causa y efecto. Es, por lo tanto, esencial combinar un mínimo de experticia en el tema con esta técnica estadística, a fin de evaluar la dependencia. Dos de las técnicas sugeridas para la correlación múltiple como son el agrupamiento y el análisis factorial, sugiriendo como herramientas la programación en R, Python (código abierto), Tableau (licencia) para el agrupamiento y la programación en R, Python (código abierto), Excel para el análisis factorial.

Para la generalización estadística, que implica inferir los resultados de una muestra y aplicarlos a la población de interés, el requisito fundamental es que la muestra sea determinada estadísticamente. La variable precisa a generalizar debe ser identificada de antemano. El diseño del muestreo que se emplee durante la auditoría debe tener en cuenta este requisito. El auditor puede hallar útiles dos tipos de estimaciones, a saber, la estimación del porcentaje de error o desviaciones, o no cumplimiento; y promedio o total de una variable (especialmente de datos indicadores). Los métodos utilizados para determinar los tamaños adecuados de la muestra para los dos tipos de estimaciones anteriores son diferentes. Los métodos empleados para la determinación del tamaño de la muestra y la estimación toman en cuenta la magnitud de la variabilidad y la heterogeneidad en la población. Para este ejercicio las herramientas sugeridas por ISAM son la Programación en R, Python (código abierto), Excel, IDEA (muestreo).

¿Cómo proyectar las tendencias?

La proyección de las tendencias es un método clásico de predicción que maneja el movimiento de las variables a lo largo del tiempo. Una técnica sencilla de predicción es la extrapolación de tendencias, que implica utilizar una tendencia histórica y proyectarla hacia el futuro. Este método requiere datos de series de tiempo, es decir, una serie de datos indexados en orden temporal. El análisis de tendencias también puede utilizarse para medir el avance obtenido hacia la meta acordada nacionalmente. La proyección de la tendencia puede basarse en métodos cuantitativos, utilizando datos pasados, o en métodos cualitativos, usando sondeos y encuestas, entre otros. En el caso de proyecciones cuantitativas, puede emplearse la técnica estadística de la regresión. En cuanto a las herramientas sugeridas por ISAM a estos fines son programación en R, Python (código abierto), Excel.

¿Cómo ejecutar la unificación de los datos?

La unificación de datos es el proceso de combinar múltiples y diversos conjuntos de datos y prepararlos para el análisis, emparejando, eliminando los duplicados y limpiando los datos. Por lo tanto, entender los conjuntos de datos y sus vínculos se convierte en un factor crítico para llevar a cabo la unificación de datos. Mientras que la integración de datos se refiere a la combinación de múltiples bases de datos en un almacén de datos, la unificación de datos puede hacerse con estructuras de datos más sencillas, tales como los conjuntos de datos. Este concepto es particularmente relevante en el contexto de la coherencia vertical y horizontal, a saber:

La unificación para la coherencia vertical involucra unificar los datos a través de los diversos niveles de gobierno, tales como el Gobierno local, autonómico y nacional.

La unificación para la coherencia horizontal involucra unificar los datos en todos los sectores, entidades y tiempo.

Un proceso de unificación involucra ingerir, limpiar, transformar, combinar, consolidar (eliminando información duplicada y redundante), clasificar (de ser necesario) y exportar los datos. Las herramientas que propone ISAM son Excel, Access, IDEA y Postgresql.

Utilidad de los datos de los GIS (Sistemas de información geográfica)

Los datos georeferenciados se refieren a información específica de un lugar y tiene especial importancia para auditar los ODS. Los datos de los GIS incluyen información espacial, tales como geopuntos, geotrazas o geoformas. El geopunto se refiere a una ubicación específica y geotraza se refiere a una ruta entre dos geopuntos. Cuando la geotraza es un circuito cerrado, resulta en geoformas. Los datos de GIS pueden ser utilizados para la evaluación del riesgo, el muestreo y la comprensión de las dependencias durante la preparación de las conclusiones de la auditoría y el reporte.

Herramientas sugeridas: Servicios de mapeo tales como Google Earth, Open streetmap y herramientas de visualización tales como Power BI, Tableau, R y Python.

Consideraciones de la EFS sobre el análisis de datos

Además de manejar los datos, técnicas y herramientas, la EFS debe considerar la introducción de un marco de referencia de políticas y la construcción de capacidades para llevar a cabo el análisis de datos. Se deben poner en práctica políticas sobre la anonimización de

los datos, es decir convertir los datos imposibilitando la identificación de los individuos para proteger la privacidad de los ciudadanos. Además es necesaria la protección de los datos, que los resguarda de quedar comprometidos, corrompidos o perdidos y adoptar políticas de archivo.

¿Cuál es el camino a seguir con respecto al ISAM?

La IDI ha publicado la versión piloto en inglés del ISAM en marzo de 2020. La versión piloto en español se publicó en abril de 2020. En el periodo 2020-2021, se decidió utilizar este modelo en auditorías piloto sobre la eliminación de la violencia contra la mujer dentro de la pareja, una auditoría cooperativa de compras públicas sostenibles haciendo uso del análisis de datos (en OLACEFS), y en auditorías de la implementación del ODS acordado a nivel nacional (en ARABOSAI y ASOSAI). El ISAM ha sido concebido como un documento dinámico y abierto. En tal sentido, la IDI actualizará el ISAM en función de las auditorías piloto, auditorías cooperativas y de los comentarios recibidos.

3. Una experiencia práctica en la aplicación del ISAM: Auditoría de contratación pública sostenible con análisis de datos

La auditoría colaborativa que se está llevando a cabo durante 2020 y 2021 por catorce EFS de la OLACEFS, denominada CASP —contratación públicas sostenible con análisis de datos—, tiene como finalidad que las «EFS contribuyan a fortalecer prácticas de compras públicas sostenibles mediante auditorías de alta calidad sobre la implementación de metas nacionales acordadas, vinculadas con la meta ODS 12.7».

Esta iniciativa ha surgido del reconocimiento por parte de INTOSAI de la importancia del rol que las EFS tienen también en la consecución de los ODS y de la consideración, como se dijo en la introducción de este artículo, de la contratación pública sostenible como un acelerador para alcanzar los ODS.

El Tribunal de Cuentas de España participa en la CASP a través de una de las mentoras de la iniciativa —quien suscribe este artículo— que forma parte del equipo de especialistas de IDI y OLACEFS. La ejecución de la auditoría se ha visto afectada por la COVID-19 y se ha previsto su finalización durante 2021.

Entre los aspectos desafiantes e innovadores de la auditoría CASP se encuentran los siguientes:

- El seguimiento del ISAM incluye una serie de principios, aspectos sobre los que se pretende concluir y el enfoque integrado de gobierno con el que han trabajado los equipos de auditoría.
- Se incorpora el concepto de las contrataciones públicas «sostenibles», que de acuerdo con la iniciativa CASP supone la realización de una auditoría operativa o de desempeño que toma, como base, la meta nacional acordada vinculada al ODS 12.7.
- Se incorpora plenamente el análisis de datos al proceso de auditoría.

- Se incorporó al inicio de la fase de diseño de la auditoría, en marzo de 2020, la apreciación de la resiliencia en los sistemas de contratación pública ante la aparición de la COVID-19.

La auditoría de compras públicas sostenibles con análisis de datos, es la primera experiencia de la IDI en cuanto a la aplicación del modelo ISAM, pero no la única. Con posterioridad al inicio de CASP, otras dos auditorías han comenzado siguiendo el ISAM. Por una parte, la IDI junto a la EFS de Uganda está llevando a cabo una auditoría de la implementación de la meta 5.2 relativa a la lucha contra la violencia contra la mujer.

Y, por otra parte, 40 EFS de diversos continentes, están realizando una auditoría, en lengua inglesa, sobre los sistemas de salud, relativos a la meta 3.d. En esta auditoría, al igual que en la CASP, se ha incluido la repercusión de la COVID 19.

La auditoría CASP se centra en tres ejes:

- **Gobernanza:** quién dirige la contratación pública sostenible, quién ordena, implementa o acompaña los procesos de contratación.
- **Marco Político:** sistema regulatorio de la contratación pública sostenible.
- **Eje operativo:** cómo está organizada la contratación pública sostenible, por lo que se verificará la existencia de manuales de procedimientos, pliegos estandarizados, certificados. Ecoetiquetas, etc.

Durante el diseño de la CASP, se definieron tres preguntas de primer orden para ser respondidas por las actuaciones fiscalizadoras:

1. ¿En qué medida está el Gobierno alcanzando la meta nacional acordada vinculada a la meta global 12.7? y, si es posible, determinar ¿en qué medida la meta nacional acordada será alcanzada con base en la tendencia presente?
2. ¿Resulta coherente e integrada la interacción entre las instituciones y sistemas responsables de la implementación de la política pública de CPS en el país?
3. ¿Cuál es el nivel de resiliencia del sistema para la implementación de la política pública de contratación pública sostenible para el logro de la meta nacional acordada?

Se considerará que una contratación es sostenible cuando cumple criterios de sostenibilidad desde el origen del procedimiento que la motiva, es decir, desde que se está determinando la necesidad que se tiene por parte del sector público. Los criterios de evaluación que siga el contratante público deben incluir el análisis coste beneficio del ciclo de vida del producto.

El Programa de Naciones Unidas para el Medio Ambiente, PNUMA, es un organismo de la Organización de las Naciones Unidas que coordina sus actividades ambientales, ayudando a los países en desarrollar y aplicar políticas y prácticas ecológicamente racionales. Este programa ha inspirado el diseño de la CASP.

En relación al análisis de datos, el planteamiento que se ha realizado, es que en las preguntas y subpreguntas de auditoría que se desarrollan en la matriz de planificación de CASP ya tiene que estar integrado el análisis de datos.

Se ha indicado a las EFS participantes en la CASP que era necesario realizar una prospección previa para conocer la aplicación potencial del análisis de datos en la auditoría. Ha sido necesario conocer los sistemas de datos con los que se cuenta, y realizar un diagnóstico sobre el contexto para su obtención y acceso. Hay consideraciones imprescindibles a conocer, como la disponibilidad, alcance, formatos, medios de acceso, formatos de obtención y origen de los datos.

Además del análisis de datos es fundamental, como cuestión previa, verificar la calidad de los datos que se van a utilizar. Es decir, es imprescindible el análisis previo del dato propiamente dicho. Hay que tener respuesta a preguntas fundamentales, al menos las dos siguientes: ¿cómo se cargan los datos en el sistema? Y ¿quién tiene permiso para cargar o modificar los datos en el sistema que vamos a analizar?

Además de estas inquietudes, el auditor debe conocer dónde se almacenan los datos y cómo están protegidos.

Algunas verificaciones que pueden llevarse a cabo, con anterioridad a la realización del análisis de datos, serían las siguientes:

- Análisis del procedimiento de alta, baja y modificación de usuarios y permisos
- Análisis de política de claves de usuario
- Verificación de que la introducción manual de datos sea la mínima posible y que dicha entrada cuente con controles de validación
- Verificación de que se cumple el ingreso de datos obligatorios y que en el caso de no completarse la aplicación brinde al usuario el mensaje correspondiente.

En resumen, es recomendable incluir análisis de seguridad y de calidad de datos previo a la extracción de conclusiones de un análisis de datos.

4. Otras propuestas metodológicas y herramientas para utilizar en la auditoría de los ODS

Este capítulo se refiere a otras iniciativas metodológicas que se han puesto en marcha y son utilizadas por diversas EFS a la hora de realizar sus auditorías sobre ODS. De entre las diversas propuestas existentes se ha optado por considerar aquellas que, a juicio de quien suscribe, pueden ser de mayor utilidad o complementariedad al ISAM.

GRI

GRI, que por sus siglas en inglés es Global Reporting Iniciative, ofrece una guía de indicadores para informar sobre los ODS de manera simple y directa. Entre una gran variedad de idiomas, está disponible en español.

Los Estándares GRI[14] orientan las prácticas a nivel global para informar públicamente de los impactos económicos, ambientales y sociales de una organización. La elaboración de informes de sostenibilidad a partir de estos estándares proporciona información acerca de las contribuciones positivas y negativas de las organizaciones al desarrollo sostenible.

Los Estándares GRI —modulares e interrelacionados— están diseñados principalmente para ser usados en conjunto a la hora de elaborar informes de sostenibilidad centrados en temas materiales. Los tres Estándares Universales son aplicables a cualquier organización que prepare un informe de sostenibilidad. Además, las organizaciones seleccionan de entre los Estándares temáticos para informar acerca de sus temas materiales, ya sean temas económicos, ambientales o sociales.

La elaboración de informes de conformidad con los Estándares GRI aporta una perspectiva general y equilibrada de los temas materiales de una organización, de los impactos relacionados y de cómo los gestiona. Las organizaciones también pueden utilizar todos o partes de algunos Estándares GRI para presentar información específica.

Metodología Q

La metodología Q es una herramienta de análisis cuantitativo y cualitativo que permite conocer los puntos de vista de las partes interesadas mediante la recopilación y procesamiento de la información bajo el análisis de datos, ayudando a explorar los puntos de vista de las partes interesadas sobre el tema que se este fiscalizando. Esta técnica definida como se acaba de señalar por Mckeown y Thomas[15], es utilizada por la Contraloría General de la República de Costa Rica que, en el marco de la auditoría CASP, trasladó su experiencia sobre esta metodología dentro de la serie de talleres que se llevaron a cabo.

Los aspectos centrales de la metodología se centran en la importancia que se ofrece al diseño de la investigación y a los procedimientos de recolección y análisis de datos.

El uso de esta metodología se propone por su carácter innovador posibilitado por las herramientas electrónicas actuales; porque es una metodología utilizada por otras EFS y que puede importarse y, fundamentalmente en la temática de fiscalización operativa de la implementación de ODS porque aporta información sobre las partes interesadas y ayuda a cumplir el principio de no dejar a nadie atrás; recopila la información de manera electrónica y contribuye a dar robustez a los resultados de la auditoría.

Los pasos para la implementación de la metodología Q en las auditorías se clasifican en los seis siguientes: Definición del objeto de trabajo; muestra de encuestados; construcción de frases y constructos; recolección de datos; proceso analítico y, finalmente, incorporación de hallazgos de auditoría.

14. https://www.globalreporting.org/public-policy-partnerships/sustainable-development/integrating-sdgs-into-sustainability-reporting/?utm_source=google&utm_medium=social&utm_campaign=sdgreportingpub

15. McKeown, B., & Thomas, D. (1988). *Quantitative applications in the social sciences, No. 66.Q methodology.* Sage Publications, Inc.

En el link que se indica en la siguiente nota[16] se facilita el vínculo al informe elaborado por la Contraloría General de la República de Costa Rica, donde puede contrastarse la utilización de la metodología Q en un informe de auditoría de esta EFS.

Herramienta para el análisis y visualización de vinculaciones de los ODS

Nos hemos referido reiteradamente a que la Agenda 2030 es integradora y que este aspecto debe tenerse en cuenta tanto en la implementación de los ODS como en la fiscalización de los mismos. A estos efectos, puede ser de utilidad conocer la herramienta de análisis y visualización de los ODS que se puede consultar en el link que se ofrece: https://sdginterlinkages.iges.jp/index.html.

5. Conclusión

Si queremos demostrar el valor y beneficio de las Entidades Fiscalizadoras Superiores y marcar la diferencia en la vida de los ciudadanos, habrá que empeñarse con innovación e ilusión en la tarea. Habrá que buscar y experimentar nuevas herramientas, crecer profesionalmente y buscar la calidad y el impacto de nuestro trabajo de forma continuamente renovada.

La Agenda 2030 y los ODS implican directamente a las EFS y al personal que prestamos nuestro servicio en ellas. Nuestras actuaciones pueden colaborar en no dejar a nadie atrás, en hacer un mundo sostenible tanto económico, como social y medioambientalmente.

Si conseguimos incorporar y asimilar en nuestro modo de hacer a todas las partes interesadas el impacto de los informes de las EFS crecerá exponencialmente.

La aplicación del ISAM colabora a que las EFS hagan realidad estos anhelos que acabo de expresar.

16. https://cgrfiles.cgr.go.cr/publico/docsweb/documentos/publicaciones-cgr/otras-publicaciones/informe-compras-publicas.pdf

Sostenibilidad ambiental y delimitación de aspectos ambientales en el marco de la actuación fiscalizadora del Tribunal de Cuentas de España

MANUEL SUEIRAS PASCUAL

Subdirector Jefe de la Asesoría Jurídica del Departamento Tercero de Fiscalización del Tribunal de Cuentas de España

MANUEL LAGARÓN COMBA

Jefe de Grupo de Unidad Fiscalizadora del Departamento Segundo de Fiscalización del Tribunal de Cuentas de España

RESUMEN

Fiscalizar bajo los principios de legalidad, eficiencia y economía es algo perfectamente aplicable a cualquier actividad que impacte directa o indirectamente con el medio ambiente. No obstante, la adopción por parte del Tribunal de Cuentas de España de un criterio añadido que sirve de referencia, como es el de sostenibilidad ambiental, permite delimitar aún más el ámbito objetivo de sus fiscalizaciones, lo que redunda en una mayor eficacia a la hora de obtener buenos resultados.

Por su parte, la delimitación de los aspectos medioambientales, y su ordenación en función de su relevancia, es un proceso que permite a cualquier órgano fiscalizador que haya decidido afrontar fiscalizaciones medioambientales ser más eficiente en la consecución de sus metas. Dicho proceso acota en gran medida el ámbito objetivo de lo que se pretende analizar, de modo que, al orientar los trabajos de revisión directamente hacia lo que resulta verdaderamente significativo y relevante para el medio ambiente, se consigue optimizar los recursos destinados al procedimiento de verificación.

PALABRAS CLAVE

Sostenibilidad ambiental
Aspectos ambientales | Delimitación
Fiscalización medioambiental
Tribunal de Cuentas

ABSTRACT

Control under the principles of legality, efficiency and economy is perfectly applicable to any activity that directly or indirectly impacts on the environment. However, the choice by the Spanish Court of Audit of the environmental sustainability as principle or criterion added to serve as a reference for their environmental audits allows to define the objective scope even further, which, again, results in greater effectiveness at the time to get its targets.

The delimitation of environmental aspects and its ranking according to their relevance is a process that enables the external control bodies that decide to undertake environmental audits to be more efficient in the audit results obtaining. This process limits to a large extent the scope of what is intended to be analyzed, so that by directing the review work directly towards where it is truly significant and relevant to the environment, it lets optimize the resources devoted to the checking procedure.

KEYWORDS

Environmental sustainability
Environmental aspects | *Delimitation*
Environmental Audit | *Spanish Court of Audit*

«La tierra no es herencia de nuestros padres
sino préstamo de nuestros hijos»
Proverbio amerindio

1. Introducción

Desde la modificación introducida en el año 2015[1], el artículo 9.1 de su Ley Orgánica 2/1982 dispone que *«la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas se referirá al sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia, economía, transparencia, así como a la sostenibilidad ambiental y la igualdad de género»*. Exponer y analizar, en particular, las consecuencias que este relevante cambio normativo tienen en la determinación y en el alcance de la actividad fiscalizadora actual del Tribunal de Cuentas constituye la razón de ser del presente artículo.

Para ello, comenzaremos en primer lugar acercándonos al propio y siempre difícil concepto de la *«sostenibilidad ambiental»,* al que se hace referencia expresa en el precepto legal transcrito y al que se relaciona directamente con el más conocido y estudiado concepto del *«desarrollo sostenible»,* que fue definido ya en 1987 en el famoso «Informe Brundtland»[2], como aquel desarrollo que permite satisfacer las necesidades de las presentes generaciones, pero sin comprometer la capacidad de las futuras generaciones para satisfacer, a su vez, sus propias necesidades.

En ese mismo sentido se pronunció el artículo 2 de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, cuyo Título III está dedicado específicamente a la «Sostenibilidad medioambiental»[3], según el cual *«se entiende por economía (o desarrollo) sostenible un patrón de crecimiento que concilie el desarrollo económico, social y ambiental en una economía productiva y competitiva, que favorezca el empleo de calidad, la igualdad de oportunidades y la cohesión social, y que garantice el respeto ambiental y el uso racional de los recursos naturales, de forma que permita satisfacer las necesidades de las generaciones presentes sin comprometer las posibilidades de las generaciones futuras para atender sus propias necesidades»*, incorporándose así en nuestra regulación positiva los conceptos de desarrollo sostenible y de solidaridad intergeneracional, mediante una redacción que nos remite directamente al citado Informe Brundtland.

Llegados a este punto, podríamos intentar definir ya la sostenibilidad ambiental como la capacidad de los seres humanos de mantener el Medio Ambiente en su productividad y diversidad a lo largo del tiempo, con especial cuidado de la preservación de los recursos

1. Por la Ley Orgánica 3/2015, de 30 de marzo, de control de la actividad económico-financiera de los Partidos Políticos, por la que se modifican la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los Partidos Políticos, la Ley Orgánica 6/2002, de 27 de junio, de Partidos Políticos y la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas («B.O.E.» 31 de marzo).
2. *«Nuestro futuro Común»* (Informe Brundtland). Capítulo 2. Hacia el desarrollo sostenible. Comisión Mundial de Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente. 42ª Conferencia Mundial sobre el Medio Ambiente y Desarrollo, año 1987.
3. Hacia el desarrollo sostenible. Comisión Mundial de Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente. 42ª Conferencia Mundial sobre el Medio Ambiente y Desarrollo, año 1987.

naturales, es decir, explotándolos siempre por debajo de su límite de renovación; pero fomentando, al mismo tiempo, una responsabilidad consciente sobre lo ecológico y buscando un crecimiento basado en la cohesión social y en el desarrollo humano.

Ahora bien, al lado de este concepto de «sostenibilidad ambiental» que acabamos de presentar, y al que inmediatamente volveremos, hay otro concepto que también va a resultar fundamental para poder aproximarse con rigor y profundidad a la nueva tarea que deberá realizar el Tribunal de Cuentas en este ámbito de las fiscalizaciones medioambientales; y ese concepto es el de los *«aspectos* (y con ellos los impactos) *ambientales»,* de la concreta actividad pública a fiscalizar. Es decir, se trataría ahora de delimitar y determinar por qué los aspectos ambientales son tan importantes y por qué su análisis resultará clave para afrontar con éxito las fiscalizaciones medioambientales.

La Norma UNE-EN ISO 14001:2015 de Sistemas de gestión ambiental entiende por aspecto ambiental *«un elemento que deriva de la actividad empresarial de la organización (ya sea un producto o un servicio) y que tiene contacto o puede interactuar con el medio ambiente generando un impacto»*. Es decir, se trata de un «algo» (el aspecto) que va a generar otro algo (el impacto). Y tal impacto, como analizaremos con detalle más adelante, es el cambio que se produce en el Medio Ambiente, ya sea adverso o beneficioso, como resultado, ya sea directo o indirecto, ya sea total o parcial, de los propios aspectos ambientales derivados de aquella actividad.

Es decir, para conocer cómo debería el Tribunal de Cuentas adentrarse en el análisis de las actividades económico-financieras del sector público, desde el prisma específico de su sostenibilidad ambiental, es preciso no sólo determinar y delimitar qué se entiende por esta última, sino también y además conocer y precisar cómo y en qué medida toda actuación de los entes o poderes públicos, en general, no solo constituye en sí misma un aspecto ambiental a analizar, sino que también genera, a su vez, un impacto ambiental que se debe valorar y contabilizar, al provocar dicho aspecto ambiental determinados cambios en el propio entorno en el que se desenvuelve esa actividad pública.

Por ello, emprender una fiscalización medioambiental en el marco de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas conlleva la necesidad de llegar a conocer razonablemente los aspectos ambientales que se derivan de las actividades realizadas por las entidades públicas a fiscalizar. En este contexto tienen cabida tanto las instituciones u organismos que componen el ámbito subjetivo del órgano fiscalizador como las políticas, estrategias, planes, programas y proyectos que aquéllas puedan desarrollar en el ejercicio de sus propias funciones públicas.

Una vez identificados y delimitados tales aspectos, el fiscalizador ya puede decidir cómo enfocar su fiscalización; es decir, si orientarla desde la perspectiva del cumplimiento de la legalidad ambiental; o bien determinar el grado de alcance de los objetivos de la política, estrategia o plan medioambiental correspondiente; o bien analizar la eficiencia del sistema de gestión ambiental de la entidad fiscalizada; o bien determinar el grado en el que el criterio de sostenibilidad ambiental ha sido aplicado y alcanzado en la gestión medioambiental de la entidad pública objeto de control, entre otras opciones.

Comenzaremos, en primer lugar, por aproximarnos un poco más al concepto de la sostenibilidad ambiental.

2. La sostenibilidad ambiental en el ámbito del TCU

De acuerdo con los Principios 5 a 7 de la ISSAI 12[4], las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFSs) deben ser receptivas y adaptarse a los entornos cambiantes y a los riesgos emergentes, comunicarse con los actores implicados de manera eficaz y ser una fuente creíble de conocimiento así como de orientación independiente y objetiva que apoye los cambios beneficiosos en el sector público.

En su virtud, todas las EFSs, y entre ellas el Tribunal de Cuentas, deberán adaptarse a la nueva realidad derivada de la exigencia sobrevenida de fiscalizar la sostenibilidad ambiental, cuando ello les sea demandado, adquiriendo, primero, y demostrando después, esa adquisición, así como el manejo adecuado, del suficiente conocimiento técnico en dichas materias concretas, de tal modo que les permita desenvolver con criterio, independencia y utilidad real para sus respectivas sociedades, sus funciones fiscalizadoras en temas medioambientales.

En este sentido, verificar adecuadamente el sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público al principio de sostenibilidad ambiental no consistirá solamente en que el Tribunal de Cuentas analice el cumplimiento o no de una determinada normativa medioambiental que resulte aplicable, ni en que verifique la efectiva implementación o no de una política ambiental concreta, ni tampoco en que controle la actividad o la contabilidad medioambiental de una determinada entidad pública fiscalizada. Por el contrario, para dar verdadero cumplimiento al principio de sostenibilidad ambiental, el Tribunal de Cuentas deberá y va a tener que pronunciarse, necesariamente, sobre la procedencia (o no) y la conveniencia (o no) de la permanencia en el tiempo de esa concreta política medioambiental, de esa específica actividad fiscalizada que, como hemos señalado, incide, directa o indirectamente, sobre el medio ambiente que nos rodea, o respecto de esa gestión económica-financiera pública llevada a cabo y que esté siendo fiscalizada, en este caso concreto, desde el punto de vista estricto de su eficiencia y eficacia medioambientales.

Por ello, cualquier estrategia, política, regulación, planificación, programa o actividad pública que contemple, entre sus objetivos, o incida, con sus efectos, en la situación previa y/o en la conservación posterior de los recursos naturales, resultará obviamente susceptible de ser valorada en los precitados términos para analizar y concretar su sostenibilidad medioambiental, en la medida en que, a lo largo de su implementación, se podrá observar y determinar si dichos objetivos y/o efectos, tanto los positivos como los negativos, se habrían producido finalmente o no y en qué específicas medidas lo han sido cada uno. Para ello, lógicamente, será preciso contar con los necesarios indicadores de cumplimiento y de ejecución, adecuados y eficaces para poder evaluar y para poder concluir si ese principio de la sostenibilidad ambiental se ha respetado o no.

4. ISSAI 12 aprobada por la INTOSAI en el año 2013 y titulada *«El valor y beneficio de las Entidades Fiscalizadoras Superiores. Marcando la diferencia en la vida de los ciudadanos»*.

En buena medida, la clave de la cuestión radicaría en comprobar de qué manera la información o evolución proporcionadas por los indicadores específicamente considerados para la actividad pública analizada, a lo largo del periodo de vigencia objeto de análisis, puede permitir afirmar (o no) que la misma cumple con la cualidad de ser sostenible desde el punto de vista medioambiental, especialmente en lo referente a la preservación de los recursos naturales. A modo de ejemplo y en el específico ámbito de la contaminación ambiental, esa preservación puede ser entendida como la cualidad de protección del aire que todos necesitamos y respiramos y también de sus igualmente necesarias pureza y/o calidad, estandarizadamente consideradas, evitando para ello al menos el incremento anual de nuevas emisiones antropogénicas a la atmósfera, con respecto de los niveles anteriores analizados.

Siguiendo con la precisión del propio concepto, la famosa *«Carta de Aalborg»,* aprobada en la «Conferencia Europea sobre Ciudades Sostenibles» celebrada en la localidad de Aalborg (Dinamarca), el 27 de mayo de 1994, y renovada en el año 2004 en la nueva «Conferencia Aalborg +10», que ya ha sido firmada en la actualidad por más de medio millón de gobiernos municipales europeos, miles de ellos españoles, contiene en su texto original los llamados *«principios de desarrollo sostenible»*[5] , entre los que expresamente se incluye el *«principio de sostenibilidad ambiental»,* para el que específicamente se requiere lo siguiente:

- No superación por el consumo de recursos renovables, especialmente los hídricos y energéticos, de la capacidad de los ecosistemas para su reposición.
- No desbordamiento, por el ritmo de consumo de los recursos no renovables, del ritmo de sustitución natural de los recursos renovables duraderos.
- No superación por el ritmo de emisión de contaminantes de la capacidad del aire, el agua y el suelo para su absorción y procesamiento.

En nuestro Derecho positivo podemos acudir a normas como la *Ley 3/2013, de 20 de mayo, de impulso y ordenación de las infraestructuras de telecomunicaciones de Galicia*, que bajo la específica rúbrica de «Principio de sostenibilidad ambiental», incluye su artículo 12, según el cual *«El sector público autonómico, las entidades locales y sus organismos públicos, así como los operadores, tanto públicos como privados, usarán las tecnologías de la información y comunicación de conformidad con el principio de sostenibilidad ambiental»,* explicando literalmente, a continuación, que ello significa que *«deberán utilizar, en la medida de lo posible, en la instalación, el mantenimiento, la reparación o la sustitución de las infraestructuras de telecomunicaciones y redes públicas de comunicaciones electrónicas, las mejores tecnologías disponibles que sean respetuosas con el medio ambiente, especialmente aquellas que sean eficientes desde un punto de vista energético»*.

5. Un ejemplo de ello es el Decreto 211/2009, de 11 de septiembre, de la Comunidad Autónoma de Extremadura, por el que se aprueba definitivamente el Plan Territorial del entorno del embalse de Alqueva, el cual señala en su artículo 2, relativo a los principios, que *«Son principios que inspiran el Plan Territorial y deben informar su gestión, ejecución y aplicación, en el marco de la Ley 15/2001, de 14 de diciembre, del Suelo y Ordenación Territorial de Extremadura, y de la Carta de Aalborg»,* entre otros, *«los principios de desarrollo sostenible contenidos en la carta de Aalborg»*.

3. Los aspectos ambientales en el marco de la actuación fiscalizadora del Tribunal de Cuentas de España

Como ya se ha señalado en el apartado 1. INTRODUCCIÓN, emprender una fiscalización medioambiental en el marco de la Ley Orgánica del TCu conlleva la necesidad de llegar a conocer razonablemente los aspectos ambientales que se derivan de las actividades realizadas por las entidades públicas a fiscalizar.

Así, una vez identificados y delimitados tales aspectos, el fiscalizador ya puede decidir cómo enfocar su fiscalización. En este sentido, la *Norma UNE-EN ISO 14001:2015*[6] establece que una organización debe determinar los aspectos ambientales de las actividades, productos y servicios que pueda controlar y aquéllos en los que pueda influir, así como sus impactos ambientales asociados.

Como ya se ha adelantado, dicha *Norma* entiende por aspecto ambiental *«un elemento que deriva de la actividad empresarial de la organización (ya sea producto o servicio) y que tiene contacto o puede interactuar con el medio ambiente generando un determinado impacto»*. Tal impacto es el cambio o afectación que se produce en el medio ambiente, ya sea adverso o beneficioso, como resultado total o parcial de los aspectos ambientales derivados de la actividad.

Pues bien, para facilitar la comprensión del concepto, se exponen a continuación dos ejemplos de aspectos ambientales originados en diferentes entornos, como son un municipio costero o la construcción de una carretera pública:

ACTIVIDAD GENERADORA	ASPECTO AMBIENTAL OBSERVADO	INDICADOR	IMPACTO
Limpieza de la playa al comienzo de la temporada	Generación de residuos orgánicos	Tm/año	Contaminación de suelos, aguas superficiales, emisión de gases, destrucción del paisaje, focos infecciosos, etc.
Maquinaria de limpieza de playa	Generación de ruido en la arena	N.º de denuncias	Impacto acústico sobre fauna, flora y usuarios.

ACTIVIDAD GENERADORA	ASPECTO AMBIENTAL OBSERVADO	INDICADOR	IMPACTO
Adaptación del terreno	Remoción de la capa terrestre	Tm de terreno remozado	Disminución de la capa vegetal del suelo
Tala	Tala de árboles	N.º de ejemplares afectados	Fragmentación del hábitat
Uso de maquinaria pesada	Quema de combustibles sólidos	N.º de superaciones de 125 $\mu g/m^3$ y N.º de superaciones de 40 $\mu g/m^3$	Contaminación por SO_2 y por NO_2

6. **Norma UNE-EN ISO 14001:2015** de Sistemas de gestión ambiental. Requisitos con orientación para su uso, 3.ª edición de 15 de septiembre de 2015.

Además de aquellos aspectos ambientales sobre los cuales la organización tiene pleno control de su gestión, también llamados aspectos ambientales **directos**, hay que considerar los llamados aspectos ambientales **indirectos**, que, al contrario que los anteriores, surgen como consecuencia de las actividades que puedan producir impactos ambientales significativos, pero sobre los que la organización de que se trate no tiene pleno control de la gestión.

A este respecto, el *Reglamento (UE) 2017/1505 de la Comisión* señala entre los aspectos ambientales directos[7]:

a. Emisiones atmosféricas;
b. Vertidos al agua, incluidas las subterráneas;
c. Generación, reciclado, reutilización, transporte y eliminación de residuos sólidos y de otra naturaleza, en particular, los residuos peligrosos;
d. Utilización y contaminación del suelo;
e. Uso de energía, recursos naturales y materias primas;
f. Uso de aditivos y auxiliares, así como de productos semielaborados;
g. Problemas locales como ruido, vibraciones, olores, polvo, apariencia visual, etc.

Mientras que entre los aspectos ambientales indirectos, señala entre otros los siguientes:

h. Los relacionados con el ciclo de vida de los servicios y los productos en los que puede influir la organización como la adquisición de materias primas, contratación, transporte, reciclaje, etc.;
i. Inversiones de capital, concesión de préstamos y seguros;
j. Comportamiento ambiental y prácticas de los contratistas; subcontratistas y proveedores.

Aunque la *Norma ISO* no lo indica de forma explícita (el *Reglamento* sí lo hace), es muy conveniente que toda esta información recopilada forme parte de un **Registro de Aspectos Ambientales**, y que dicha información sea actualizada conforme se vayan produciendo cambios en estos aspectos o en los impactos que puedan producir.

Este registro se convertiría así en una herramienta fundamental para que el fiscalizador pueda orientar su análisis medioambiental directamente sobre aspectos relevantes y no sobre otros que, aun siendo propios de la gestión general de una organización, en realidad no tengan ninguna connotación medioambiental apreciable.

Por otra parte, el *Reglamento (UE) 2017/1505* también establece el procedimiento de evaluación y determinación del carácter **significativo** de los aspectos ambientales, concretándolo del siguiente modo:

En primer lugar, resulta preciso tener en cuenta, entre otros, los siguientes elementos:

1. Los posibles daños o beneficios para el medioambiente, incluida la biodiversidad;
2. La situación del medio ambiente, como pueda ser su fragilidad o vulnerabilidad;
3. La amplitud, el número, la frecuencia y la reversibilidad del aspecto o impacto;
4. Las opiniones de las partes interesadas, incluidos los trabajadores de la organización.

7. **Reglamento (UE) 2017/1505** de la Comisión, de 28 de agosto de 2017, por el que se modifica el Reglamento EMAS de auditoría y sistema de gestión medioambiental.

Una vez considerados los elementos anteriores, la organización debe evaluar el carácter significativo de sus aspectos e impactos ambientales, para lo cual ha de conocer:

a. Los datos disponibles sobre el consumo de materiales, energía, vertidos, residuos y emisiones;
b. Las actividades de la organización que están reguladas por la legislación ambiental;
c. Las actividades de contratación;
d. Las actividades que tengan costes y beneficios ambientales más significativos.

Por lo tanto, un aspecto ambiental sería fiscalizable en la medida en que cumpliera los siguientes requisitos:

1. Que sea generado por la organización

2. Que afecte al medio ambiente

3. Que sea significativo

El *Reglamento*, en el apartado 4 de su Anexo I, establece que:

> *«La organización debe determinar todos los aspectos ambientales directos e indirectos que tengan un impacto positivo o negativo sobre el medio ambiente, cualificados y cuantificados según convenga, y compilar un registro de los aspectos ambientales identificados».*

Ahora bien, ¿qué pasaría si la organización no dispusiera de dicho registro o, sencillamente, no hubiera podido determinar los aspectos ambientales que puedan causar impacto medioambiental por su actividad?

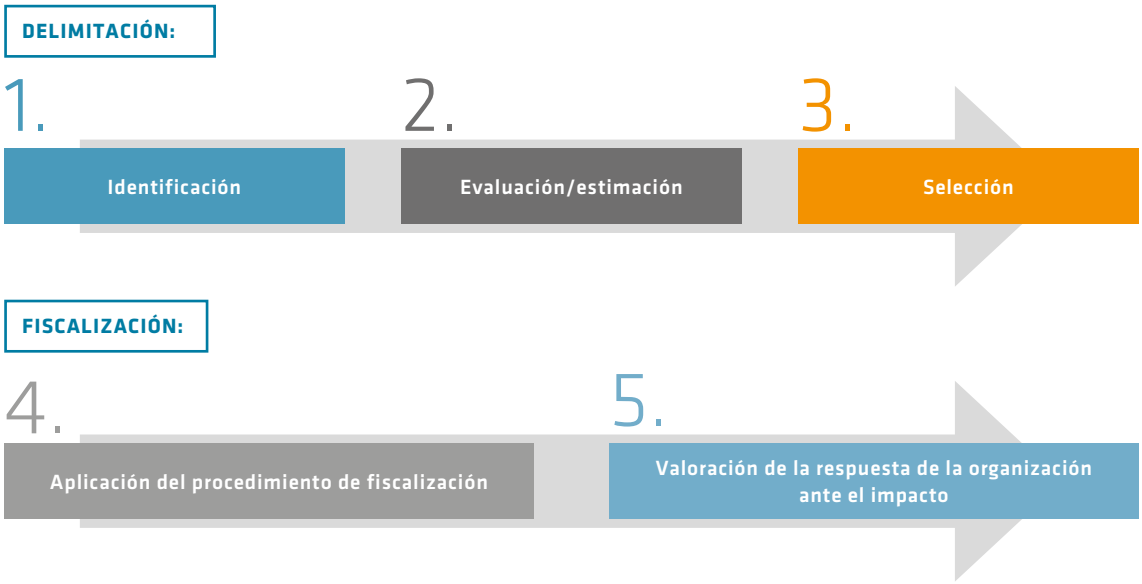
En este caso, el fiscalizador no tendría otra opción que intentar identificarlos *motu proprio* al comienzo de sus actuaciones, y, posteriormente, evaluarlos en función de su relevancia y seleccionarlos para poder emprender la fiscalización de una forma más orientada. Este proceso constituye la fase de delimitación.

En la esfera pública, todas las organizaciones que formen parte tanto de la Administración General del Estado como de las comunidades autónomas, entidades locales y de la Seguridad Social, así como organismos autónomos, sociedades estatales, fundaciones y demás empresas y entidades públicas deben también determinar los aspectos ambientales de sus actividades, productos y servicios, tanto los que puedan controlar (directos) como aquéllos en los que puedan influir (indirectos), así como también sus impactos ambientales asociados.

En el caso de que la organización mantuviera un registro de aspectos ambientales, la situación para el fiscalizador sería perfectamente abordable, puesto que así, éste podría dirigir sus actuaciones sobre unos aspectos ya delimitados previamente por aquélla. Esto le permitiría

escogerlos en función de su relevancia. Luego, tras aplicar un procedimiento de fiscalización, podría valorarse la respuesta que la organización está dando ante el impacto producido por el aspecto ambiental analizado. Este proceso constituye la fase de fiscalización.

En resumen, éstas serían ambas fases:



Pero, de nuevo, ¿qué pasaría en el caso de que tal registro no existiera?

En el ámbito que nos ocupa, y teniendo en cuenta la gran variedad de entidades y organizaciones y, por tanto, de aspectos ambientales que serían objeto de consideración, conviene delimitar toda esa casuística para las distintas áreas en las que puedan dividirse los trabajos de fiscalización de una organización pública. Por ejemplo:

3.1. Área de contratación

El objetivo en esta área sería identificar, dentro de toda la actividad contratante de una entidad pública, todos aquellos aspectos ambientales relevantes que subyacen básicamente del cumplimiento de los requisitos previstos en la *Ley 9/2017 de Contratos del Sector Público*[8].

Téngase en cuenta que ya en el Preámbulo de esta ley se cita la obligación de los órganos de contratación de velar por que el diseño de los criterios de adjudicación permita obtener obras, suministros y servicios de gran calidad, concretamente mediante la inclusión de aspectos medioambientales vinculados al objeto del contrato.

Además, la aprobación del *Plan de Contratación Pública Ecológica de la Administración General del Estado, sus organismos autónomos y las entidades gestoras de la Seguridad Social (2018-2025)*, en vigor desde febrero de 2019, define la contratación pública ecológica como

8. **Ley 9/2017, de 8 de noviembre**, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las *Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014*.

«el proceso a través del cual las autoridades adquieren bienes, obras y servicios con un impacto medioambiental reducido durante su ciclo de vida, en comparación con el de otros bienes, obras y servicios con la misma función primaria que se adquieran en su lugar»[9]. Ello trae consigo el objetivo de promover la adquisición por parte de la Administración pública de bienes, obras y servicios con el menor impacto medioambiental posible.

Con todo ello, ya no quedaría más que, de los contratos que en forma de muestra se haya decidido comprobar por parte del equipo fiscalizador, intentar identificar cuáles son los aspectos ambientales, en este caso indirectos, que emanan de la aplicación de la propia norma general, teniendo en cuenta, entre otros, los siguientes requisitos:

a) Prohibición de contratar:
   a.1) No podrán contratar con las entidades previstas en la Ley las personas que hayan sido sancionadas con carácter firme por infracción grave en materia profesional que ponga en entredicho su integridad, o por infracción muy grave en materia medioambiental de conformidad con lo establecido en la normativa vigente (Art. 71).

b) En cuanto a la solvencia técnica o profesional del empresario:
   b.1) En los contratos de obras, ésta deberá ser acreditada, entre otros, y a elección del órgano de contratación, mediante indicación de las medidas de gestión medioambiental que el empresario podrá aplicar al ejecutar el contrato, siempre que sea un caso adecuado (Art. 88).

   b.2) En los contratos de servicios, la solvencia técnica o profesional de los empresarios deberá apreciarse teniendo en cuenta sus conocimientos técnicos, eficacia, experiencia y fiabilidad, lo que deberá acreditarse mediante medidas de gestión medioambiental que el empresario podrá aplicar al ejecutar el contrato (Art. 90).

c) En lo relativo al cumplimiento de las normas de gestión medioambiental se establece:
   c.1) En los contratos sujetos a una regulación armonizada, cuando los órganos de contratación exijan como medio para acreditar la solvencia técnica o profesional la presentación de certificados expedidos por organismos independientes que acrediten que el licitador cumple determinadas normas de gestión medioambiental, harán referencia al sistema comunitario de gestión y auditoría medioambientales (EMAS) de la Unión Europea, o a otros sistemas de gestión medioambiental reconocidos internacionalmente (Art. 94).

   c.2) Los órganos de contratación reconocerán los certificados equivalentes expedidos por organismos establecidos en cualquier Estado miembro de la Unión Europea y también aceptarán otras pruebas de medidas equivalentes de gestión medioambiental que presente el licitador, y, en particular, una descripción de las medidas de gestión medioambiental ejecutadas, siempre que el licitador demuestre que dichas medidas son equivalentes a las exigidas con arreglo al sistema o norma de gestión medioambiental aplicable (Art. 94).

9. **Orden PCI/86/2019, de 31 de enero**, por la que se publica el Acuerdo del Consejo de Ministros de 7 de diciembre de 2018, por el que se aprueba el *Plan de Contratación Pública Ecológica de la Administración General del Estado, sus organismos autónomos y las entidades gestoras de la Seguridad Social*.

d) En lo concerniente a las etiquetas:

d.1) A los efectos de esta Ley, se entenderá por «etiqueta»: cualquier documento, certificado o acreditación que confirme que las obras, productos, servicios, procesos o procedimientos de que se trate cumplen determinados requisitos (Art. 127).

d.2) Cuando los órganos de contratación tengan la intención de adquirir obras, suministros o servicios con características específicas de tipo medioambiental, social u otro, podrán exigir, en las prescripciones técnicas, en los criterios de adjudicación o en las condiciones de ejecución del contrato, una etiqueta específica como medio de prueba de que las obras, los servicios o los suministros cumplen las características exigidas (Art. 127).

e) Respecto de la mesa de contratación u órgano de contratación equivalente, éste podrá pedir justificación a los licitadores sobre lo que se refiere a los siguientes valores (Art. 149):
   - El ahorro que permita el procedimiento de fabricación, los servicios prestados o el método de construcción;
   - Los órganos de contratación rechazarán las ofertas si comprueban que son anormalmente bajas porque vulneran, entre otras, la normativa sobre obligaciones aplicables en materia medioambiental.

f) Por lo que se refiere a las obligaciones en materia medioambiental, los órganos de contratación tomarán las medidas pertinentes para garantizar que en la ejecución de los contratos los contratistas cumplen, entre otras, las obligaciones aplicables en materia medioambiental establecidas en el derecho de la Unión Europea, el derecho nacional, los convenios colectivos o por las disposiciones de derecho internacional medioambiental que vinculen al Estado (Art. 201).

g) Respecto de las condiciones especiales de un contrato medioambiental, los órganos de contratación podrán establecer condiciones especiales de ejecución de tipo medioambiental que persigan: la reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero, contribuyéndose así a dar cumplimiento al objetivo que establece el artículo 88 de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible; el mantenimiento o mejora de los valores medioambientales que puedan verse afectados por la ejecución del contrato; una gestión más sostenible del agua; el fomento del uso de las energías renovables; la promoción del reciclado de productos y el uso de envases reutilizables; o el impulso de la entrega de productos a granel y la producción ecológica (Art. 202).

h) Los subcontratistas quedarán obligados solo ante el contratista principal que asumirá, por tanto, la total responsabilidad de la ejecución del contrato frente a la Administración, con arreglo estricto a los pliegos de cláusulas administrativas particulares o documento descriptivo, y a los términos del contrato, incluido el cumplimiento de las obligaciones en materia medioambiental, social o laboral a que se refiere el artículo 201 (Art. 215).

i) Proteger el dominio público que quede vinculado a la concesión, en especial, preservando los valores ecológicos y ambientales del mismo (Art. 258).

Finalmente, un análisis de la muestra de los contratos suscritos por la entidad fiscalizada permitiría al equipo de fiscalización cumplimentar una matriz de control en la que habría que consignar, contrato por contrato del conjunto de la muestra, y para cada actividad que

se considere generadora de un posible impacto, el aspecto ambiental observado y, en los casos en los que sea posible, un indicador que permita evaluar dicho impacto de forma objetiva como relevante o **significativo.**

Para ello, y teniendo en cuenta el volumen de contratación que afecte a cada actividad generadora de impacto, pueden utilizarse valores como, entre otros: riesgo grave, riesgo moderado, riesgo extremo; o riesgo significativo, riesgo no significativo; o riesgo valor 1, valor 2, valor 3, etc.

ACTIVIDAD GENERADORA	ASPECTO AMBIENTAL OBSERVADO	INDICADOR	IMPACTO
Contratación bienes y servicios	No hay inclusión de aspectos ambientales vinculados al objeto de los contratos	_	Riesgo significativo
Contratación obras	No se contrata con infractores medioambientales graves	_	_
Contratación bienes y servicios	No se exigen etiquetas medioambientales	_	Riesgo significativo
Contratación de obras	No hay condiciones de ejecución medioambientales	_	Riesgo significativo

Fuente: Elaboración propia.

De este modo, el fiscalizador ya dispone de una herramienta de trabajo que le permite conocer de forma inmediata, no sólo si el fiscalizado está cumpliendo con la legalidad contractual en su perspectiva medioambiental, sino que puede determinar qué contratos formalizados pueden generar algún tipo de impacto sobre el medio ambiente, poniendo así sobre ellos especial atención a la hora de fiscalizarlos.

Por ejemplo: el Ministerio de Defensa contrata con una empresa estadounidense con filial en España el suministro a granel de combustible de aviación, el cual ha de ser depositado en una base aérea insular.

En este caso, el fiscalizador no sólo comprobará la legalidad de la tramitación de la licitación, adjudicación y formalización del proceso contractual, sino que tendrá también en cuenta el cumplimiento de los requisitos medioambientales previstos en la normativa aplicable para el traslado y depósito del combustible, de modo que su posible incumplimiento aflore aspectos ambientales que puedan impactar con el medio ambiente de forma relevante.

3.2. Área de Recursos Humanos

El objetivo en esta área consiste en identificar aspectos ambientales, en este caso directos, que subyacen de la ejecución del Plan de Gestión de Riesgos Laborales de una entidad pública, en su caso, y de la aplicación de la normativa de salud e higiene en el trabajo en general.

a) Prevención de riesgos laborales
   Convendría llevar a cabo procedimientos de identificación de los siguientes aspectos generales:

   - Confirmar la vigencia de un Plan de Gestión de Riesgos Laborales o equivalente
   - Comprobar la asignación de recursos humanos y económicos destinados a la gestión del Plan de Riesgos Laborales

- En el caso de un Plan de Riesgos Medioambientales, comprobar que la identificación y evaluación de riesgos de la organización abarque también los riesgos y condiciones laborales.
- Verificar el seguimiento permanente sobre la evolución de los riesgos laborables actualizados con los avances tecnológicos que permitan disminuirlos
- Búsqueda de alternativas posibles que permitan optimizar los sistemas habituales de transporte al centro de trabajo por otros más ecológicos
- Búsqueda por parte de la organización de mecanismos que reduzcan la siniestralidad laboral
- Participación de los representantes laborales en la gestión medioambiental de la empresa
- Facilitar conocimientos medioambientales a los trabajadores o a sus representantes a efectos de su participación en el sistema de gestión medioambiental de la organización, especialmente en materia de los productos y sustancias empleadas en la producción.

b) Salud e higiene en el trabajo

En este apartado podrían llevarse a cabo procedimientos de identificación de los siguientes aspectos generales:

- Verificar la existencia de un registro de bajas laborales
- Análisis de la evolución de la plantilla de trabajadores de la organización en materia de bajas laborales, especialmente de las de larga duración.
- Análisis de posibles demandas emprendidas por los trabajadores contra la organización derivadas de enfermedades laborales
- Análisis de costes derivados de dichas bajas de larga duración
- Consulta a expertos en salud respecto del origen de bajas laborales de larga duración derivadas de posibles enfermedades profesionales
- Determinación de posibles riesgos laborales derivados de riesgos medioambientales manifestados o latentes

Finalmente, la elaboración de los puntos anteriores en el área de Recursos Humanos de la entidad fiscalizada permitiría al equipo de fiscalización cumplimentar una matriz de control en la que habría que consignar, para cada actividad que se considere generadora de un posible impacto, el aspecto ambiental observado y, en los casos en los que sea posible, un indicador que permita evaluar dicho impacto de forma objetiva como relevante o **significativo.** Para ello, también se pueden utilizar valores como, entre otros, riesgo grave, riesgo moderado, riesgo extremo; o riesgo significativo, riesgo no significativo; o riesgo valor 1, valor 2, valor 3, etc.

ACTIVIDAD GENERADORA	ASPECTO AMBIENTAL OBSERVADO	INDICADOR	IMPACTO
Prevención de riesgos laborales	No hay un sistema de control de riesgos laborales en vigor	_	Riesgo significativo
Prevención de riesgos laborales	No hay auditoría de RRHH	_	Riesgo moderado
Salud e higiene	No hay registro de bajas laborales	_	Riesgo significativo

Fuente: Elaboración propia.

3.3. Área de Contabilidad

El objetivo en esta área sería identificar, mediante el análisis de las distintas sub-áreas contables, los aspectos ambientales directos e indirectos que afecten positiva o negativamente al medio ambiente, si bien partiendo de los gastos medioambientales previamente contabilizados.

Para ello convine empezar con los datos disponibles sobre energía consumida, así como los gastos asumidos por gestión de residuos, vertidos y emisiones, con el objetivo de identificar aspectos ambientales a través de su verificación y análisis, según el siguiente detalle:

a) Consumos de energía y otras materias

a.1) Consumo de luz
- Evolución del consumo y obtención de conclusiones
- Medidas tomadas para aumentar la eficiencia energética y resultados evaluables de las mismas

a.2) Consumo de agua
- Evolución del consumo y obtención de conclusiones
- Medidas tomadas para aumentar la eficiencia de su consumo y resultados evaluables de las mismas

a.3) Consumo de hidrocarburos
- Evolución del consumo y obtención de conclusiones
- Medidas tomadas para aumentar la eficiencia energética y resultados evaluables de las mismas

a.4) Consumo de otras materias primas
- Evolución del consumo y obtención de conclusiones

b) Residuos

Procedimiento: comprobación de la vigencia de los apartados a continuación y determinación de los aspectos ambientales que subyacen del estado actual de los mismos.
- Sistema Comunitario de Gestión y Auditoría Medioambiental (EMAS)
- Autorización administrativa de gestión de residuos
- Plan de Riesgos Medioambientales (gestión de residuos)
- Convenios y contratos para su gestión
- Auditorías internas y externas sobre la materia
- Clasificación de residuos por nivel de riesgo
- Detalle de contenedores y de puntos limpios
- Detalle de los niveles de reciclaje por categorías
- Detalle de las observaciones preventivas medioambientales realizadas en materia de residuos

c) Vertidos

Procedimiento: comprobación de la vigencia de los puntos a continuación y determinación de los aspectos ambientales que subyacen del estado actual de los mismos.
- Sistema Comunitario de Gestión y Auditoría Medioambiental (EMAS)
- Plan de Riesgos Medioambientales (gestión de vertidos)
- Autorización administrativa de vertidos al mar (aguas refrigerantes)
- Detección de posibles derrames de efluentes al terreno, a la red de alcantarillado, a cursos fluviales y al mar.

- Realización de simulacros y análisis de los resultados de respuesta
- Contenedores con materiales absorbentes en caso de derrames
- Análisis de los resultados de auditoría interna o externa, en su caso.

d) Emisiones de gases y generación de ruido
Procedimiento: comprobación de la vigencia de los puntos a continuación y determinación de los aspectos ambientales que subyacen del estado actual de los mismos.
- Sistema Comunitario de Gestión y Auditoría Medioambiental (EMAS)
- Autorización administrativa de emisión de gases y generación de ruidos
- Plan de Riesgos Medioambientales (gestión de las emisiones)
- Detalle de los niveles emisiones y detección de posibles excesos sobre los límites establecidos
- Detalle de las denuncias realizadas por actores del entorno en materia de emisión de gases y generación ruidos
- Auditorías internas y externas sobre la materia
- Detalle de las observaciones preventivas medioambientales realizadas en materia de emisiones de gases y generación de ruidos

e) Inversiones medioambientales
Procedimiento: partiendo de la Resolución ICAC, de 25 de marzo de 2002, sobre activos de naturaleza medioambiental, comprobar:

e.1) Que los elementos incorporados al patrimonio de la Organización con el objeto de ser utilizados de forma duradera en su actividad, cuya finalidad principal sea la minimización del impacto medioambiental y la protección y mejora del medio ambiente, incluyendo la reducción o eliminación de la contaminación futura de las operaciones de la entidad, se contabilizan en las correspondientes partidas de la agrupación B) Inmovilizado, del activo del balance de los modelos incorporados en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad.

e.2) Que el registro de los activos, la determinación del precio de adquisición o coste de producción y los criterios de amortización y correcciones valorativas a efectuar se registran teniendo en cuenta las normas de valoración establecidas en el Plan General de Contabilidad y, en particular, según lo previsto en la norma de valoración 3. a) Normas particulares sobre inmovilizado material, letra f) y, en su desarrollo, en la norma tercera.

e.3) En cualquier caso, registrar en el memorando correspondiente los aspectos ambientales directos e indirectos que se observen de las comprobaciones anteriores con la valoración de su impacto en el caso de que ello sea posible.

f) Ingresos medioambientales
Siguiendo el esquema a continuación[10], verificar que los ingresos que se recogerán en las Cuentas Anuales, lo han sido por:
- Venta de estudios, diagnósticos y análisis, servicios, venta de tecnologías limpias, royalties de procesos, marcas y patentes y alquileres y usufructos de activos medioambientales a terceros.
- Residuos a terceros o su tratamiento

10. **Blanco Richart, E. R (2006).** Tesis doctoral *Influencia de la legislación en la información medioambiental suministrada por las empresas (URJC).*

- Subvenciones y ayudas para su política medioambiental
- Premios de excelencia medioambiental obtenidos
- Fiscalidad derivada de la exacción de impuestos ambientales

Finalmente y como en las otras áreas anteriormente descritas, la elaboración de los puntos anteriores permitiría al equipo de fiscalización cumplimentar una matriz de control en la que consignar, para cada actividad que se considere generadora de un posible impacto, el aspecto ambiental observado y que permita evaluar dicho impacto de acuerdo con una calificación objetiva que se estime adecuada.

ACTIVIDAD GENERADORA	ASPECTO AMBIENTAL OBSERVADO	INDICADOR	IMPACTO
Gastos	No se registran cuentas medioambientales. Los gastos se incorporan a la contabilidad general.	_	Desinformación ambiental
Gastos	Incremento del consumo de agua excesivo y no justificado respecto a la media anual	20%	Desatención sobre un recurso natural
Gastos	Reducción del consumo eléctrico anual por instalación de paneles solares	15%	Inversión ambiental eficiente
Inversiones	Las inversiones medioambientales se computan como gastos del ejercicio corriente	_	Desinformación ambiental
Ingresos	Los incentivos medioambientales percibidos del Estado no se registran en cuentas medioambientales. Los incentivos se computan como ingresos en la contabilidad general	_	Desinformación ambiental

Fuente: Elaboración propia.

4. Conclusión

El nuevo marco de fiscalización medioambiental propiciado por la modificación en 2015 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, incorporando la sostenibilidad ambiental como un criterio de fiscalización, trae consigo la aplicación de la delimitación de los aspectos ambientales en el marco de la fiscalización pública. Se trata, como ha quedado expuesto, de una sencilla herramienta que permite al fiscalizador orientar sus actuaciones en un ámbito objetivo más reducido, de modo que evite así la pérdida de tiempos innecesarios para discernir lo que pueda afectar, directa o indirectamente, al medio ambiente y con qué grado de significación, de aquello que no sea aplicable o relevante. Así, la posterior aplicación de los procedimientos de fiscalización sobre tales aspectos será más eficiente a la hora de obtener resultados de fiscalización reseñables.

De forma similar, sobre la evaluación de aspectos ambientales en el ámbito de la auditoría privada, Antonio Carretero Peña afirma en su libro *«Aspectos ambientales. Identificación y evaluación»*, que dicha evaluación: *«... permite ordenar directamente los aspectos ambientales determinando los de mayor significación o relevancia por su posible afección al medio natural, adaptando a los aspectos ambientales los criterios que representan los efectos en el entorno, lo que constituye su ventaja fundamental como herramienta de gestión ambiental al orientar las actuaciones hacia las actividades generadoras o causantes de los efectos»*[11].

11. **Carretero Peña, A (2016):** *Aspectos ambientales. Identificación y evaluación*. AENOR Ediciones, Madrid, p. 38.

Cuentas individuales vs cuentas consolidadas: efectos sobre la sostenibilidad financiera. Una aplicación al sector administrativo de la Junta de Andalucía

ISABEL ROMÁN MARTÍNEZ
Universidad de Granada

CAROLINA IGLESIAS GRANJA
Junta de Andalucía

RESUMEN

El actual modelo de gestión pública es el resultado de un proceso de descentralización de los servicios públicos que ha derivado en una compleja estructura organizativa del Sector Público y, con ello, en una fragmentación de la información. Así, la información económica-financiera rendida por la entidad principal no ofrece una visión global de las actividades económicas que desarrolla, de forma directa e indirecta, en la prestación de los servicios públicos.

Paralelamente, para asegurar la salud financiera de las organizaciones públicas, es un requisito necesario la medición y control de su sostenibilidad financiera. Dado que existe evidencia empírica que relaciona la descentralización con el aumento de la deuda, ocasionando que, en realidad, no se cumpla la disciplina presupuestaria, la elaboración de cuentas consolidadas en el sector público debería ser ya un hecho generalizado en España.

Con el fin de apoyar este requerimiento, en este trabajo se compara la imagen que ofrecerían las cuentas individuales frente a las consolidadas sobre la solvencia de una administración pública. Para ello, tras obtener la información consolidada del sector público administrativo de la Junta de Andalucía, se ha aplicado un conjunto de indicadores financieros a los datos de la entidad dominante y a los datos consolidados. Si bien no se han encontrado grandes diferencias al haber centrado el estudio en el sector administrativo, los resultados permiten anticipar las divergencias que podrían aparecer al considerar el conjunto de entidades que conforman el sector público de la Junta de Andalucía.

PALABRAS CLAVE

Sector Público | Estados Financieros Consolidados | Sostenibilidad Financiera | Descentralización | Junta de Andalucía

ABSTRACT

The current public management model is the result of a decentralization process of public services that has resulted in a complex organizational structure of the Public Sector. Moreover, it has caused a fragmentation of public entities information. Thus, the economic-financial information provided by the main entity does not offer a global vision of the economic activities that it carries out, directly and indirectly, in the provision of public services.

At the same time, the measurement and control of financial sustainability is a necessary requirement to ensure the financial health of public organizations. Given that there is empirical evidence that links decentralization with the increase in debt, causing that, in reality, budgetary discipline is not complied with, the preparation of consolidated accounts in the public sector should already be a generalized fact in Spain

In order to support this requirement, this paper compares the image that individual versus consolidated accounts would offer on the solvency of a public administration. To do this, after obtaining the consolidated information from the administrative public sector of the Junta de Andalucía, a set of financial indicators has been applied to the data of the dominant entity and to the consolidated data. Although no major differences have been found, as the study has focused on the administrative sector, the results allow advancing the differences that it could appear when considering the whole of Junta de Andalucía public sector.

KEYWORDS

Public sector | *Consolidated Financial Statement* | *Financial Sostenibility* | *Decentralization* | *Junta de Andalucía*

1. Introducción

El proceso de descentralización que se ha venido produciendo durante los últimos 30 años en las Administraciones Públicas (en adelante AAPP) bajo el enfoque de la nueva gestión pública (NPM) ha derivado en un aumento de la complejidad en la organización del sector público. Para Cirstea et al. (2017), la gran cantidad y variabilidad de objetivos perseguidos por cada una de las entidades a través de las cuales la administración presta sus servicios, y el requisito primordial de la responsabilidad pública tiene múltiples implicaciones. En lo que respecta a la rendición de cuentas, se produce una fragmentación de la información contable, que diluye la visión global de la actividad económica que desarrolla, ya que los informes anuales tradicionales muestran solamente una imagen parcial de sus actividades económicas y financieras (Tagesson, 2009). De esta forma, el nivel de rendición de cuentas en los gobiernos descentralizados no es satisfactorio, ya que el conjunto existente de informes financieros emitidos bajo los marcos de NPM proporciona una imagen incompleta de las finanzas del gobierno. Esta deficiencia plantea dudas sobre la relevancia de los estados financieros actuales del gobierno para la tarea de lograr la responsabilidad financiera (Zafra-Gómez et al., 2012).

La administración pública debe mantener su capacidad de prestar servicios, actualmente y en un futuro, lo que requiere que sea financieramente sostenible. Pero, la crisis económica de finales de la primera década de este siglo puso en evidencia la fragilidad del sistema económico financiero en España y la dificultad de mantener los compromisos de déficit y deuda adquiridos bajo el Tratado de la Unión Monetaria. Al objeto de impulsar el crecimiento de la economía española y garantizar la financiación del estado del bienestar, y con el fin de fortalecer la confianza en la estabilidad de nuestra economía, se promulgó la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (LOEPSF) (Del Campo-Villares et al., 2017). Esta norma establece tres reglas fiscales para asegurar la estabilidad financiera-presupuestaria de todas las AAPP, que se concretan en un objetivo de estabilidad presupuestaria (déficit), un objetivo de sostenibilidad financiera (deuda) y un límite al crecimiento del gasto público (regla de gasto). De forma complementaria al cumplimiento de estas reglas, desde la entrada en vigor de la LOEPSF, la situación que deben afrontar las AAPP para la instauración de una estabilidad financiero-presupuestaria, lleva consigo el saneamiento de las cuentas públicas, y una gestión pública eficaz, eficiente y sostenible de los recursos públicos. Para ello, es claramente necesario contar con información fiable y completa a partir de la cual cuantificar y evaluar la gestión de los recursos públicos.

La información necesaria para la estimación de los indicadores y ratios pertinentes procede de los estados contables elaborados en la formulación de las cuentas anuales. Pero las cuentas individuales por sí solas no son suficientes para evaluar la verdadera realidad de la administración pública, ya que no contemplan la situación de los entes instrumentales. En este sentido, y en el ámbito municipal, diversos autores encuentran una relación positiva entre el grado de descentralización y el nivel de deuda, concluyendo que los gobiernos locales crean nuevas entidades para asumir, y reflejar en sus estados financieros propios, las deudas municipales (Vicente-Lama et al., 2017). Así, puede decirse que la descentralización ha ocultado la deuda real, y ha ocasionado que, en realidad, no se cumpla la disciplina

presupuestaria (Brusca et al., 2012, Cuadrado et al., 2012). Por ello, se hace ineludible elaborar estados consolidados que reflejen, de forma global, la situación económica, financiera y patrimonial de una administración pública concreta.

En base a lo anterior, el presente trabajo tiene como objetivo plantear un modelo que permita evaluar la sostenibilidad financiera de la administración pública y poner de manifiesto la diferente imagen que ofrecerían las cuentas individuales respecto a las consolidadas. Su finalidad no es otra que aportar nuevas razones que justifiquen la necesidad de elaborar estados financieros consolidados en el ámbito público que reflejen la verdadera situación y actuación de la administración. Para conseguir el objetivo, se ha diseñado primeramente un conjunto de indicadores, que se han aplicado posteriormente a la Junta de Andalucía, concretamente a su sector público administrativo.

Tras esta introducción, en la segunda parte del trabajo se plantea la aplicación, utilidad y dificultades en la elaboración de información consolidada en el ámbito público. A continuación, se aborda el concepto de sostenibilidad financiera y las diferentes dimensiones desde las que puede evaluarse, y se propone un modelo para su medición. En la cuarta parte del trabajo, se aplica a los estados individuales, agregados y consolidados del sector público administrativo andaluz (SPA). Finalmente, se exponen las conclusiones y se proponen medidas a corto y medio plazo que posibiliten la elaboración de los estados contables consolidados.

2. Información consolidada en el sector público: necesidad, dificultades y alcance

2.1. Finalidad de la información consolidada pública

Como es bien sabido, el objetivo de las cuentas anuales consiste en mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial y de ejecución del presupuesto de una entidad. En el ámbito público, esta información debe permitir la determinación de los costes de los servicios públicos y ejercer el control de gestión de los fondos públicos. Pero, si tenemos en cuenta la multiplicidad de entidades de distinta naturaleza jurídica que conforman el sector público en la actualidad, se nubla la imagen fiel del conjunto como unidad cuando se rinden las cuentas anuales de manera individual. En efecto, al tratarse muchos de estos organismos de entidades dotadas de presupuesto propio y gestión económico-financiera independiente, la información ofrecida por las entidades se encuentra dispersa. Por ello, puede decirse sin duda que la descentralización de la gestión conlleva pérdida de información sobre la actuación realizada por la administración pública y sobre su verdadera situación financiera (Tageson and Grossi, 2012).

Además, la existencia de múltiples transacciones entre los distintos organismos y entidades que integran el sector público, impide apreciar realmente su actuación. Por ello, en opinión de Pérez (2010), la mera agregación de las partidas, según su naturaleza, sin la eliminación de las operaciones recíprocas entre las entidades, conlleva una sobredimensión de las cuentas agregadas, distorsionando la realidad económica y patrimonial del sector público. Es a partir de la consolidación de los estados contables cuando podemos representar una visión

global de la actividad económica, financiera y patrimonial del sector público, ofreciendo una mejor información sobre el endeudamiento del conjunto, sobre su tamaño, su crecimiento, el impacto socio-económico de su actividad y su capacidad económica.

Adicionalmente, la formulación de las cuentas anuales consolidadas alberga una serie de aplicaciones y propósitos que no se deben pasar por alto. En concreto, para López-Hernández y Román-Martínez (1997) las cuentas consolidadas permiten reforzar el régimen de control y fiscalización sobre los gastos y el endeudamiento, instituir una política de grupo, medir los riesgos y mejorar la información para las entidades financieras. Por otra parte, una visión global de la actividad económica del conjunto del sector público ofrece mejor información acerca de la capacidad económica del sector para la prestación de los servicios públicos, y posibilita llevar a cabo un análisis de la evolución de la gestión en el tiempo de los servicios prestados por una determinada administración, con independencia del modelo de gestión con el que se prestan los servicios públicos (Condor, 2014).

2.2. Situación actual de la rendición de cuentas consolidadas

Desde un punto de vista conceptual ha quedado clara la conveniencia de que los gobiernos presenten información consolidada, al objeto de disponer de una visión global de las actividades realizadas por el sector público. De esta forma, los principales organismos internacionales de contabilidad han venido desarrollando diversos pronunciamientos para facilitar que entidades del sector público de los diversos países del mundo ofrezcan una información financiera consistente y comparable. En el ámbito que nos ocupa, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad el Sector Público (IPSASB en sus siglas en inglés) actualmente establece la regulación para la elaboración de estados financieros consolidados en las NICSP 35 a 37[1]. Estas normas, basadas en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) para el sector privado números 10 a 12, refuerzan la idea de que la utilidad de la consolidación de estados contables está vinculada con la exigencia de responsabilidad del usuario y no solo con la toma de decisiones.

A nivel gubernamental, los países que aplican las NICSP para elaborar sus cuentas anuales públicas consolidadas son Australia, Nueva Zelanda, Canadá, Chile, Estonia, Israel, Suiza y Eslovaquia. En cambio, Reino Unido, USA, Dinamarca y Suecia presentan actualmente información pública consolidada en base a sus propios criterios de consolidación alejados de los estándares internacionales. Por su parte, encontramos otros países como Francia, Bélgica, República Checa, Portugal y Austria que están en proceso de reforma y adaptación de las normas internacionales para la consolidación de sus estados financieros. Finalmente, quedan aún en Europa bastantes países que no cuentan con estados financieros consolidados (por ejemplo, Noruega, Luxemburgo, Alemania y Países Bajos).

En España, y a nivel estatal, el proceso de consolidación de Cuenta General del Estado (CGE) se ha acometido de forma paulatina a partir de la aprobación de la Orden de 12 de diciembre de 2000[2], donde se establecía que la CGE estaba constituida por tres documen-

1. Estas normas son de aplicación a partir del año 2017 y vienen a reemplazar a las NICSP 6 a 8, emitidas en el año 2000.
2. Orden 12 de diciembre de 2000, por la que se regula la elaboración de la Cuenta General del Estado.

tos: Cuenta general consolidada del sector público administrativo, y Cuentas generales –agregadas o consolidadas- de los sectores público empresarial y fundacional. El paso siguiente se dio en el año 2012, con la modificación de la Ley General Presupuestaria[3], donde se introdujo la CGE como una cuenta única, formulada mediante la consolidación de las cuentas anuales de las entidades que integran el conjunto del sector público estatal. A partir de entonces, se estaba en condiciones de abordar la consolidación de cuentas públicas, dando así cumplimiento, tanto a las Declaraciones del Tribunal de Cuentas sobre la CGE como a los acuerdos aprobados por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con las citadas declaraciones[4].

Sin duda, la elaboración de la CGE consolidada constituye un avance importante en el proceso de modernización del sistema contable público, que comenzó con la aprobación del vigente Plan General de Contabilidad Pública[5] (PGCP), que supuso la adaptación de los principios públicos a los criterios contables previstos en las NICSP elaboradas por el IPSASB. Posteriormente, se elaboraron las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas en el sector público[6] (NOFCACSEP), que constituyen el marco contable para todas las AAPP y son de aplicación obligatoria en el sector público estatal a partir del 1 de enero de 2014. Finalmente, se aprobó la Orden HAP/1724/2015, de 31 de julio, por la que se regula la elaboración de la CGE, en la que se establece que se formará mediante la consolidación de las cuentas anuales de las entidades que integran el sector público estatal y comprende todos sus estados contables consolidados. Con todo ello, se formula y se rinde por primera vez la CGE consolidada para el ejercicio 2014, y desde entonces, para los ejercicios subsiguientes.

Siguiendo en España, la elaboración de estados contables consolidados en otros ámbitos territoriales es poco frecuente[7]. A nivel de comunidades autónomas la que se encuentra en una fase más avanzada es la Comunidad Autónoma de Castilla y León, que ya dispone de normativa que regula la consolidación de la cuenta general. Aunque estaba previsto presentarla de esta forma en el ejercicio 2019, en este año sólo han consolidado el sector público administrativo y han presentado de forma agregada las cuentas de los sectores empresarial y fundacional. La Rioja formula una cuenta general para cada uno de los sectores, consolidando el sector administrativo y agregando las cuentas de los sectores empresarial y fundacional. Navarra también consolida, de forma separada, su sector público administrativo y el sector público empresarial. Otras comunidades proceden a consolidar la información presupuestaria (Aragón, Baleares, Cataluña, Madrid) y algunas presentan cuentas agregadas

3. A través de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012.
4. Relativo a la Moción del Tribunal de Cuentas de 28 de abril de 2005, en la que consideraba que la Cuenta General del Estado adolecía de una serie de carencias que le impedía cumplir con los objetivos que tiene asignados y se abogaba por la formación de una Cuenta Única, comprensiva de las cuentas anuales de las entidades de todo el sector público estatal. (Ruíz-García, 2013).
5. Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública.
6. Orden HAP/1489/2013, de 18 de julio, por la que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público.
7. No haremos referencia a la consolidación en otros ámbitos territoriales a nivel internacional porque excedería el objetivo del presente trabajo. Pueden consultar al respecto los trabajos de Brusca y Montesinos (2009), Grossi and Pepe (2009), Santis et al. (2018).

(Cataluña, Madrid). En Andalucía la cuenta general se ha venido formulando por sectores y, si bien incorpora estados contables consolidados, no puede decirse que se haya realizado un proceso de consolidación completo (López-Hernández y Romero-Ramos, 2019). Por ello, el Pleno del Parlamento ha reclamado a la Junta la elaboración de la normativa autonómica que regule los criterios y procedimientos para elaborar estados consolidados.

2.3. Dificultades en su obtención y alcance de la información pública consolidada.

Como las propias NOFCACSEP señalan, el proceso de consolidación en el ámbito público es muy complejo, tanto desde un punto de vista práctico como conceptual. En este sentido, las dificultades señaladas por la doctrina están relacionadas con el elevado número de entidades a considerar en el proceso, la escasez de medios técnicos y humanos, la dificultad de obtener información en tiempo oportuno (Pérez, 2010; Rodríguez y Luna, 2005). Por otra parte, la naturaleza jurídica de las entidades que componen el sector público (privada y pública), la heterogeneidad de las actividades que desarrollan estas entidades (educación, sanidad, justicia, servicios sociales, cultura, investigación, etcétera) y la magnitud que alcanza el grupo, obstaculiza enormemente la concepción del mismo como una única entidad económica a gestionar globalmente. Además, la coexistencia de diversas normativas contables en el mismo grupo (pública, privada, fundacional y local), conduce a diferentes criterios valorativos y a una amplia variedad de formatos y estructuras de las cuentas anuales a consolidar. Así, puede decirse que la homogeneización de los estados a consolidar constituye una de las etapas más trascendentes del proceso de consolidación.

Pero, antes de acometer el proceso de homogeneización es fundamental delimitar el alcance de la información a consolidar, esto es, el conjunto de entidades que se incorporarán a las cuentas consolidadas (Condor, 2014). En este punto, hay que diferenciar entre entidad contable, que es la que debe formular sus cuentas propias, y la entidad informante o dominante, que es una unidad de carácter económico que engloba diversas entidades contables y, por ello, debe elaborar y rendir las cuentas consolidadas que abarquen el conjunto del grupo.

En la determinación de las entidades contables que van a formar parte del llamado perímetro de la consolidación, los criterios que más se han aplicado son la propiedad de las acciones o activos netos, la determinación de las políticas financieras y administrativas, la obtención y transferencia de recursos, y la responsabilidad política en la gestión de los recursos (Benito, 1996).

La antigua NICSP 6 define control como el poder de gobierno sobre las políticas financieras y operativas de otra entidad con el fin de obtener beneficio de sus actividades. Pero, numerosos estudios coinciden en que existe conflicto en los conceptos de control económico y de perímetro de consolidación, ya que pueden aportar una interpretación sujeta al contexto histórico, político y social de cada país (Walker, 2011). Bajo el influjo estadounidense, donde la entidad federal incluye en su información la totalidad de entidades financiadas con el presupuesto de otras entidades públicas, el criterio del presupuesto es visionado como una opción viable al control o como una opción complementaria cuyo fin es el aumento de la responsabilidad financiera (Bisogno et al., 2015). Siguiendo este criterio, se incluyen las entidades que no se encuentran bajo el control gubernamental pero sí reciben financiación significativa del gobierno, lo que favorece la evaluación de la eficiencia de las políticas gubernamentales en relación a los recursos invertidos en ellas (Loughan, 2010).

El enfoque de control contenido en las NICSP, vinculado a los principios de poder, beneficio, control y responsabilidad financiera de gobierno de los recursos públicos (Carini et al., 2018), tiene mucha influencia del contexto privado, y así queda demostrado en la alineación existente entre las normas públicas y privadas. En concreto, la NICSP 35 y la NIIF 10 delimitan el alcance de la consolidación y el método a seguir para incluir una entidad en los estados consolidados. La NICSP 35 establece que una entidad se encuentra bajo el control de otra únicamente cuando se cumplen las siguientes circunstancias: Poder sobre la otra entidad; exposición, o derechos, a los beneficios variables de su participación con la otra entidad, y capacidad de usar su poder sobre la otra entidad para afectar la naturaleza o la suma de los beneficios de su participación con la otra entidad.

Siguiendo la filosofía de las NICSP, la normativa española entiende por control el poder de dirigir las políticas financieras y la actividad de otra entidad con la finalidad de obtener rendimientos económicos o potencial de servicio. Para inferir su existencia, las NOFCACSEP (art.2.3) consideran que deben cumplirse con al menos una de las condiciones de poder y otra de las de patrimonio neto, salvo que existe una evidencia clara de que es otra la entidad la que mantiene el control. Las *condiciones de poder* se basan en la capacidad de dirigir a otra entidad en virtud de la posesión de una participación superior al 50% con derecho a voto en la otra entidad, de la potestad de nombrar o revocar a la mayoría de los miembros del órgano de gobierno de la otra entidad, de la posibilidad de tener la mayoría de los derechos de voto que sería posible emitir en una junta general o en las reuniones del órgano de gobierno y control de la otra entidad, y del hecho de haber designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de gobierno, o cuando la mayoría de los miembros del órgano de gobierno de la entidad dependiente sean miembros del órgano de gobierno de alguna entidad del grupo. Las *condiciones de patrimonio neto* nos informan si las actividades desempeñadas por la entidad dependiente tienen repercusiones en el patrimonio (Condor, 2014). En concreto, si la entidad puede disolver la otra entidad y obtener un nivel importante de beneficios económicos residuales o asumir obligaciones importantes, o si la entidad tiene la potestad de acceder a la distribución de los activos de la otra entidad, y/o puede ser responsable de ciertas obligaciones de la otra entidad. Para los consorcios y fundaciones, se presumirá que existe control cuando en sus estatutos u otros acuerdos se desprenda que cumple con, al menos, una de las condiciones de poder (art. 2.4).

Se incluyen además, en el perímetro de consolidación, las entidades multigrupo y asociadas, distinguiendo como entidades multigrupo aquellas, no incluidas en el grupo, que son dirigidas mediante gestión conjunta por una o varias entidades del mismo y por otra u otras entidades ajenas al grupo, a través de un acuerdo estatutario o contractual para compartir el poder de dirigir las políticas financiera y operativas sobre una actividad económica, que requieran el consentimiento unánime de todos los partícipes (art. 4). Por su parte, las entidades asociadas son aquellas en las que una o varias entidades del grupo ejercen una influencia significativa. Se considera que existe una influencia significativa si una o varias entidades del grupo participan en la sociedad y se tiene el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y operativa, sin ser una gestión conjunta ni ostentar condición de poder. Para ello, una o varias entidades del grupo deberán poseer al menos el 20% del patrimonio o del capital (art. 5).

3. La solvencia y la sostenibilidad financiera en el sector público

La contabilidad permite registrar y controlar la gestión desarrollada por las AAPP y evaluar su desempeño. Este desempeño viene definido por dos pilares fundamentales: sostenibilidad financiera, implantada como principio rector en la política presupuestaria del sector público (LOEPSF) y eficiencia, implantada legalmente como principio de actuación en la asignación y utilización de los recursos públicos.

Es relevante hoy en día, para los gobiernos, sean del nivel que sean (estatal, regional o local) la vigilancia de su solvencia, es decir, del grado de cumplimiento de sus obligaciones financieras, dada la situación cada vez más agravada de contar con recursos más escasos para atender a la ciudadanía (Carini et al., 2018). Pero, también es fundamental garantizar la sostenibilidad financiera de las entidades que componen su ámbito, ya que esto permitirá que puedan seguir cumpliendo sus fines socio-económicos en el futuro.

En este sentido, el Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) (1997, 2009) propone una metodología común para evaluar la condición financiera de los gobiernos locales, su capacidad para cumplir con las obligaciones financieras existentes, incluyendo tanto los compromisos de servicio público a los ciudadanos, como los compromisos financieros acreedores y empleados. En su desarrollo, esta metodología contempla tres dimensiones para los que se establecen una serie de indicadores que pueden ajustarse en función de las singularidades de cada organización:

1. *Sostenibilidad:* capacidad de la organización para mantener sus programas actuales, cumpliendo con los requisitos de crédito actuales y sin aumentar el nivel de su deuda. En palabras de Zafra-Gómez et al., (2009) la sostenibilidad se define como «la capacidad de una entidad para mantener, promover y preservar el bienestar de sus ciudadanos a través de los recursos disponibles». Los indicadores medirán el grado de endeudamiento actual, la capacidad de devolver la deuda, plazo de devolución, índice de pagos y de ingresos.
2. *Flexibilidad:* el grado en que la organización puede aumentar sus recursos financieros para responder a los compromisos crecientes, ya sea mediante el aumento de sus ingresos como de su deuda. Para Zafra-Gómez et al., (2009) la capacidad para responder a los cambios en las circunstancias económicas y financieras, dentro de los límites de sus competencias fiscales. Los cambios a los que se tenga que enfrentar de manera imprevista deberán sufragarse con recursos propios (ahorro) para no incrementar la carga fiscal a los ciudadanos. Como indicadores de la flexibilidad emplearemos superávit/déficit, ratios que midan el ahorro acumulado (balance), el volumen de deuda viva y la contribución del presupuesto al remanente de tesorería.
3. *Vulnerabilidad:* el grado en que la organización depende de recursos externos, más que de los propios, es decir, el nivel de dependencia de una entidad respecto a la financiación recibida del exterior para el mantenimiento del gasto público, a través de transferencias y subvenciones recibidas.

La sostenibilidad financiera puede ser definida de diferentes maneras, pero actualmente existe una acepción generalizada en la que los diferentes autores[8] y estudios coinciden en expresar

8. Cabaleiro et al. (2013); Rodríguez-Bolívar et al. (2014); Wang et al. (2007); Zafra-Gómez et al. (2009).

de una manera u otra como *la capacidad de un ente para cumplir con la prestación de los servicios públicos de manera adecuada y con sus obligaciones financieras presentes y futuras*.

Es también una opinión unánime entre estos autores que la información financiera ofrecida por la contabilidad es un pilar fundamental para establecer si una entidad es financieramente sostenible. Pero, para su determinación, no es suficiente con la simple elaboración de los estados contables, sino que también se hace necesario realizar un análisis de los mismos, mediante el establecimiento de un sistema de indicadores que nos permita evaluar la situación financiera de una entidad. En efecto, trabajar con un sistema de indicadores contribuye a optimizar y afinar en la toma de decisiones, tanto de lo que está funcionando adecuadamente, como sobre lo que funciona desfavorablemente, además proporciona información útil tanto a la propia entidad, como a su entidad superior y a los contribuyentes (Zafra-Gómez et al., 2009).

Varias son las investigaciones sobre el análisis y evaluación de la condición financiera, que muestran poco acuerdo sobre las dimensiones e indicadores que se deben emplear para determinarla de manera definitiva[9]. Otras de las conclusiones que salen a la luz de estos estudios es que las dimensiones son aplicables para todos los países, y que serán los indicadores los que se ajustarán a las singularidades de cada uno (Carini y Teodori, 2019).

En base a lo expuesto, queda patente que debemos afrontar la medida de la sostenibilidad financiera desde una línea multidimensional y multi-indicador, ya que sí existe un consenso en que el mantenimiento de la condición financiera es sustancial para el buen funcionamiento de las AAPP, que permita una eficaz y eficiente prestación de los servicios públicos (Wang et al., 2007).

4. Medición de la sostenibilidad financiera del sector administrativo de la Junta de Andalucía

Una vez planteadas las bases, en la última parte de este estudio abordamos el análisis de los efectos que la presentación de cuentas individuales o consolidadas tiene sobre la imagen ofrecida sobre su solvencia y sostenibilidad financiera, en el caso concreto de la Junta de Andalucía.

La Administración de la JA no ha quedado exenta del proceso de descentralización en la gestión de los servicios públicos a través de entidades de derecho público y privado, que se ha traducido en una estructura del Sector Público Andaluz (SPA) compleja y una gran dispersión de la información económica rendida por las entidades que lo componen. En concreto, la Cuenta General de la Comunidad Autónoma de Andalucía (en adelante CGJA) se estructura en cuatro grandes apartados, en función de la tipología de entes que integran el SPA: 1) Junta de Andalucía (Administración de la JA e instituciones). 2) Agencias administrativas. 3) Agencias de régimen especial. 4) Otras entidades: agencias públicas empresariales, sociedades mercantiles del SPA, fundaciones, consorcios y fondos carentes de

9. Puede consultarse al respecto el completo trabajo de Carini y Teodori, (2019).

personalidad jurídica. Para su obtención han debido aplicarse cuatro planes contables (PGC Pública, PGC Empresarial, PGC Fundacional y PGC Local), con requerimientos de información distintos para cada caso.

Para el trabajo que nos ocupa nos basaremos en la información comprendida en la GGJA para el ejercicio 2018 que recoge información acerca de un total de 93 entes: la Administración de la JA, 12 agencias administrativas, 3 agencias de régimen especial, 18 agencias públicas empresariales, 23 sociedades mercantiles, 21 fundaciones, 13 Consorcios y 3 fondos carentes de personalidad jurídica.

Pero, la envergadura que supondría llevar a cabo la obtención de la CGJA consolidada y el estudio del SPA en su conjunto excedería de las dimensiones objeto de este trabajo, por ello, nos centramos en el Sector Público Administrativo Andaluz que, en paralelismo con la derogada OMH de 12 de diciembre de 2000, integraría en su perímetro de consolidación a todas las entidades sujetas a los principios de contabilidad pública.

4.1. Metodología de consolidación[10]

Para la formulación de los estados consolidados se ha aplicado las NOFCACSEP. La problemática no contemplada en esta norma se ha resuelto siguiendo la orden HAP/1724/2015, estableciendo su formulación como Cuenta Única Consolidada. Así mismo, se han seguido los criterios del ámbito privado, especialmente las NOFCAC[11].

Se ha elaborado el balance y la cuenta del resultado económico-patrimonial consolidados del ejercicio 2018 (anexos 1 y 2). El resto de cuentas anuales (estado de flujo de efectivo, el estado de cambios en el patrimonio neto y la memoria) no van a ser consideradas en este trabajo por dos motivos fundamentales: 1) Suponen gran complejidad en su consolidación en los términos y dimensiones que corresponde a este trabajo. 2) La información que estos estados proporcionan no son directamente aplicables en el cálculo de los indicadores y ratios contemplados para determinar la solvencia y sostenibilidad financiera. La información necesaria para calcular los indicadores, contenida en el resto de estados contables, se tomará directamente de la información presupuestaria proporcionada por la Intervención General de la Junta de Andalucía (IGJA), que elabora también en formato consolidado.

Como se ha señalado, el perímetro de la consolidación se circunscribe al sector administrativo de la JA. Las entidades que componen el grupo, la vinculación existente entre ellas y su objeto social se muestran en el anexo 3. Dado que todas ellas están adscritas y son directamente dependientes de la entidad dominante, se empleará el método integración global.

El método de consolidación consiste en la incorporación a las cuentas anuales consolidadas de todos los activos, pasivos, ingresos, gastos y demás partidas de las entidades que forman el grupo, una vez realizadas las homogeneizaciones previas. En este caso no ha sido nece-

10. Para no exceder los límites requeridos al presente documento, en este apartado resumiremos la metodología aplicada en la obtención de los estados consolidados. Pueden contactar con las autoras si están interesado en un mayor detalle.

11. Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.

sario realizar la homogeneización temporal ni valorativa, ya que coinciden la duración y fecha de cierre del ejercicio de las entidades a consolidar. Además, todas las entidades aplican las normas y criterios de valoración establecidos por el Plan General de Contabilidad Financiera de la JA, y presentan los mismos modelos de estados balance previstos en el mismo, por lo que no ha sido necesario realizar ninguna adaptación.

Una vez agregados los importes que componen los estados a consolidar se ha procedido a eliminar en el balance los saldos deudores y acreedores correspondientes a la gestión centralizada de la tesorería. En relación con la cuenta del resultado económico patrimonial, se han compensado las transferencias recibidas por las agencias con las concedidas por la Junta.

Sin duda, la eliminación propia de la consolidación es la que compensa el valor de las participaciones realizadas por la entidad dominante con el patrimonio neto existente en cada una de ellas en la fecha de adquisición, dando lugar a la llamada Diferencia de consolidación. Según las NOFCACSEP debe tomarse como fecha de adquisición la de comienzo del primer ejercicio en el que se formularan las cuentas consolidadas de manera voluntaria (art. 19.3), lo que hemos establecido en nuestro caso en el 1 de enero de 2018. De esta forma, para estimar la diferencia de primera consolidación se han tomado los datos ofrecidos en la memoria de la JA del ejercicio 2018, donde se refleja el valor de las participaciones a principio y final de año. Por su parte, el valor del patrimonio neto de cada entidad dependiente se ha obtenido de sus respectivos balances. Tal y como se observa en la tabla 1, todas las diferencias han resultado negativas, salvo en el Patronato de la Alhambra y Generalife y Agencia Tributaria de Andalucía.

TABLA 1
DIFERENCIAS DE CONSOLIDACIÓN (MILES DE EUROS)

	PARTICIPACIONES EN AGENCIAS ADMINISTRATIVAS (1/1/2018)	PATRIMONIO APORTADO (1/1/2018)	RESULTADO EJERCICIOS ANTERIORES (1/1/2018)	DIFERENCIA CONSOLIDACIÓN
Instituto Andaluz de la Mujer	13.332	57.930	-44.597	0
Instituto Andaluz de la Juventud	15.761	32.097	-16.318	-18
Agencia Andaluza de Evaluación Educativa	41	34	6	0
Instituto de Estadística y Cartografía	11.093	73.681	-62.588	0
Agencia de Defensa de la Competencia de Andalucía	510	4.581	-1.296	-2.776
Instituto Andaluz de Prevención de Riesgos Laborales	31.711	25.468	6.243	0
Instituto Andaluz de Administración Pública	2.841	4.139	-1.298	0
Instituto Andaluz de Investigación Agraria y Pesquera	37.093	170.413	-133.321	0
Servicio Andaluz de Salud	2.152.717	2.248.516	-93.388	-2.410
Patronato de la Alhambra y el Generalife	191.805	180.150	11.355	300
Centro Andaluz de Arte Contemporáneo	63.700	74.083	-10.382	-1
Servicio Andaluz de Empleo	128.119	485.434	-341.085	-16.230
Agencia Tributaria de Andalucía	0	2.350	-4.300	1.950
Agencia de Gestión Agraria y Pesquera	145.985	263.034	-110.499	-6.550
TOTAL	**2.794.708**	**3.621.911**	**-801.468**	**-25.734**

Fuente: elaboración propia a partir de la CGJA 2018.

Según el art. 20 de las normas, las diferencias se imputarán directamente, y en la medida de lo posible, a los elementos patrimoniales de la entidad dependiente, ajustando el valor de los activos y pasivos según corresponda. Las diferencias que subsistan se consideraran fondo de comercio (en el caso de ser positivas) o diferencia negativa de consolidación. En el caso que nos ocupa, nos resulta imposible asignar las diferencias detectadas, por lo que se mantendrá el importe de las diferencias negativas obtenidas.

Respecto a las diferencias positivas, en el caso de la Agencia Tributaria, se debe a que la entidad dominante ha reducido a 0 el valor de la participación en esta entidad, al ser su patrimonio neto negativo, por lo que no tiene sentido reconocer un fondo de comercio. El caso del Patronato de la Alhambra y Generalife es el contrario, ya que la entidad viene ofreciendo regularmente resultados positivos, por lo que podría considerarse efectivamente como un fondo de comercio. No obstante, pensamos que este fondo de comercio surge de la dificultad de estimar el valor de la participación de la entidad dominante en esta agencia, encargada de gestionar un activo único e irremplazable. Teniendo en cuenta las consideraciones anteriores, y el objetivo de nuestro trabajo, la solución adoptada ha sido reconocer como diferencia negativa el importe total (25.734 mil euros). Este importe se imputará, de acuerdo con lo previsto en el artículo 22.3. de las NOFCACSEP, a las reservas de la entidad que posea la participación.

4.2. Medición de la solvencia y sostenibilidad financiera

Como ha podido observarse en el apartado anterior, la sostenibilidad financiera hace referencia a circunstancias complejas y difíciles de valorar, por ello su evaluación debe de acometerse desde una perspectiva multi-dimensión y multi-indicador. Al no contar con una forma unívoca para medirla (López-Hernández et al., 2006), y siguiendo el proceder de otros autores (entre otros, Carini & Teodori, 2019; Cabaleiro et al., 2013; Madrid-García, 2014), hemos adoptado las dimensiones asociadas al concepto de sostenibilidad financiera propuesto por la CICA (1997, 2009): sostenibilidad, vulnerabilidad y flexibilidad.

En concreto, consideramos que la sostenibilidad es la capacidad de la organización para mantener sus programas actuales, cumpliendo con los requisitos de crédito actual y sin aumentar el nivel de su deuda. Por ello, los indicadores destinados a medirla estarán referidos al nivel de deuda existente en la entidad, su capacidad y plazo de devolución. Dada la importancia de contar con recursos que posibiliten la prestación de los servicios de su competencia y la devolución de la deuda, es fundamental observar la vulnerabilidad de la organización, es decir, el grado en que la organización pública depende de recursos externos, más que de los propios. Los indicadores asociados a esta dimensión pretenden reflejar cuáles son las fuentes principales de ingresos y su relación con los gasto corrientes. Finalmente, para apreciar la posibilidad de que la entidad pueda continuar con su actividad, procede valorar la flexibilidad, entendiéndola como el grado en que la organización puede aumentar sus recursos financieros para responder a los compromisos crecientes, ya sea mediante el aumento de sus ingresos o de su deuda. Su medida puede abordarse a través de la capacidad de ahorro, la carga financiera existente o la autonomía financiera.

Puede apreciarse claramente que las dimensiones anteriores están íntimamente relacionadas. Por ejemplo, la capacidad de prestar servicios y atender sus necesidades financieras (sostenibilidad), estará condicionada por su grado de independencia respecto a recursos externos

(vulnerabilidad). Así, las magnitudes que permiten observar la situación financiera de la entidad, y los indicadores que se derivan de ellas, podrían servir para valorar cualquiera de las dimensiones. Por ejemplo, se propone medir la flexibilidad a partir del ahorro neto, ya que los cambios a los que se tenga que enfrentar de manera imprevista la administración deberían sufragarse con recursos propios para no incrementar la carga fiscal a los ciudadanos. A su vez, el volumen de deuda viva también puede indicar el grado de flexibilidad, ya que si es muy alto, la entidad no podría aumentar su endeudamiento en el caso de existencia de déficit. Pero, estos indicadores también son relevantes para evaluar su solvencia.

En el anexo 4 se recogen los indicadores propuestos, su forma de medida y significado. Las magnitudes utilizadas en su diseño se han obtenido de las cuentas anuales (balance y cuenta de resultado económico-patrimonial) y de otros estados contables (remanente de tesorería, resultado presupuestario, liquidación del presupuesto de ingresos y gastos). Con el fin de sistematizar la información y facilitar el análisis de los datos resultantes, se han relacionado con la dimensión que, a nuestro juicio, resulta más relevante.

4.3. Resultados obtenidos

La tabla 2 muestra el valor que toman los indicadores financieros, aplicados a Junta de Andalucía y al perímetro constituido por las entidades que conforman el subsector administración pública en el SPA, elaborados a partir de los datos contenidos en el anexo 5.

TABLA 2.
RESULTADOS DE LOS INDICADORES PROPUESTOS

SOSTENIBILIDAD	JUNTA ANDALUCÍA	CONSOLIDADO
SOLVENCIA A C/P	1,44	1,46
ENDEUDAMIENTO POR HABITANTE (euros)	4.539,91	4.655,88
GRADO ENDEUDAMIENTO	1,24	1,23
COBERTURA DEUDA	1,32	1,36
PERIODO MÍNIMO DE AMORTIZACIÓN DEL ENDEUDAMIENTO FINANCIERO	33,35	32,43
PERÍODO MEDIO DE PAGO GLOBAL (CAPÍTULOS 2 Y 6)	53,40	26,71
COBERTURA DE GASTOS TOTALES	0,98	0,98
INDICE DE PAGOS	0,98	0,98
INDICE DE INGRESOS	0,96	0,96
VULNERABILIDAD	**JUNTA ANDALUCÍA**	**CONSOLIDADO**
AUTONOMÍA FINANCIERA	0,47	0,49
INDICE INGRESOS FISCALES	0,57	0,58
ÍNDICE DE DEPENDENCIA DE LAS SUBVENCIONES RECIBIDAS	0,38	0,37
COBERTURA DE GASTOS CORRIENTES	0,96	0,96
AUTONOMÍA FINANCIERA EN LA COBERTURA DE GASTOS CORRIENTES	1,69	1,64
FLEXIBILIDAD	**JUNTA ANDALUCÍA**	**CONSOLIDADO**
IMPORTANCIA CARGA FINANCIERA DEL EJERCICIO	0,15	0,16
DÉFICIT/SUPERÁVIT POR HABITANTE	75,95	84,49
DÉFICIT/SUPERÁVIT CORRIENTES	0,04	0,04
CONTRIBUCIÓN DEL PRESUPUESTO AL REMANENTE DE TESORERÍA	22,65	6,51

En cuanto a la capacidad del grupo para mantener sus programas actuales, cumpliendo con los requisitos de crédito actuales y sin aumentar el nivel de su deuda (sostenibilidad) observamos que el endeudamiento por habitante asciende a 4.656€, si se toman los datos consolidados. El grado endeudamiento es elevado, por encima de 1, originado porque la cifra del patrimonio neto es negativa (-7.283.496.867 €), derivada básicamente de la continuada situación de déficit que se viene produciendo. No obstante, este escenario es común, en mayor o menor grado, para todas las AAPP. Así mismo, se advierte que la cobertura de la deuda total también supera la unidad (1,36), dado que con los ingresos de operaciones corrientes no se alcanza a cubrir la deuda pendiente. Además, se tardaría más de 32 años en amortizar la deuda si mantenemos esta línea económica-financiera. Y todo ello, correlacionado con una cobertura de gastos totales inferior a 1, donde el total de los ingresos supera escasamente el total de los gastos, poniendo de manifiesto la existencia de un superávit muy ajustado.

En el grado en que la organización depende de recursos externos, más que de los propios (vulnerabilidad), se denota cómo la autonomía financiera en la cobertura de gastos corrientes supera sobradamente la unidad, mostrando la importancia que adquiere la financiación externa (transferencias y/o subvenciones). Ésta queda ratificada cuando se obtiene, como es el caso, una cobertura de gastos corrientes inferior a 1, que demuestra que con financiación externa quedan cubiertos los gastos corrientes. En concordancia con ello, el índice de autonomía financiera saca a la luz que los ingresos propios tan sólo suponen el 47% de los derechos reconocidos netos, alcanzando el 37% de éstos, los ingresos procedentes de transferencias de financiación.

El grado en que la organización puede aumentar sus recursos financieros para responder a los compromisos crecientes (flexibilidad) es bajo, determinado tanto por un escaso superávit corriente (4%), como por una insuficiente carga financiera (16%), todo ello en correlación con bajo un superávit de 84,49€/habitante al que. Recordemos en este punto, que el índice de deuda por habitante es de 4.656€, lo implica que el superávit por habitante no llega a alcanzar ni el 2% de la deuda.

Al comparar los resultados obtenidos para el subgrupo consolidado con los resultados de la entidad dominante, observamos en líneas generales que el comportamiento es muy similar en ambos y que no se aprecian notables diferencias. Sin embargo, se advierte, puntualmente, en determinados índices como la variación resulta relevante.

La variación en la sostenibilidad percibida de la Administración de la JA frente al subgrupo consolidado es poco significativa, aunque se aprecian diferencias en algunos indicadores. Así, muestra algo de mayor sostenibilidad en la cobertura de la deuda, donde reduce su índice, pero por otro lado, duplica el periodo medio global de pago de los gastos en capítulo II y VI y ligeramente aumenta el número de años para la amortización de la deuda (> 33años), unido ello a una solvencia a corto plazo también algo menor. En definitiva, aunque el comportamiento en cuanto a la capacidad de mantener sus programas actuales, cumpliendo con los requisitos de crédito actuales y sin aumentar el nivel de su deuda, es muy similar en ambos, se podría desprender que la entidad dominante ostenta menor capacidad que el subgrupo administrativo, probablemente debido a que contempla deudas con sus propias entidades dependientes.

La vulnerabilidad de la entidad dominante se acentúa, denotando mayor fragilidad y dependencia de la financiación externa. Vemos como la ratio de autonomía financiera en cobertura de gastos corrientes (1,69) es ligeramente superior al resultado para el subgrupo (1,64), así como el índice de dependencia de subvenciones recibidas es algo superior y, como su autonomía financiera está por debajo del conjunto de las entidades.

Es en el grado en que la organización puede aumentar sus recursos financieros para responder a los compromisos crecientes, su flexibilidad, donde la diferencia es más considerable. La ratio que destaca por encima de todas es la contribución del resultado presupuestario al remanente de tesorería, donde el subgrupo triplica la entidad dominante. Esta disparidad deviene del alto valor que adquiere el remanente de tesorería del subgrupo, gracias a las sustanciosas aportaciones del Patronato de la Alhambra y el Generalife y del Instituto Andaluz de Prevención de Riesgos Laborales, que relativizan el importe del resultado presupuestario, con valor muy similar para el subgrupo y su dominante. A ello se une que la importancia de la carga financiera es algo inferior y que el superávit por habitante está un 12% por debajo que el del conjunto de entidades.

El análisis de los resultados obtenidos revela que, aunque se evidencian diferencias en algunos ratios e indicadores, que ponen de manifiesto que la solvencia financiera del grupo administrativo mejora con respecto a la entidad dominante, la divergencia de los resultados, en líneas generales, no es especialmente significativa. Se ha de tener cuenta que el perímetro de consolidación no incluye a la gran mayoría del SPA. En concreto, suponiendo tan sólo el 16%, del total de entidades que lo integran, representan el 27% en volumen del presupuesto para esta comunidad autónoma en el ejercicio 2018, por lo que se desprende que las divergencias más notorias se alcanzarán con la incorporación del resto de entidades del SPA del subsector empresarial y fundacional.

Los resultados del trabajo vienen a justificar la necesidad de elaborar estados financieros consolidados en el ámbito público, dada la diferente imagen que, sobre la sostenibilidad financiera de una determinada administración pública, ofrecen las cuentas individuales frente a las cuentas consolidadas

5. Conclusiones

El proceso de descentralización que ha venido produciéndose en las últimas décadas en las AAPP al objeto de alcanzar, a priori, una mayor eficiencia y eficacia en la gestión y prestación de los servicios públicos, así como un mayor acercamiento y conocimiento de las necesidades de la ciudadanía, conlleva la fragmentación de la información contable, que acaba por diluir y disipar el control y la visión global de la actividad económica que se desarrolla. Por ello, la administración pública debe presentar estados financieros consolidados, que proporcionen una imagen clara y general de la administración pública y contribuyan a responder a la demanda de responsabilidad financiera y política por parte de los ciudadanos.

En lo que a la JA se refiere, se hace necesario e inminente que el SPA siga avanzando en el proceso de reforma y modernización de la contabilidad pública y, siguiendo la estela del SPE, formule estados contables consolidados. Para ello, debe promover e implantar una

serie de actuaciones que faciliten y agilicen el establecimiento de un modelo contable consolidado en la JA. Como resultado de este trabajo se proponen las siguientes:

1. Dado que la actual CGJA presenta la información contable de forma muy compleja, extensa, reiterativa y atomizada, es necesario modificar su estructura para su adecuación al PGCP y armonización con la CGE.

2. La implantación del proceso de consolidación requiere una preparación previa de los estados contables en cada una de las entidades a la hora del registro y suministro de información. Así, los plazos de presentación de los cuentadantes para la rendición de las cuentas individuales a la IGJA deberían ser recortados. Además, sería necesario modificar la operativa contable para adaptarla a las necesidades técnicas para la consolidación.

3. Establecimiento de un periodo de transición que permita ir consolidando por subsectores (administrativo, empresarial y fundacional) hasta alcanzar la consolidación en una cuenta única, tal como se ha venido realizando en el SPE.

4. Optimizar la imagen fiel de la situación económico-financiera y patrimonial del SPA, que redunda directamente en la realidad de la solvencia financiera del grupo.

Por otra parte, la introducción de un sistema de indicadores para medir la condición financiera del sector público establece un marco de control del comportamiento de las entidades individualmente y del propio grupo en los términos de solvencia y sostenibilidad financiera definidos, lo que permite actuar previniendo y corrigiendo condiciones financieras deficientes. Las ventajas principales de su aplicación son que:

– Actúan como mecanismos de alerta.

– Hablan de la salud financiera de las entidades individuales y en su conjunto.

– Permiten detectar fortalezas y debilidades, tales como la dependencia exclusiva de otras entidades, vía transferencias de financiación.

6. Referencias bibliográficas

BENITO, B. (1996). El concepto de entidad en contabilidad pública. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 683-713.

BISOGNO, M., SANTIS, S., & TOMMASETTI, A. (2015). Public-Sector consolidated financial statements: An analysis of the comment letters on IPSASB's exposure draft no. 49. *International Journal of Public Administration*, *38*(4), 311-324.

BRUSCA, I., & MONTESINOS, V. (2009). International experiences in whole of government financial reporting: lesson-drawing for Spain. *Public Money & Management*, *29*(4), 243-250.

BRUSCA, I., MONTESINOS, V., & MORA, L. (2012). El endeudamiento como factor explicativo de la descentralización de servicios en los ayuntamientos españoles. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, *41*(153), 143-162.

CABALEIRO, R., BUCH, E., & VAAMONDE, A. (2013). Developing a method to assessing the municipal financial health. *The American Review of Public Administration*, *43*(6), 729-751.

CANADIAN INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS. (1997). *Indicators of government financial condition*. Toronto, Ontario, Canada: CICA.

CANADIAN INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS. (2009). *Public sector statements of recommended practice (SORP) 4. Indicators of financial condition*. Toronto, Ontario, Canada: CICA.

CARINI, C., ROCCA, L., VENEZIANI, M., & TEODORI, C. (2018). The Reporting Entity Concept in the Public Consolidated Financial Statement. *International Journal of Business and Social Science*, *9*(1), 1-21.

CARINI, C. & TEODORI, C. (2019). Making financial sustainability measurement more relevant: an analysis of consolidated financial statements. In *Financial Sustainability of Public Sector Entitie*s (pp. 103-121). Palgrave Macmillan, Cham.

CÎRSTEA, A., NISTOR, C. S., & TUDOR, A. T. (2017). Consolidated financial statements–a new challenge for the public sector administration. *Journal of Economic and Administrative Sciences*, *33*(1), 46-65.

CONDOR, V. (2014). La consolidación en el sector público. Implicaciones en la gestión. *Auditoría Pública, 62,* 89-102.

CUADRADO, B., GARCÍA, I.M. & PRADO, J.M., (2012). 'Determinants of functional decentralization and their relation to debt: empirical evidence based on the analysis of Spanish municipalities', 2013b, *International Review of Administrative Sciences*, *79*(4), 701-723.

DEL CAMPO-VILLARES, M., FERREIRO-SEONANE, F. & CAMINO-SANTOS, M. (2017). Análisis financiero-presupuestario en la provisión pública local, un caso práctico: Cercedo y Cotobade, *RIPS. Revista de Investigaciones Políticas y Sociológicas*, *16*(2), 203-227.

GROSSI, G. & PEPE, F. (2009). Consolidation in the public sector: a cross-country comparison. *Public Money & Management*, *29*(4), 251-256.

LÓPEZ-HERNÁNDEZ, A. & ROMÁN-MARTÍNEZ, I. (1997). La consolidación de los estados contables de las entidades locales: Estudio del perímetro de consolidación y de las particularidades de la fase de homogeneización. *Cuadernos Aragoneses de Economía, 7,* 29-49.

LÓPEZ-HERNÁNDEZ, A. M., HERNÁNDEZ-BASTIDA, A. & ZAFRA-GÓMEZ, J. L. (2006). Evaluación de la condición financiera en las administraciones locales a través del análisis de componentes principales. *Presupuesto y Gasto Público, 43,* 113-126.

LÓPEZ-HERNÁNDEZ, A.M. & ROMERO-RAMOS, L., (2019) *Análisis de los estados y cuentas que integran y acompañan a la cuenta general de la Comunidad Autónoma de Andalucía*. Cámara de Cuentas de Andalucía, Sevilla.

LOUGHAN, M. (2010). Defining the boundaries of the federal government reporting entity. *Journal of Government Financial Management*, *59*(1), 42-49.

MADRID-GARCÍA, F. (2014). Developments and challenges in public sector accounting. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, *26*(2), 345-366.

MADUEÑO, M. C., & JIMÉNEZ, M. T. (2017). To what extent should public corporations be consolidated? Considering the effects on public deficit and debt in Spanish municipalities. *Transylvanian Review of Administrative Sciences, 13*(52), 148-164.

PÉREZ, A. (2010). La consolidación de cuentas en el sector público. *Presupuesto y Gasto Público, 58,* 133-146.

RODRÍGUEZ, L. & LUNA, M. (2005). Consolidación contable pública: Concurrencia de entidades públicas, empresas y organizaciones no lucrativas. *Partida Doble, 163*, 76-91.

RODRÍGUEZ-BOLÍVAR, M. P., NAVARRO-GALERA, A., ALCAIDE-MUÑOZ, L. & LÓPEZ-SUBIRÉS, M. D. (2014). Factors influencing local government financial sustainability: An empirical study. *Lex Localis*, *12*(1), 31.

ROMERO CIVERA, A.M. (2014). *Análisis e interpretación de las cuentas anuales: indicadores presupuestarios y financieros*. En J.M. VELA BARGUES (Ed), *La nueva contabilidad de la administración local. Una aproximación normativa, práctica y conceptual* (473-489). Valencia. Universidad Politécnica de Valencia.

RUÍZ-GARCÍA, E. (2013). El papel del Tribunal de Cuentas Europeo en la modernización del sistema contable de las instituciones europeas. *Revista Española de Control Externo, 15*(44), 31-47.

SANTIS, S., GROSSI, G., & BISOGNO, M. (2018). Public sector consolidated financial statements: a structured literature review. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, *30*(2), 230-251.

TAGESSON, T. (2009). Consolidated accounting in Swedish Local Governments – arguments for proportional consolidation special issue theme of 'Whole of Government Financial Reporting: International Trends', *Public Money & Management*, *29*(3), 215-216.

TAGESSON, T. & GROSSI, G. (2012). The materiality of consolidated financial reporting –an alternative approach to IPSASB, *International Journal of Public Sector Performance Management, 2*(1), 81-95.

Tribunal de Cuentas y los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas (TCU-OCEX) (2015). Documento de indicadores de la cuenta general de las entidades locales adaptado a las nuevas instrucciones de contabilidad para la administración local vigentes desde el 1 de enero de 2015.

VICENTE-LAMA, M., CORDOBÉS-MADUEÑO, M. & TORRES-JIMÉNEZ, M. (2017). To what extent should public corporations be consolidated? Considering the effects on public deficit and debt in Spanish municipalities, *Transylvanian Review of Administrative Sciences*, *13*(52), 148-164.

WALKER, R. G. (2011). Issues in the preparation of public sector consolidated statements. *Abacus*, *47*(4), 477-500.

WANG, X., DENNIS, L., & TU, Y. S. (2007). Measuring financial condition: A study of US states. *Public Budgeting & Finance*, *27*(2), 1-21.

ZAFRA, J. L. & RODRÍGUEZ, D. (2003). La condición financiera de las entidades locales: caracterización de los municipios andaluces. In *Transparencia empresarial y sociedad del conocimiento. XII Congreso AECA celebrado en Cádiz, 29 de septiembre-1 de octubre de 2003* (p. 172). Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.

ZAFRA-GÓMEZ, J. L., LÓPEZ-HERNÁNDEZ, A. M., & HERNÁNDEZ-BASTIDA, A. (2009). Developing a model to measure financial condition in local government: Evaluating service quality and minimizing the effects of the socioeconomic environment: An application to Spanish municipalities. *The American Review of Public Administration*, *39*(4), 425-449.

ZAFRA-GÓMEZ, J. L., RODRÍGUEZ-BOLÍVAR, M. P., & ALCAIDE-MUÑOZ, L. (2012). Contrasting new public management (NPM) versus post-NPM through financial performance: A cross-sectional analysis of Spanish local governments. *Administration & Society*, *45*(6), 710-747.

ANEXO 1.
BALANCE CONSOLIDADO DEL SP ADMINISTRATIVO ANDALUZ (EUROS)

BALANCE CONSOLIDADO JUNTA DE ANDALUCÍA, AGENCIAS ADMINISTRATIVAS Y DE RÉGIMEN ESPECIAL	31/12/2018
ACTIVO	
A. ACTIVO NO CORRIENTE	**25.882.014.646,57**
I Inmovilizado intangible	**8.790.341,78**
II Inmovilizado material	**20.918.958.241,44**
IV Inversiones financieras l/p entidades grupo, mulitgrupo y asociadas	**4.920.441.289,26**
1. Inversiones financieras en patrimonio entidades derecho público	***4.255.944.093,25***
2. Inversiones financieras en patrimonio sociedades mercantiles	***477.375.759,74***
3. Créditos y valores representativos de deuda	***187.121.436,27***
V Inversiones financieras a largo plazo	**33.824.774,09**
B. ACTIVO CORRIENTE	**5.891.804.824,26**
II Existencias	**38.266,27**
1. Activos construidos o adquiridos para otras entidades	***38.266,27***
III. Deudores y otras cuentas a cobrar	**3.300.453.297,42**
1. Deudores por operaciones de gestión	***3.159.788.591,93***
2. Otras cuentas a cobrar	***140.642.655,44***
3. Administraciones públicas	***22.050,05***
V Inversiones financieras a corto plazo	**1.060.890,02**
VII Efectivo y otros activos líquidos equivalentes	**2.590.252.370,55**
TOTAL GENERAL (A + B)	**31.773.819.470,83**

PATRIMONIO NETO Y PASIVO	
A. PATRIMONIO NETO	**-7.262.992.589,54**
I Patrimonio aportado	**6.368.603.273,90**
II Patrimonio generado	**-13.631.595.863,44**
1. Reservas y resultados de ejercicios anteriores	***-11.692.805.173,25***
2. Resultado del ejercicio atribuible entidad dominante	***-1.938.790.690,19***
B. PASIVO NO CORRIENTE	**28.484.393.902,75**
II Deuda a largo plazo	**28.484.393.902,75**
1. Obligaciones otros bonos negociables	***2.469.659.107,72***
2. Deudas con entidades de crédito	***26.014.539.842,63***
4.Otras deudas	***194.952,40***
C. PASIVO CORRIENTE	**10.552.418.157,62**
II Deudas a corto plazo	**6.162.713.737,88**
1. Obligaciones y otros valores negociables	***874.185.902,80***
2. Deudas con entidades de crédito	***1.096.120.528,11***
4.Otras deudas	***4.192.407.306,97***
IV Acreedores y otras cuentas pagar	***4.389.704.419,74***
1. Acreedores por operaciones de gestión	***1.814.302.438,28***
2. Otras cuentas a pagar	***2.157.713.712,27***
3. Administraciones públicas	***417.688.269,19***
TOTAL GENERAL (A + B + C)	**31.773.819.470,83**

ANEXO 2.
CUENTA DE RESULTADO ECONÓMICO-PATRIMONIAL CONSOLIDADA (EUROS)

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS CONSOLIDADA JUNTA DE ANDALUCÍA, AGENCIAS ADMINISTRATIVAS Y DE RÉGIMEN ESPECIAL	31/12/2018
1. Ingresos tributarios y cotizaciones sociales	**15.592.852.692,62**
a. Impuestos	***15.401.230.987,98***
b. Tasas	***191.621.704,64***
2. Transferencias y subvenciones recibidas	***13.326.998.721,95***
a. Recibidas	***13.326.998.721,95***
a1) Subvenciones recibidas gastos ejercicio	***3.024.621.426,84***
a2) Transferencias	***10.302.377.295,11***
3. Ventas netas y prestaciones de servicios	***140.189.508,81***
b. Prestación de servicios	***140.189.508,81***
6. Otros ingresos de gestión directa	***94.652.491,17***
A. TOTAL INGRESOS DE GESTIÓN ORDINARIA	**29.154.693.414,55**
8. Gastos de personal	**-10.772.702.983,31**
a. Sueldos, salarios y asimilados	***-9.205.574.723,57***
b. Cargas sociales	***-1.567.128.259,74***
9. Transferencias y subvenciones concedidas	**-14.999.955.164,61**
10. Aprovisionamientos	**-390.315.645,43**
a. Consumo de mercaderías y otros aprovisionamientos	***-390.315.645,43***
11. Otros gastos de gestión ordinaria	**-4.088.763.952,26**
a. Suministros y servicios exteriores	***-4.051.749.833,59***
b. Tributos	***-36.919.312,59***
c. Otros	***-94.806,08***
12. Amortización del inmovilizado	**-738.489.785,71**
B. TOTAL GASTOS DE GESTIÓN ORDINARIA	**-30.990.227.531,32**
I. RESULTADO (AHORRO O DESAHORRO) DE LA GESTIÓN ORDINARIA (A+B)	**-1.835.534.116,77**
13. Deterioro valor y resultados enajenación del inmovilizado no financiero y otros act en estado de venta	**-77.540.650,40**
b. Bajas y enajenaciones	***-77.540.650,40***
14. Otras partidas no ordinarias	**617.766.507,64**
a. Ingresos	***682.998.720,35***
b. Gastos	***-65.232.212,71***
II. RESULTADO DE LAS OPERACIONES NO FINANCIERAS (I+13+14)	**-1.295.308.259,53**
15. Ingresos financieros	**15.463.238,30**
b. De valores negociables y de créditos act inmovilizado	***15.463.238,30***
b2) En otras entidades	***15.463.238,30***
16. Gastos financieros	**-435.626.869,21**
b. Otros	***-435.626.869,21***
19. Diferencias de cambio	**-3.756.558,14**
20. Deterioros de valor, bajas y enajenaciones act y pasivos	**-219.562.241,61**
a. En entidades del grupo, multigrupo y asociadas	***-24.920.604,97***
b. En otras entidades	***-194.641.636,64***
III. RESULTADO DE OPERACIONES FINANCIERAS (15+16+17+18+19+20)	**-643.482.430,66**
IV. RESULTADO (AHORRO O DESAHORRO) NETO DEL EJERCICIO (II+III)	**-1.938.790.690,19**

ANEXO 3.
PERÍMETRO DE LA CONSOLIDACIÓN

ENTIDAD DOMINANTE	OBJETO SOCIAL
Junta de Andalucía	El ejercicio de las competencias exclusivas, compartidas y ejecutivas sobre las materias incluidas en el Estatuto de Autonomía, que ejercerá respetando lo dispuesto en la Constitución y en el propio Estatuto.
ENTIDADES DEPENDIENTES	**OBJETO SOCIAL**
AGENCIAS ADMINISTRATIVAS	
Instituto Andaluz de la Mujer (IAM)	Propiciar la efectiva igualdad del hombre y la mujer andaluces, promoviendo la plena incorporación de esta en la vida social y superando cualquier discriminación laboral, cultural, económica o política.
Instituto Andaluz de la Juventud (IAJ)	Desarrolla de las competencias en materia de juventud en Andalucía.
Agencia Andaluza de Evaluación Educativa (AAEE)	Realizar la evaluación del Sistema Educativo Andaluz, orientada a la mejora permanente del mismo y al aprendizaje del alumnado que contribuya a su éxito escolar. Extinguida en 2019.
Instituto Andaluz de Enseñanzas Artísticas Superiores (IEAS)	Promover las enseñanzas artísticas superiores, a través de los centros docentes dependientes o adscritos al mismo, garantizar las mejores condiciones de calidad de las enseñanzas artísticas superiores y contribuir a la mejora de la actividad cultural en la Comunidad Autónoma de Andalucía. Sin actividad en 2018. Extinguida en 2019.
Instituto Andaluz de Estadística y Cartografía (IECA)	Coordinar la actividad estadística y cartográfica de los órganos y entidades del Sistema Estadístico y Cartográfico de Andalucía.
Agencia de Defensa de la Competencia (ADCA)	Promover y preservar el funcionamiento competitivo de los mercados, garantizando la existencia de una competencia efectiva en los mismos y protegiendo los intereses generales, especialmente de las personas consumidoras y usuarias, mediante el ejercicio de sus funciones en Andalucía.
Instituto Andaluz de Prevención de Riesgos Laborales (IAPRL)	Fomentar la cultura preventiva, estudio de las condiciones de seguridad y salud de trabajo en Andalucía.
Instituto Andaluz de Administración Pública (IAAP)	La investigación, el estudio, la información y la difusión de las materias que afecten a la Administración Pública.
Instituto de Investigación de Formación Agraria y Pesquera (IFAPA)	Contribuir a la modernización de los sectores agrario, pesquero, alimentario y de producción ecológica de Andalucía, y mejora de la competitividad a través de la investigación, desarrollo, transferencia de tecnología y formación.
Servicio Andaluz de Salud (SAS)	la gestión y administración de los servicios públicos de atención a la salud dependientes de la Comunidad Autónoma de Andalucía
Patronato de la Alhambra y del Generalife (PAG)	La custodia, conservación y administración de la Alhambra, Generalife, Palacio de Carlos V y de todos los terrenos pertenecientes a la Alhambra y su recinto, y al Generalife y sus anejos.
Centro Andaluz de Arte Contemporáneo (CAAC)	Aglutinar y potenciar las actividades de fomento, conservación, investigación y difusión de todas las áreas vinculadas con el arte contemporáneo en sus múltiples manifestaciones.
AGENCIAS DE RÉGIMEN ESPECIAL	
Servicio Andaluz de Empleo (SAE)	Ejercicio de las competencias en materia de empleo y cualificación profesional en Andalucía.
Agencia Tributaria de Andalucía	La gestión las actividades administrativas de aplicación de los tributos y las demás funciones que la atribuye su ley de creación.
Agencia de Gestión Agraria y Pesquera de Andalucía (AGAPA)	La gestión de programas y acciones de fomento, de vigilancia e inspección; de prestación y gestión de servicios públicos; y de asistencia técnica, en materias agraria y pesquera en Andalucía.

ANEXO 4.
INDICADORES PROPUESTOS

INDICADORES Y RATIOS APLICADOS				
NOMBRE	MEDIDA	DIMENSIÓN	SIGNIFICADO	RECOGIDO EN:
SOLVENCIA A C/P	(Fondos líquidos + Derechos pendientes de cobro)/ Obligaciones pendientes de pago c/p	**SOSTENIBILIDAD**	Expresa la cobertura del pasivo corriente por la totalidad del activo corriente, sin distinguir el grado de liquidez de sus componentes.	OCEX 2013
ENDEUDAMIENTO POR HABITANTE	(Pasivo no corriente + Pasivo corriente)/Número de habitantes	**SOSTENIBILIDAD**	Distribuye la deuda total de la entidad entre el número de habitantes.	PGCP2010 OCEX 2015 Romero Civera (2014)
GRADO DE ENDEUDMIENTO	(Pasivo no corriente + Pasivo corriente)/(Patrimonio neto + Pasivo no corriente + Pasivo corriente)	**SOSTENIBILIDAD**	Representa la relación entre la totalidad del pasivo exigible (corriente y no corriente) respecto al patrimonio neto más el pasivo total de la entidad.	PGCP2010 OCEX 2015
COBERTURA DE LA DEUDA	Deuda pendiente/ Ingresos operaciones corrientes	**SOSTENIBILIDAD**	Mide la capacidad de la entidad de atender su deuda con los ingresos corrientes.	Madueño y Jiménez (2017)
PERIODO MÍNIMO DE AMORTIZACIÓN DEL ENDEUDAMIENTO FINANCIERO	Pasivo financiero /Ahorro bruto	**SOSTENIBILIDAD**	Refleja el periodo en años necesario para que la entidad pueda amortizar su deuda financiera de mantenerse el ahorro bruto del ejercicio.	OCEX 2015
PERÍODO MEDIO DE PAGO GLOBAL DE CAPÍTULOS II Y VI	Obligaciones pendientes de pago (Capítulos II y VI)/ Obligaciones reconocidas netas (Capítulos II y VI) x 365	**SOSTENIBILIDAD**	Indica el periodo medio en días que sería necesario para pagar los importes pendientes de pago de los capítulos II y VI de gastos.	OCEX 2015
COBERTURA DE GASTOS TOTALES	Total obligaciones reconocidas netas / Total Derechos reconocidos netos	**SOSTENIBILIDAD**	Indica la capacidad de la entidad para cubrir sus gastos totales con los recursos que tiene a su disposición.	Zafra y Ortiz (2003)
ÍNDICE DE PAGOS	Gastos pagados/Total de gastos	**SOSTENIBILIDAD**	Mide la capacidad de pago de la entidad.	Zafra-Gómez et al. (2009)
ÍNDICE DE INGRESOS	Ingresos recaudados/Total de ingresos	**SOSTENIBILIDAD Y VULNERABILIDAD**	Mide la capacidad de cobro de la entidad. Si se analiza conjuntamente con el anterior se puede apreciar si hay tensiones de tesorería.	Zafra-Gómez et al. (2009)
AUTONOMÍA FINANCIERA	Ingresos propios/ Total presupuesto de ingresos	**VULNERABILIDAD**	Refleja la proporción que representan los ingresos presupuestarios de naturaleza tributaria (impuestos, tasas y contribuciones especiales) recaudados en el ejercicio en relación con la totalidad de los ingresos presupuestarios realizados en el mismo.	Rodríguez-Bolívar et al. (2014)
ÍNDICE INGRESOS FISCALES	Ingresos propios/ Ingresos operaciones corrientes (Derechos reconocidos)	**VULNERABILIDAD**	Ídem anterior en relación al total de ingresos corrientes (1 al 5).	Zafra et al. (2009)

ANEXO 4.
INDICADORES PROPUESTOS *(continuación)*

INDICADORES Y RATIOS APLICADOS				
NOMBRE	MEDIDA	DIMENSIÓN	SIGNIFICADO	RECOGIDO EN:
ÍNDICE DE DEPENDENCIA DE LAS SUBVENCIONES RECIBIDAS	Derechos reconocidos netos (Capítulos IV y VII)/Total Derechos reconocidos	**VULNERABILIDAD**	Refleja la proporción de los derechos reconocidos netos por subvenciones corrientes y de capital en relación con el total de derechos reconocidos.	OCEX 2015
COBERTURA DE GASTOS CORRIENTES	Gastos operaciones corrientes (Obligaciones reconocidas)/ Ingresos operaciones corrientes (Derechos reconocidos)	**VULNERABILIDAD**	Si es menor que 1, indica que se pueden atender los programas y servicios comprometidos sin utilizar deuda.	A propuesta
AUTONOMÍA FINANCIERA EN LA COBERTURA DE GASTOS CORRIENTES	Obligaciones corrientes/ (Derechos reconocidos corrientes - transferencias corrientes)	**VULNERABILIDAD**	Mide el nivel de independencia financiera corriente, entendiendo la relación entre los gastos corrientes y la suma de los ingresos propios e ingresos patrimoniales.	Zafra y Ortiz (2003)
IMPORTANCIA DE LA CARGA FINANCIERA (DEL EJERCICIO)	Carga financiera o de la deuda/ Derechos reconocidos operaciones corrientes	**FLEXIBILIDAD**	Refleja la parte de los ingresos corrientes que son empleados para amortizar la deuda financiera e intereses asociados a la misma.	OCEX 2015
DÉFICIT/ SUPERÁVIT por habitante	Resultado presupuestario ajustado/ Número de habitantes	**FLEXIBILIDAD**	Distribuye el Resultado Presupuestario Ajustado entre el número de habitantes.	OCEX 2015
DÉFICIT/ SUPERÁVIT CORRIENTES	AHORRO BRUTO (Superávit/ Déficit corriente)/ Ingresos operaciones corrientes	**FLEXIBILIDAD**	Refleja la capacidad de ahorro de la entidad en relación a los ingresos corrientes.	OCEX 2105
CONTRIBUCIÓN DEL PRESUPUESTO AL REMANENTE DE TESORERÍA	Resultado presupuestario ajustado/ Remanente de tesorería para gastos generales	**FLEXIBILIDAD**	Indica la aportación en términos relativos del resultado presupuestario ajustado del ejercicio al Remanente de Tesorería para gastos generales.	OCEX 2015

ANEXO 5.
MAGNITUDES EMPLEADAS EN EL CÁLCULO DE LOS INDICADORES (EUROS)

MAGNITUD	JUNTA ANDALUCÍA	CONSOLIDADO
RT: Derechos pendientes cobro	2.843.079.924,37	3.006.624.715,04
RT: Obligaciones pendientes pago	3.728.122.818,56	3.845.811.185,80
RT: Fondos líquidos	2.540.308.192,89	2.590.084.796,33
RT: Remante tesorería no afectado	28.119.163,76	108.821.364,71
B: Pasivo no corriente (PNC)	28.484.198.950,35	28.484.393.902,75
B: Pasivo corriente (PC)	9.580.255.476,22	10.552.418.157,62
B: Patrimonio neto (PN)	-7.283.496.868,86	-7.262.992.589,54
B: Balance C.IV (Acreedores y otras cuentas a pagar)	3.417.561.828,60	4.389.704.419,74
Nº habitantes (INE)	8.384.408,00	8.384.408,00
RP: DRN I al V (ingresos op ctes)	28.818.450.811,13	28.688.335.895,04
RP: ORN I al V (gastos op ctes)	27.779.533.071,07	27.619.840.260,72
RP: ORN III y IX	4.449.383.271,73	4.472.540.390,87
RP: DRN I, II y III	16.447.913.360,04	16.781.816.281,05
RP: Total DRN	34.902.516.573,48	34.572.199.346,80
RP: DRN IV y VII	13.349.420.174,25	12.679.960.787,24
RP: DRN I, II, III y V	16.473.493.751,24	16.812.633.612,98
RP: Total ORN	34.072.164.123,47	33.718.430.564,86
RP: Superávit/Déficit Resultado Presupuestario ajustado	636.787.556,08	708.358.444,76
RP: Ahorro bruto	1.038.917.740,06	1.068.495.634,32
LP Gastos: Obligaciones pendientes de pago II y VI	224.460.281,66	319.623.345,41
LP Gastos: Obligaciones reconocidas netas II y VI	1.534.342.749,22	4.367.570.687,88
LP Gastos: Pagos material	33.527.737.534,71	32.917.416.797,10
LP Gastos: Total Obligaciones reconocidas netas	34.072.164.123,47	33.718.430.564,86
LP Ingresos: Recaudación neta	33.912.512.612,88	33.542.575.299,32
LP Ingresos:Total Derechos reconocidos netos	35.148.458.935,17	34.818.123.708,49

Leyenda: RT: Remanente de Tesorería: Balance; RP: Resultado presupuestario; ORN: Obligaciones reconocidas netas; DRN: Derechos reconocidos netos: LP: Liquidación presupuesto

La sostenibilidad del sistema de la Seguridad Social

BLANCA GÁLVEZ LINARES
Subdirectora Técnica del Tribunal de Cuentas

BEGOÑA DÍAZ SÁNCHEZ DE LA NIETA
Jefa de Grupo de Unidad Fiscalizadora A del Tribunal de Cuentas

RESUMEN

Los problemas de sostenibilidad financiera de la Seguridad Social, que afectan solo a la modalidad contributiva de protección, han sido una constante en su historia reciente, es por eso que las crisis por las que ha atravesado el sistema en los años ochenta y noventa no deben valorarse como hechos aislados sino de efectos concatenados, que continúan incidiendo en la sostenibilidad del sistema de pensiones. Actualmente la Seguridad Social enfrenta dificultades asociadas a la evolución demográfica y a la crisis socio económica de 2008 que también comprometen su sostenibilidad. El conocido como Pacto de Toledo nació con la finalidad de analizar los problemas estructurales del sistema de pensiones y buscar soluciones, en forma de recomendaciones, para garantizar su viabilidad futura. La última actualización se aprobó por el Pleno del Congreso de los Diputados el 19 de noviembre de 2020 y contiene un total de 22 recomendaciones que tratan de dar respuesta al reto de conseguir el equilibrio entre la sostenibilidad financiera del sistema y la adecuación y suficiencia de las prestaciones que dispensa. Es pronto para conocer con exactitud el impacto que las medidas propuestas tendrán en la sostenibilidad del sistema, y habrá que esperar hasta la completa aplicación de todas ellas; incluso se baraja la adopción en el futuro de medidas complementarias de financiación. Finalmente, no hay que olvidar que el garante último de la sostenibilidad de la Seguridad Social es el Estado.

PALABRAS CLAVE

Sostenibilidad | Seguridad Social | sistema | pensiones | cotizaciones sociales

ABSTRACT

The problems of financial sustainability of the Spanish Social Security System have been a constant in its recent history, which is why the crises that the system went through in the 1980s and 1990s should not be seen as isolated events but rather as having concatenated effects that continue to affect the sustainability of the pension system. The Social Security System is currently facing difficulties associated with demographic trends and the socio-economic crisis of 2008, which are also putting at risk its sustainability. The so-called Toledo Pact was created with the aim of analising the structural problems of the pension system and seeking solutions, in the form of recommendations, to guarantee its future viability. The latest update was approved by the Parliament on the 19th of November 2020 and comprises 22 recommendations that seek to respond to the challenge of achieving a balance between the financial sustainability of the system and the adequacy and sufficiency of the benefits it provides. It is too early to know exactly the impact of the measures on the sustainability of the system, and it will be necessary to wait until all of them have been fully implemented; additional consideration is being given to the adoption of complementary financing measures in the future. Finally, it should not be forgotten that the State is the ultimate guarantor of the sustainability of the Social Security System.

KEYWORDS

Sustainability | *Social Security* | *system* | *pensions* | *social contributions*

1. Introducción

La mayoría de las sociedades avanzadas se caracterizan por contar con sistemas públicos de pensiones sostenibles que permitan a sus ciudadanos disponer de los ingresos suficientes para vivir dignamente cuando accedan a la jubilación. Insertos en el tejido social al que pertenecen, los sistemas de pensiones no son ajenos al devenir de estas sociedades, cuyas crisis, etapas de desarrollo económico y cambios demográficos marcan ineludiblemente la evolución de aquellos. Es por ello, que la sostenibilidad de la Seguridad Social ha de plantearse como una finalidad en sí misma y en equilibrio con la suficiencia y adecuación de las prestaciones a las que debe hacer frente en un estado del bienestar.

Tomando como referencia la sostenibilidad financiera de nuestra Seguridad Social, veremos que su cuestionamiento como un sistema sostenible, viable y autosuficiente ha estado siempre presente a lo largo de su historia, desde su configuración en la década de los sesenta; no es, por tanto, un tema reciente ni tampoco exclusivo de nuestro país. Se expondrán las tres crisis de viabilidad padecidas en los últimos 60 años; con brevedad la de los ochenta, más extensamente la de los noventa, por su repercusión en la sostenibilidad del sistema, para terminar con la actual, iniciada hace ya más de 10 años, de la que se analizarán sus principales causas: la evolución demográfica y la crisis socio económica de 2008, agravada por la llegada del COVID-19. Se hará una exposición de las recomendaciones adoptadas en el Pacto de Toledo para que España avance hacia este doble objetivo, de sostenibilidad financiera y adecuación de las pensiones, en un marco de globalización con los países de nuestro entorno. Se concluirá con una visión prospectiva en referencia a las recomendaciones implementadas y a otras propuestas que podrían ser adoptadas.

2. Cuestiones generales sobre la Seguridad Social

El actual sistema de la Seguridad Social tiene sus orígenes en la década de los sesenta (con la Ley 193/1963, de 28 de diciembre, sobre Bases de la Seguridad Social y la Ley General de la Seguridad Social de 1966[1]), momento en el que un conjunto inconexo de seguros sociales (Retiro Obrero Obligatorio, Seguro de Vejez e Invalidez, Seguro Obligatorio de Enfermedad, Mutualismo Laboral...) evoluciona a un sistema organizado de protección social de alcance profesional, con la finalidad de proteger a toda la población en relación con las prestaciones establecidas.

La Constitución española de 1978 configuró la Seguridad Social como uno de los pilares del estado del bienestar, atribuyendo al Estado, por medio de ella, la obligación de mantener un *régimen público* de asistencia y de prestaciones sociales suficiente *para todos los ciudadanos*, recogiéndose el desarrollo normativo de este mandato en el vigente Texto Refundido de la Ley General de Seguridad Social[2] (TRLGSS).

1. Decreto 907/1966, de 21 de abril, aprobando el texto articulado primero de la Ley 193/1963, de 28 de diciembre, sobre Bases de la Seguridad Social.

2 Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social.

Nuestro sistema de Seguridad Social se configura como un modelo basado en los principios de universalidad, de solidaridad intergeneracional e interterritorial, de igualdad de derechos en todo el territorio nacional y de unidad, o congruencia en la gestión realizada por las diferentes entidades que participan en su administración, así como en los beneficios otorgados por ellas. Su estructura financiera es la de un sistema de reparto, que supone que los pagos actuales de las pensiones y demás prestaciones sociales se realizan con los ingresos y las cotizaciones sociales procedentes de los trabajadores actuales y las del futuro con las de quienes trabajen entonces, con excepción de la protección de las contingencias derivadas de accidentes de trabajo o enfermedades profesionales, cuya responsabilidad corresponda asumir a las Mutuas Colaboradoras con la Seguridad Social o a las empresas declaradas responsables, en cuyo caso el régimen financiero utilizado será el de capitalización.

La acción protectora de la Seguridad Social se articula a través de dos modalidades distintas atendiendo a su forma de financiación: **la contributiva** y la **no contributiva**. La primera de ellas se basa en el principio de contributividad, es decir, el derecho a ella requiere haber realizado aportación previa de cotizaciones sociales al sistema, mientras que, en la segunda, la no contributiva, las prestaciones recibidas se encuentran disociadas de la previa contribución al sistema, estando asegurada su financiación por las aportaciones del Estado.

Los problemas de sostenibilidad de la Seguridad Social afectan a la modalidad contributiva de protección, al no existir garantía de obtener cotizaciones sociales suficientes para su financiación, si bien, el Estado, como se explicará más adelante, puede realizar aportaciones específicas en caso de ser necesario.

3. Las crisis de la Seguridad Social

La Real Academia Española, en su diccionario de la lengua, define la sostenibilidad como la cualidad de sostenible, término utilizado especialmente en ecología y economía, para designar aquello *«que se puede mantener durante largo tiempo sin agotar los recursos …»*.

En un contexto económico, la sostenibilidad del sistema de la Seguridad Social ha de entenderse como **la capacidad para financiar compromisos de gasto presentes y futuros** (dentro de los límites de déficit), por lo que para que sea sostenible en el tiempo ha de contar con recursos y/o tener la capacidad de generarlos en una cuantía igual o superior a los gastos que debe afrontar.

Las dudas acerca de la sostenibilidad y viabilidad de la Seguridad Social no son exclusivas del momento actual. Esta incertidumbre la ha acompañado a lo largo de su historia, habiendo atravesado crisis de diversa índole asociadas a factores intrínsecos al propio sistema, como estructuras organizativas, tipos de protección o regímenes de financiación, que se han ido revelando como inadecuados o insuficientes; pero también, a factores ajenos a ella relacionados con el devenir de la sociedad en la que está inserta, como cambios demográficos, reivindicaciones y necesidades sociales nuevas o el contexto económico del momento. Por tanto, las crisis no han de verse como circunstancias aisladas sino de efectos concatenados, porque cada una de ellas, con sus reformas, han terminado por configurar la Seguridad Social tal como la conocemos hoy, un pilar fundamental del

estado del bienestar, como se ha dicho, pero afectada por problemas no resueltos convenientemente, heredados del pasado, y aquejada por otros nuevos que inciden directamente en su sostenibilidad.

A continuación, se hace una exposición de tres de las etapas de dificultad más importantes atravesadas por el sistema desde su configuración por la Ley de Bases de 1963. Se hará una breve descripción de la crisis de los ochenta y de la de los noventa del siglo XX, sus principales causas y las reformas más significativas acometidas para superarlas.

En la actualidad, y desde 2010, el sistema está inmerso en su tercera crisis, que va a ser tratada en el contexto de los problemas que la originaron, pero exponiendo también los problemas pendientes de resolución definitiva de las dos anteriores. Las reformas y soluciones aportadas para abordarla son profusas, por lo que se ha optado por tratarlas en un apartado independiente.

3.1. La crisis de los ochenta

La imagen de la Seguridad Social en la década de los ochenta era de desconfianza en un sistema sobre el que pesaban serias dudas acerca de su evolución y su estabilidad futura.

Los principales problemas en aquel momento estaban relacionados con: 1) la falta de cobertura social, al existir amplias capas de población sin protección, y la baja intensidad de la misma; 2) una escasa eficacia recaudatoria con graves deficiencias en la gestión; y 3) un uso indebido y, en ciertos casos, abusivo de la protección (cuyo exponente eran las pensiones de invalidez, que proliferaron desmesuradamente).

Para tratar de solventar esta situación, se potenció el carácter contributivo y profesional de las pensiones, para lo cual se incrementaron los topes máximos de cotización, se mejoró el nivel de protección con revalorizaciones anuales asociadas al Índice de Precios al Consumo (IPC) y se ampliaron tanto los periodos mínimos de cotización para el acceso a las prestaciones (de 10 a 15 años) como el número de años utilizados en la base para el cálculo de su cuantía (de 2 a 8 años). A su vez, se mejoraron los mecanismos de gestión de las distintas prestaciones y se introdujo la solidaridad financiera mediante la configuración de una administración recaudatoria propia de la Seguridad Social. Estas reformas permitieron aumentar los ingresos por cotizaciones sociales y mejorar la contributividad, el control de la recaudación y de las prestaciones, así como la adecuación de estas últimas.

También se incrementó la protección no contributiva, en respuesta a la falta de cobertura social de algunas capas de población, y se introdujeron mejoras progresivas en las pensiones mínimas para su equiparación al salario mínimo. Un ejemplo de estas reformas lo constituye la Ley 26/1990[3], de 20 de diciembre, que estableció un nivel no contributivo de prestaciones económicas en la Seguridad Social, reconociendo el derecho a pensiones no contributivas de vejez e invalidez a las personas carentes de recursos y en situación de necesidad. Sin embargo, aunque el TRLGSS vigente en aquel momento preveía aportaciones estatales progresivas a través de las Leyes de Presupuestos Generales del Estado[4], no estaba

3. Ley 26/1990, de 20 de diciembre, por la que se establecen en la Seguridad Social prestaciones no contributivas.
4. Así se recogía en el artículo 51.1.a) del TRLGSS vigente en 1990, aprobado por Decreto 2065/1974, de 30 de mayo.

garantizado que todas estas mejoras en la vertiente no contributiva del sistema quedaran cubiertas con tales aportaciones, ya que no existía una vinculación específica entre la protección dispensada y su financiación, lo que aumentó sus cargas económicas.

Otra de las reformas más significativas acometida en estos años, que debe citarse por su repercusión en la sostenibilidad del sistema de la Seguridad Social, fue la universalización de la asistencia sanitaria y de los complementos por mínimos de las pensiones. Aunque la Constitución ya había reconocido el carácter universal de la sanidad, su efectividad se produjo con la aprobación de la Ley 14/1986, de 25 de abril, General de Sanidad, que la hizo extensiva a todos los ciudadanos en todo el territorio nacional, declarando su carácter no contributivo. Por su parte, los complementos por mínimos, aunque por su naturaleza tenían carácter universal, no estaban reconocidos legalmente como tales.

El modelo de financiación que imperaba en aquellos años era netamente contributivo, aunque, como estamos viendo, acogía también prestaciones no asociadas a la aportación previa de los cotizantes, tales como las ya mencionadas, asistencia sanitaria y complementos por mínimos de pensiones, un sistema de protección este último que nace en los años setenta[5] para complementar las pensiones contributivas cuando estas no alcanzaban el mínimo fijado legalmente. Estas «cargas indebidas»[6] no asociadas a las cotizaciones de los beneficiarios incidían negativamente en el gasto soportado.

La asunción de estas «cargas indebidas» condujo, en 1989, a iniciar una reforma de la estructura financiera de la Seguridad Social[7] relacionada con la necesidad de clarificar las fuentes de financiación, asociándola al tipo de protección dispensada, de manera que la de carácter contributivo se financiara, fundamentalmente, con cotizaciones sociales mientras que la no contributiva lo fuera con cargo a la imposición general.

Por tanto, la conclusión de esta primera crisis es que la evolución de la acción protectora que tuvo lugar en estos años transformó un sistema concebido originalmente con carácter exclusivamente profesional en otro con componentes universales, si bien esta reforma de la protección social no se acompañó de los cambios en la financiación que necesitaba la Seguridad Social para asumir estos compromisos, lo que derivó en desequilibrios presupuestarios y de liquidez crecientes que a comienzos de los noventa amenazaban la sostenibilidad del sistema.

5. Los primeros antecedentes legales se encuentran en la Orden de 26 de abril de 1974, por la que se dispone la mejora de pensiones del sistema de la Seguridad Social, al configurar *«un sistema de cuantías mínimas de las pensiones mejoradas, que han de constituir así desde su establecimiento y para lo sucesivo, un eficaz medio para lograr la garantía de un nivel mínimo en la acción protectora de la Seguridad Social»*. En su artículo 2 se establece que las cuantías de las pensiones de los trabajadores por cuenta ajena no podrán ser inferiores a los mínimos que se establecen en dicha Orden.

6. El Informe de la Ponencia para el análisis de los problemas estructurales del sistema de la Seguridad Social y de las principales reformas que deberán acometerse (conocido como **Pacto de Toledo**), aprobado por el Pleno del Congreso de los Diputados en su sesión de 6 de abril de 1995, denominaba como cargas indebidas: *«El uso de los mecanismos de Seguridad Social para resolver problemas que le eran ajenos y que unido al otorgamiento de protección a determinados colectivos sin la correspondiente cobertura financiera, originó la asunción de importantes «cargas indebidas» con una notable incidencia en el gasto»*.

7. La Ley 37/1988, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1989 fijó un nuevo régimen de financiación para la asistencia sanitaria y para los complementos por mínimos, haciendo que el Estado asumiera una parte de su coste.

3.2. La crisis de los noventa

Los años noventa, por tanto, comienzan para la Seguridad Social con una nueva crisis de sostenibilidad y viabilidad. A los déficits presupuestarios y de liquidez crecientes debidos, como se ha señalado, a cambios en el modelo de protección que no fueron acompañados de las reformas financieras necesarias para hacerlos posibles, se sumaba el continuo crecimiento del número de pensionistas y de la cuantía media de las pensiones, así como la caída en la ratio entre afiliados y pensionistas.

La solución adoptada en aquel momento para afrontar esta situación consistió en obtener financiación ajena en forma de préstamos otorgados por el Estado, que devolvieran a la Seguridad Social el equilibrio presupuestario perdido y la liquidez necesaria para afrontar sus compromisos; compromisos que, se insiste, no eran suyos propios, sino que, dado el carácter universal de algunos de ellos (asistencia sanitaria y complementos por mínimos de pensiones, fundamentalmente), lo eran del Estado. Por tanto, por paradójico que resulte, entre 1992 y 1999, el propio Estado, en lugar de asumir sus compromisos, por ejemplo, mediante transferencias corrientes, lo hizo a través de la concesión de 11 préstamos a la Seguridad Social por 17.169 millones de euros[8], haciendo que el sistema se endeudara.

Así las cosas, en la primera mitad de los noventa, los problemas estructurales de la Seguridad Social requirieron atención especial por parte del Parlamento Español. En el seno del Congreso de los Diputados, se creó una Ponencia para el estudio de dichos problemas y de las reformas que habrían de acometerse para garantizar en el futuro un sistema público de pensiones justo, equilibrado y solidario, de acuerdo con los principios contenidos en el artículo 41 de la Constitución. Esta Ponencia es conocida comúnmente como **Pacto de Toledo**, que contó con el consenso de las formaciones políticas y asociaciones empresariales y sindicales más representativas del momento.

El Pacto de Toledo, aprobado por el Pleno del Congreso de los Diputados el 6 de abril de 1995, realizó 15 recomendaciones, muchas de las cuales se materializaron y articularon legalmente dos años más tarde, con la Ley 24/1997, de 15 de julio, de Consolidación y Racionalización del Sistema de Seguridad Social. Esta Ley, entre otras modificaciones, incrementó el número de años utilizados como base para el cálculo de la pensión de 8 a 15 y estableció la revalorización automática de las pensiones en función del IPC[9] a través de una fórmula estable recogida en el TRLGSS vigente en ese momento. Asimismo, la recomendación 2 recogió la creación de un Fondo de Reserva de la Seguridad Social, con la finalidad de atender a las necesidades futuras del sistema en materia de prestaciones contributivas.

No obstante, uno de los objetivos más significativos de esta Ley fue la clarificación y la separación de las fuentes de financiación, que configuró definitivamente las dos modalidades de protección en el sistema, contributiva y no contributiva, y sus fuentes de financiación (con cotizaciones sociales la primera y con aportaciones del Estado la segunda). Asimismo,

8. Actualmente, estos préstamos no han sido cancelados puesto que se van prorrogando sus vencimientos a medida que se van produciendo.

9. Nótese como algunas de estas reformas adoptadas en la crisis de los noventa suponen la consolidación de algunas de las efectuadas en la crisis de los ochenta. El incremento de 8 a 15 años en la base para el cálculo de la pensión o incluir la revalorización automática del IPC en el TRLGSS, son dos ejemplos de ello.

reconoció expresamente la naturaleza no contributiva de la asistencia sanitaria y de los complementos por mínimos de pensiones, si bien el compromiso para su financiación no fue asumido inmediatamente por el Estado, de forma que, nuevamente, en los años noventa, la Seguridad Social soportó costes impropios con cargo a cotizaciones sociales y a las disponibilidades líquidas del sistema.

El **Informe de Fiscalización sobre la evolución económico-financiera, patrimonial y presupuestaria del sistema de la Seguridad Social y su situación a 31 de diciembre de 2018**, del Tribunal de Cuentas, aprobado por su Pleno el 28 de julio de 2020, contiene un análisis del periodo de tiempo que tardó en ultimarse el proceso de clarificación y separación de las fuentes de financiación de la Seguridad Social en lo relativo a la asistencia sanitaria[10] y a los complementos por mínimos[11], concluyendo que la completa separación de fuentes, tardó en llegar 10 años para la asistencia sanitaria, de 1989 a 1999, y 25 años para los complementos por mínimos, de 1989 a 2014. Añade, que estos periodos transitorios tan dilatados fijados legalmente, desde la clarificación hasta la efectiva asunción por parte del Estado de estos compromisos, no fueron regulados obedeciendo a criterios de racionalidad económico-financiera, así como que esta demora ha causado un serio perjuicio al sistema, porque ha soportado con cargo a sus recursos contributivos (principalmente cotizaciones sociales) un importe estimado en, al menos, 103.690 millones de euros. A día de hoy, la Seguridad Social no ha sido resarcida por asumir estos gastos impropios que restaron recursos para poder atender los compromisos que le eran propios, lo que afectó a su sostenibilidad en aquel momento. Su detalle se muestra en el siguiente cuadro:

ESTIMACIÓN DE COSTES ASUMIDOS POR LA SEGURIDAD SOCIAL
EN EL PERIODO 1989 A 2018 POR DETERMINADOS CONCEPTOS NO CONTRIBUTIVOS (Millones de euros)

CONCEPTOS	IMPORTES
Complementos por mínimos	71.862
Asistencia Sanitaria	31.828
Total estimado	**103.690**
Impacto económico de los inmuebles transferidos a las CCAA o adscritos a las Fundaciones Hospital[12]	**Sin cuantificar**

Fuente: Informe de Fiscalización sobre la evolución económico-financiera, patrimonial y presupuestaria del sistema de la Seguridad Social y su situación a 31 de diciembre de 2018, del Tribunal de Cuentas.

10. En relación con los costes de asistencia sanitaria, el proceso de clarificación y separación de fuentes de financiación concluyó en 1999 (a partir de 2000 fueron asumidos completamente por el Estado).

11. La Ley 24/1997, de 15 de julio, de Consolidación y Racionalización del Sistema de Seguridad Social desarrolló y articuló la clarificación y la separación de las fuentes de financiación y reconoció expresamente la naturaleza no contributiva de los complementos por mínimos de pensiones. Fijó también un período transitorio máximo para que el Estado asumiera paulatinamente, y no de golpe, sus compromisos, de forma que la parte no cubierta por las aportaciones estatales en los respectivos ejercicios se financiara con cargo a los demás recursos generales del sistema. Este período transitorio concluyó en el ejercicio 2013 (a partir de 2014 quedaron totalmente financiados por el Estado).

12. El Informe de Fiscalización sobre la evolución económico-financiera, patrimonial y presupuestaria del sistema de la Seguridad Social y su situación a 31 de diciembre de 2018 contiene un análisis de los costes patrimoniales asumidos por la Seguridad Social como consecuencia de la falta de disponibilidad (coste de oportunidad) de los inmuebles que fueron transferidos a las CCAA o adscritos a las Fundaciones Hospital para la prestación de servicios sanitarios y sociales.

En los 2000, la economía española experimentó una etapa de desarrollo que, unida a la ejecución de las reformas propuestas en las recomendaciones del Pacto de Toledo de 1995, logró una mejora en el sistema de la Seguridad Social. El periodo comprendido entre 1999 y 2009 se caracterizó por la obtención de superávits presupuestarios de naturaleza contributiva, que posibilitaron la constitución y dotación del Fondo de Reserva de la Seguridad Social, creado en aplicación de la recomendación segunda del Pacto de Toledo.

3.3. La actual crisis de sostenibilidad

La sostenibilidad actual de la Seguridad Social va a ser analizada a través de la influencia que tienen sobre la misma el factor demográfico y la crisis socio económica de 2008.

a) El problema demográfico

Más allá de los retos derivados de las crisis financieras y económicas, a partir de la primera década del siglo XXI, la Seguridad Social enfrenta el desafío que ha marcado una de las líneas estratégicas de actuación en aras a conseguir el difícil equilibrio entre la sostenibilidad financiera del sistema de pensiones y la adecuación y suficiencia de la protección dispensada: **El impacto de la evolución demográfica en el gasto por pensiones,** problema al que, por otro lado, no es ajeno ningún país de nuestro entorno.

En el contexto europeo, el problema demográfico ha sido y es objeto de diversos estudios realizados por organismos comunitarios, que analizan sus variables y las vías para darle una solución sostenible.

Estos estudios[13] abordan el importante reto demográfico al que se enfrenta Europa y que está llegando a una fase crítica puesto que, las primeras cohortes del *baby boom* de natalidad de los años 60 están alcanzando la edad de jubilación. Asimismo, hay que destacar que desde 1960 la esperanza media de vida ha aumentado en la Unión Europea (UE) unos 10 años y los últimos pronósticos demográficos[14] revelan que para 2070 podría producirse otro aumento de unos 7 años. Esto, unido a unas tasas de fertilidad bajas y a unos movimientos migratorios difíciles de prever, conducirá a un cambio drástico en la composición de la población por edades, aumentando la denominada tasa de dependencia[15] de las personas mayores.

En España, el incremento de la esperanza de vida unido a las bajas tasas de natalidad, inciden directamente en la tasa de dependencia, haciendo que aumente el número

13 Los análisis demográficos realizados al respecto en los últimos 20 años en la Unión Europea se encuentran en: Libro Verde: en pos de unos sistemas de pensiones europeos adecuados, sostenibles y seguros de 2010 y Libro Blanco: Agenda para unas pensiones adecuadas, seguras y sostenibles de 2012 y, más recientemente, en Joint Paper on Pensions 2019.

14 European Commission: *The 2018 Ageing Report: Economic and Budgetary Projections for the EU Member States* (2016-2070), Institutional Paper 079. May 2018.

15. La tasa de dependencia se define como el cociente entre la población perteneciente a un determinado ámbito a 1 de enero del año t, mayor de 64 años, entre la población de 16 a 64 años, expresado en tanto por cien. Instituto Nacional de Estadística (INE), «Indicadores demográficos básicos»: https://www.ine.es/metodologia/t20/metodologia_idb.pdf.

de pensionistas en relación con la población activa, problema que se vería acentuado en las siguientes décadas al no esperarse un incremento de la natalidad ni de los flujos migratorios.

Con las tendencias actuales, la situación se muestra insostenible. A no ser que, puesto que se vive más tiempo también se trabaje más tiempo, es probable que la adecuación de las pensiones se deteriore o que el gasto en pensiones aumente de manera desmedida.

En los referidos estudios europeos se marcan los objetivos para lograr unos sistemas de pensiones adecuados, sostenibles y seguros que han de cubrir tres facetas: a) mejorar el equilibrio entre el número de años que los ciudadanos dedican al trabajo activo respecto al número de años que pasarán como jubilados, teniendo en cuenta, especialmente, el incremento de la esperanza de vida y los cambios estructurales de las sociedades y los mercados de trabajo europeos; b) suprimir los obstáculos, a la movilidad de los trabajadores y del capital, derivados de las regulaciones internas de los sistemas de pensiones; y c) la necesidad de garantizar la seguridad y adecuación de las pensiones ahora y en el futuro. Atendiendo a estas metas, los retos que conlleva el proceso del envejecimiento, muy vinculados entre sí, son: el aumento de la esperanza de vida, las tendencias laborales del mercado de trabajo y las consecuencias económico-financieras de ambas circunstancias.

En este sentido, las reformas realizadas en la década 2009 a 2019 por los países de la UE, han tenido como principal enfoque mejorar la sostenibilidad financiera en un contexto de envejecimiento demográfico. Por ello, los cambios principales se han centrado en establecer fórmulas destinadas a alargar la vida laboral (básicamente, aumentar la edad de jubilación y reforzar los incentivos para postergar el momento del retiro) y a restringir el acceso a las jubilaciones anticipadas.

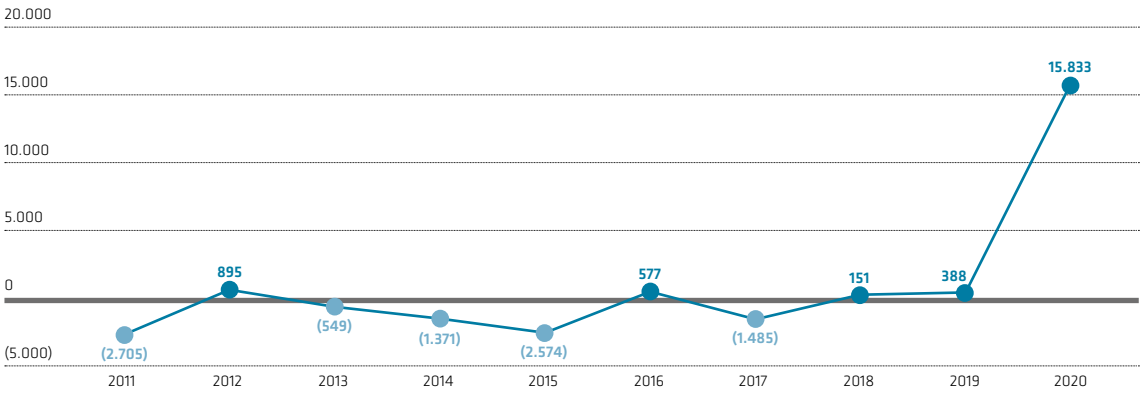
b) La crisis socio económica

Al impacto del reto demográfico sobre la sostenibilidad futura del sistema, que acaba de exponerse, se une la crisis financiera global de 2008, que ha reducido el crecimiento económico y ejercido presión sobre las finanzas públicas.

Esta crisis internacional alcanzó también a nuestro país, provocando la recesión económica de 2008 que, sin embargo, no afectó a la Seguridad Social hasta 2010, iniciándose un período que dura hasta el momento actual (y que, como se verá, ha empeorado con la crisis sanitaria del COVID-19), que se caracteriza por una insuficiencia de recursos de su gestión ordinaria (fundamentalmente cotizaciones sociales) para la cobertura de los gastos relacionados con prestaciones contributivas (principalmente pensiones), lo que provoca de nuevo, como en etapas anteriores, desequilibrios presupuestarios y tensiones de liquidez.

Para mostrar en qué medida se puede considerar sostenible el sistema de la Seguridad Social, se va a tomar como referencia una de las magnitudes económicas representativa de la pervivencia del mismo: **el resultado presupuestario**, obtenido como diferencia entre los gastos y los ingresos de esta naturaleza. La representación gráfica de su evolución, en la última década (2011 a 2020), es la siguiente:

GRÁFICO
EVOLUCIÓN DEL RESULTADO PRESUPUESTARIO DE LA SEGURIDAD SOCIAL (en millones de euros)



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos definitivos que figuran en la Cuenta General de la Seguridad Social, para los ejercicios 2011 a 2019, y, para 2020, de los datos del cierre provisional de cuentas obtenidos de la página web de la Seguridad Social el 9 de abril de 2021.

La gráfica muestra como esta magnitud ha fluctuado entre déficits que alcanzan los 2.705 millones de euros, en 2011, y superávits que llegan a los 15.833 millones, en 2020.

Un análisis somero de estos datos llevaría a la errónea conclusión de que la Seguridad Social, aunque ha atravesado dificultades en los primeros años de la década, en 2020 ha superado esta situación encontrándose totalmente saneada, puesto que presenta un elevado superávit presupuestario. Nada más lejos de la realidad.

Una valoración más profunda de la situación muestra que, especialmente entre 2017 y 2020, la Seguridad Social no contó con recursos propios suficientes para la cobertura del gasto por prestaciones económicas contributivas. Pero, además, en 2020, la situación se agrava, ya que, a estos costes habituales del sistema, se suman los derivados de las ayudas extraordinarias aprobadas por el Gobierno para enfrentar la crisis derivada de la pandemia del COVID-19 (prestación extraordinaria por cese de actividad, asimilación de la incapacidad temporal por COVID-19 a la situación de accidente de trabajo, exoneraciones en cotizaciones sociales, etc.). Así las cosas, y ante la falta de recursos propios suficientes para atender la totalidad de los gastos, el sistema, de nuevo, ha recibido financiación ajena procedente del Estado, bien en forma de transferencias corrientes, o bien mediante préstamos concedidos, siendo reseñable, por lo elevado del importe, la recibida en 2020, que totaliza 51.667 millones de euros (20.003 millones en forma de transferencias, para equilibrar el impacto del coronavirus, más 1.334 millones de transferencias adicionales y 30.330 millones de préstamos otorgados para proporcionar cobertura a las obligaciones habituales de la Seguridad Social, posibilitar su equilibrio presupuestario y dotarla de liquidez). Tampoco es desdeñable la financiación estatal aportada entre 2017 y 2019[16], para proporcionar cobertura presu-

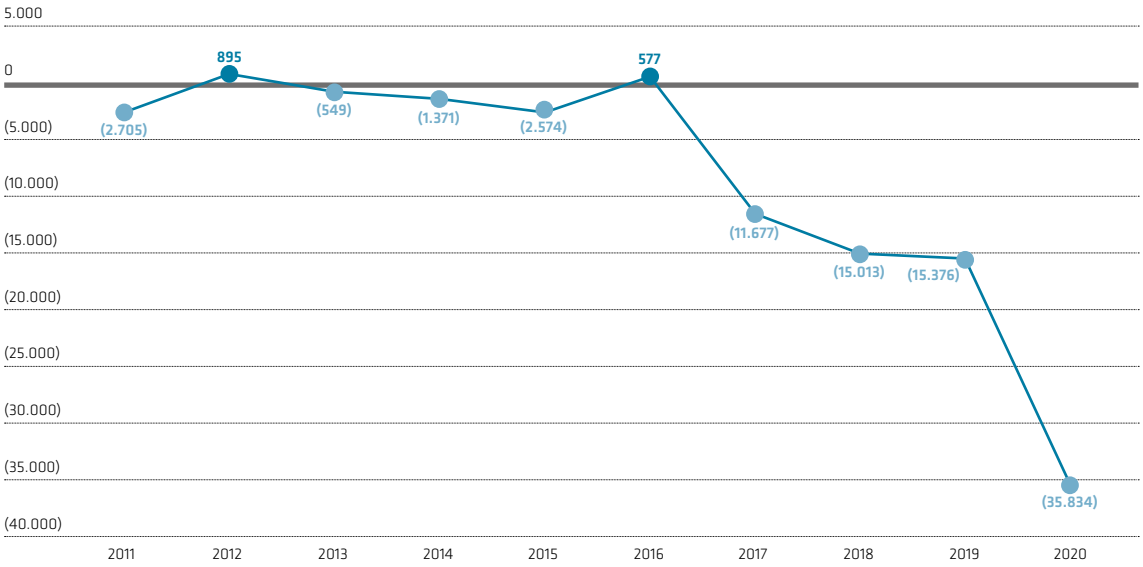
16. Los préstamos recibidos en 2017 ascienden a 10.192 millones de euros y en 2018 y 2019, a 13.830 millones, en cada uno de ellos.

puestaria y liquidez a la Seguridad Social, que totaliza, bajo la forma de préstamos, 37.852 millones y, bajo la forma de transferencias corrientes, 3.268 millones[17].

Por tanto, si en el cálculo del resultado presupuestario de la Seguridad Social se prescinde de los ingresos de esta financiación ajena extraordinaria estatal, las cifras en esos ejercicios serían bien distintas a las del gráfico anterior, especialmente en 2020, cuyo déficit habría alcanzado los 35.834 millones de euros, como se muestra a continuación:

GRÁFICO

EVOLUCIÓN DEL RESULTADO PRESUPUESTARIO DE LA SEGURIDAD SOCIAL SIN LAS APORTACIONES DEL ESTADO PARA MANTENER SU EQUILIBRIO PRESUPUESTARIO (en millones de euros)



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos definitivos que figuran en la Cuenta General de la Seguridad Social, para los ejercicios 2011 a 2019, y, para 2020, de los datos del cierre provisional de cuentas obtenidos de la página web de la Seguridad Social el 9 de abril de 2021.

Esta falta de recursos propios que ha padecido el sistema en la última década ha repercutido, además, en el patrimonio neto que figura en su balance de situación que, desde 2017 es negativo, alcanzando, a 31 de diciembre de 2019, un importe de 53.161 millones de euros.[18]

Asimismo, y aunque la financiación ajena recibida era necesaria, lo cierto es que la concesión de préstamos no ha sido la mejor opción, puesto que ha elevado su endeudamiento frente al Estado en 68.182 millones de euros, eso sin contar los préstamos recibidos en el período 1992 a 1999 por 17.169 millones.

A este respecto, el **Informe de Fiscalización sobre la evolución económico financiera, patrimonial y presupuestaria del sistema de la Seguridad Social y su situación a 31 de diciembre**

17. Las transferencias recibidas en 2018 y 2019 ascienden, respectivamente, a 1.334 y 1.934 millones de euros.

18. Dato obtenido de la Cuenta General de la Seguridad Social de 2019.

de 2018, del Tribunal de Cuentas, se muestra contundente al señalar que este tipo de financiación a largo plazo carece de racionalidad económico-financiera ya que no tiene la misma naturaleza presupuestaria y económica que los gastos que financia[19], así como que lo adecuado sería que dicha financiación proviniese de transferencias corrientes, pero no de la concesión de nuevos préstamos. Y respecto a los préstamos más antiguos, concluye que no existe ninguna razón que justifique que este endeudamiento se mantenga indefinidamente (han transcurrido 30 años desde la primera concesión en 1992 y estos préstamos se van prorrogando a medida que se aproxima su vencimiento) y que deben adoptarse soluciones para el saneamiento definitivo de la Seguridad Social. Estas recomendaciones también se realizan en el último **Informe de Evaluación y Reforma del Pacto de Toledo de 2020**[20].

Además de esta financiación ajena, el sistema también ha contado con una vía de financiación adicional propia: el **Fondo de Reserva de la Seguridad Social**. En el citado Informe de Fiscalización se realiza un análisis de la situación del sistema en el periodo 2011 a 2018, poniendo de manifiesto que hasta 2011 el sistema contó con remanentes líquidos suficientes para afrontar las necesidades derivadas de esta falta de cobertura de las prestaciones contributivas, pero desde 2012 y hasta 2018, resultó necesario realizar disposiciones del Fondo de Reserva por un total de 77.437 millones de euros (los últimos datos oficiales sobre las disposiciones realizadas se refieren a 31 de diciembre de 2020 y ascienden a 80.337 millones), lo que ha contribuido firmemente a la sostenibilidad de la Seguridad Social en momentos de recesión económica, evitando tener que acudir a medidas de contención (tales como la reducción de las prestaciones económicas y/o el incremento de las cotizaciones sociales) e incluso a financiación ajena. Sin embargo, hay que añadir la consideración recogida a este respecto en el Pacto de Toledo de 2020 que, sobre el Fondo de Reserva, matiza que, si bien debe ser un mecanismo de ayuda para resolver desequilibrios financieros coyunturales, no ha de serlo para desequilibrios estructurales que requieren reformas igualmente estructurales.

Continuando con este análisis, el componente más importante en la vertiente de los gastos lo constituye el derivado de las prestaciones contributivas (fundamentalmente pensiones), y en la de los ingresos el procedente de las cotizaciones sociales, representando, en la década analizada, un porcentaje medio del 84,23% y del 74,13%, respectivamente, sobre el total de los gastos e ingresos presupuestarios, resultando obvio que unos y otros son los que más repercusión van a tener sobre la sostenibilidad del sistema.

Antes de continuar, ha de aclararse que los gastos de naturaleza no contributiva están financiados con ingresos procedentes del Estado, por lo que estas operaciones no contributivas no afectan al resultado presupuestario y, por tanto, tampoco a la sostenibilidad del sistema siempre, claro está, bajo la premisa de que el Estado cumpla con todos sus compromisos a tiempo, motivo por el cual no se van a tener en cuenta en el estudio que se realiza a continuación. Por tanto, la exposición se va a centrar en determinar si las cotizaciones sociales con que cuenta la Seguridad Social son suficientes para la cobertura de los gastos

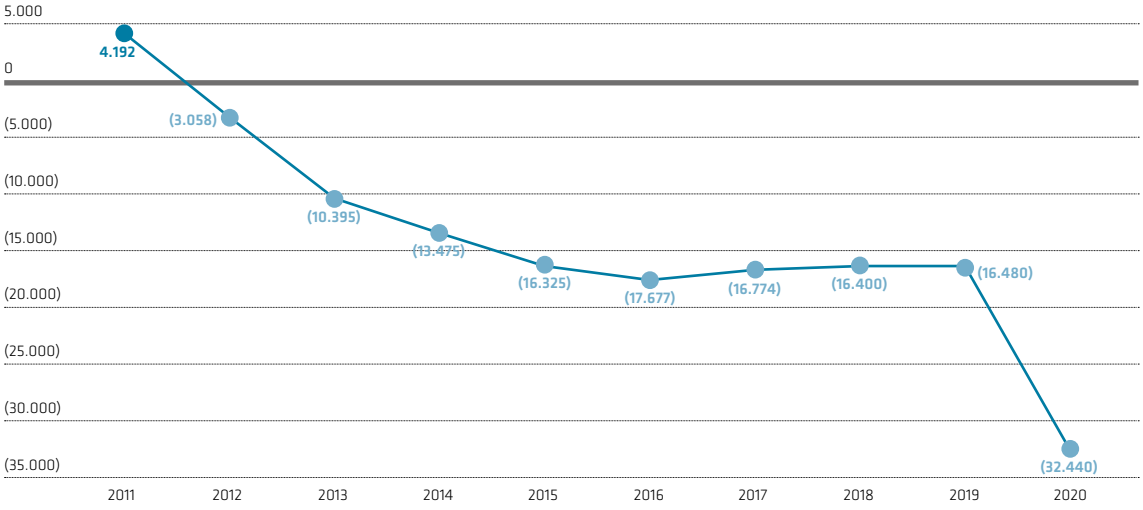
19. Hay que recordar aquí, que el déficit de financiación del sistema procede de su actividad corriente mientras que los préstamos recibidos son financiación extraordinaria de naturaleza financiera a largo plazo.

20. El Informe de Evaluación y Reforma del Pacto de Toledo fue aprobado por el Pleno del Congreso de los Diputados el 19 de noviembre de 2020.

por prestaciones contributivas. Y esto ha de ser así porque en ella, se insiste una vez más, rige el sistema financiero de reparto y, además, la aplicación del principio de separación de fuentes de financiación instaurado por el Pacto de Toledo de 1995.

El análisis de ambas magnitudes contributivas pone de manifiesto que los ingresos por cotizaciones sociales obtenidos en la década tomada como referencia, no resultan suficientes para la total cobertura del gasto por prestaciones económicas contributivas, ascendiendo el defecto total a 138.849 millones de euros, lo que representa un porcentaje medio de defecto de cobertura del 11,42%. El gráfico siguiente muestra la brecha de cobertura para esta década:

GRÁFICO
EVOLUCIÓN DE LA BRECHA DE COBERTURA DE LAS PRESTACIONES CONTRIBUTIVAS CON COTIZACIONES SOCIALES DE 2011 A 2020 (en millones de euros)



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos definitivos que figuran en la Cuenta General de la Seguridad Social, para los ejercicios 2011 a 2019, y, para 2020, de los datos del cierre provisional de cuentas obtenidos de la página web de la Seguridad Social el 9 de abril de 2021.

Esta brecha de cobertura entre ambas variables se produce, no solo por el hecho de que los gastos sean superiores a los ingresos en todo el periodo, excepto en 2011, sino porque, además, el comportamiento de ambas variables es muy diferente a lo largo de esta década. Así, los gastos tienen una evolución creciente en todo el período, mientras que los ingresos tienen un comportamiento más errático, con descensos entre 2011 y 2013, crecimientos inferiores al de los gastos hasta 2019, y un descenso significativo en 2020, cuyo origen está directamente relacionado con el efecto que sobre el presupuesto de la Seguridad Social están teniendo las ayudas del Gobierno contra la pandemia asociada al COVID-19 materializadas a través de exoneraciones en el pago de las cotizaciones sociales a empresas en ERTE y a trabajadores por cuenta propia.

En el mencionado Informe de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, también se muestran los resultados del estudio sobre la brecha de cobertura entre las prestaciones contributivas y las cotizaciones sociales para el período 2011 a 2018, manifestando que, en la evolución

del coste de las prestaciones contributivas, los factores que afectan a su comportamiento son básicamente dos: el aumento neto del número de pensionistas, *no solo por las nuevas incorporaciones, sino también por el aumento de la esperanza media de vida de los ya existentes en cada ejercicio*[21]; y por el hecho de que esas nuevas incorporaciones llevan asociadas pensiones más altas. Por otro lado, el factor que explicaría la forma de evolucionar de las cotizaciones sociales sería el crecimiento en el número de afiliados si bien, a pesar de ser ligeramente superior al crecimiento del número de pensionistas, sin embargo, realizan aportaciones más bajas, *como consecuencia del efecto que sobre el empleo y los salarios (…) ha tenido la recesión que afectó a la economía española* en los años que abarca este estudio. Según se observa en el gráfico anterior, teniendo en cuenta el comportamiento de la brecha de cobertura entre los ingresos y los gastos en 2019 y 2020, las manifestaciones anteriores son también extrapolables a ambos ejercicios.

A la vista de las causas que provocan estos desequilibrios, el Informe de Fiscalización concluye que el problema de sostenibilidad financiera del que adolece la Seguridad Social es de carácter estructural y que el modelo de protección social contributivo, en estos momentos, no resulta sostenible, porque debido a la evolución demográfica y socio económica que ha tenido lugar en nuestro país, los recursos obtenidos no están siendo suficientes para satisfacer las prestaciones económicas de esta naturaleza.

4. Medidas propuestas para la sostenibilidad de la Seguridad Social

Los problemas asociados con la evolución demográfica y con la crisis socio económica que acaban de describirse, se abordan en los Informes del Pacto de Toledo de 2011[22] y de 2020. Ambos incluyen recomendaciones que proponen reformas en la estructura de la Seguridad Social para aliviar sus dificultades y permitir conseguir el doble objetivo de conciliar la sostenibilidad financiera del sistema de pensiones con la suficiencia económica de las mismas. A continuación, se van a analizar las propuestas más significativas recogidas en ambos Informes y su situación hasta el momento.

Así, partiendo del marco diseñado por las orientaciones comunitarias en materia de pensiones, el Pacto de Toledo de 2011 da respuesta al reto demográfico de nuestro país a través de un conjunto de recomendaciones, algunas de las cuales se plasmaron en la Ley 27/2011, de 1 de agosto, sobre actualización, adecuación y modernización del sistema de Seguridad Social.

Esta Ley, entre otras cuestiones, se hace eco del problema que representa para el sistema público de pensiones español el incremento de la denominada tasa de dependencia, citada con anterioridad, cuya incidencia en la sostenibilidad financiera de la Seguridad Social es

21. La esperanza media de vida a los 65 años en el ejercicio 2011 era de 18,6 años para los hombres y de 22,6 años para las mujeres, mientras que para 2021 las proyecciones del INE las sitúan en 19,7 años para los hombres y en 23,6 años para las mujeres.

22. El Informe de Evaluación y Reforma del Pacto de Toledo, fue aprobado por el Pleno del Congreso de los Diputados el 25 de enero de 2011.

obvia. Para atajarlo introduce medidas relacionadas con el incremento paulatino, hasta 2027, de la edad de jubilación, que pasa de los 65 a los 67 años, y fija un periodo mínimo de cotización de 37 años para poder acceder al 100% de la cuantía de la pensión (o bien 65 años si se cuenta con 38 años y medio cotizados)[23].

Esta Ley, además, en clara respuesta a la recomendación 2 del Pacto de Toledo de 2011, introduce el denominado factor de sostenibilidad, con el objetivo de mantener la proporcionalidad entre las contribuciones efectuadas y las prestaciones esperadas. Este factor, que se desarrolla en la Ley 23/2013, de 23 de diciembre, reguladora del Factor de Sostenibilidad y del Índice de Revalorización del Sistema de Pensiones de la Seguridad Social, ajusta la cuantía de las pensiones a la evolución de la esperanza de vida, en la medida en que los pensionistas percibirán su prestación durante un período más prolongado; su entrada en vigor, inicialmente prevista para 2019, ha sido retrasada hasta 1 de enero de 2023[24]. No obstante, el Proyecto del **Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia del Gobierno de España**, de 13 de abril de 2021, prevé *«la sustitución de este factor de sostenibilidad por un mecanismo de equidad intergeneracional, lo que implica incorporar, junto a la evolución de la esperanza de vida, otros indicadores complementarios que en conjunto ofrezcan una imagen más fidedigna del desafío que para el sistema supone el envejecimiento de la población»*.

En respuesta también a la recomendación 2 del Pacto de Toledo de 2011, otra de las medidas adoptadas para garantizar la sostenibilidad financiera del sistema ha sido la creación del Índice de Revalorización de las Pensiones (IRP)[25] en sustitución del IPC, cuya aplicación se encuentra suspendida desde 2018[26]. La recomendación 2 del Pacto de Toledo de 2020, sin embargo, propone que, para garantizar el poder adquisitivo de las pensiones, sus revalorizaciones se referencien al IPC en lugar de al índice de revalorización, puesto que el vigente IRP no goza del suficiente consenso político y social. Asimismo, recomienda que, en aras de la sostenibilidad del sistema, toda subida por encima del IPC sea sufragada con cargo a otros recursos financieros, distintos de los de la Seguridad Social.

Asimismo, la Ley 27/2011, en desarrollo de la recomendación 5 del Pacto de Toledo de 2011, también trata de dar respuesta al reto de mejorar la adecuación de las pensiones, reforzan-

23. En 2020 la edad legal de jubilación es de 65 años y 10 meses (en 2021 es de 66 años) pudiendo jubilarse a los 65 años con un periodo cotizado de 37 años (en 2021 con 37 años y 3 meses). http://www.seg-social.es/wps/portal/wss/internet/Trabajadores/PrestacionesPensionesTrabajadores/10963/28393/28396/28472

24. La disposición final trigésima octava de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 dispone lo siguiente: *«La aplicación del factor de sostenibilidad regulado en el artículo 211 del Texto refundido se llevará a cabo una vez que, en el seno de la Comisión de Seguimiento y Evaluación de los Acuerdos del Pacto de Toledo, se alcance un acuerdo acerca de la aplicación de las medidas necesarias para garantizar la sostenibilidad del sistema. No obstante, y en todo caso, su entrada en vigor se producirá en una fecha no posterior al 1 de enero de 2023»*.

25. Según consta en el Informe de evaluación y reforma del Pacto de Toledo de 2020, este índice se determinará anualmente teniendo en cuenta los ingresos y los gastos del sistema, el número de pensiones contributivas, la revalorización de las nuevas pensiones respecto de las antiguas —que se dejan de pagar por fallecimiento de su titular—, de forma que dicho índice integra en su cálculo la evolución de cada uno de estos elementos en un periodo de 11 años, con un límite mínimo de revalorización del 0,25%, y de un máximo del IPC más el 0,50%. Este índice se encuentra actualmente regulado en el artículo 58 del TRLGSS.

26. En 2021 se suspende a través de la disposición adicional 48 de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre.

do la contributividad y ampliando, de forma progresiva, hasta 2022, el periodo utilizado para el cálculo de la base reguladora de la pensión de jubilación, que pasa de 15 a 25 años. A este respecto, la recomendación 5 del Pacto de Toledo de 2020 va un poco más allá y propone evaluar la progresiva ampliación del periodo cotizado exigible para acceder al 100% de la pensión y del periodo de cálculo de la base reguladora de las pensiones. Asimismo, la mencionada recomendación 5 del Pacto de Toledo de 2020, pretende avanzar más en el principio de contributividad, recogiendo la necesidad de que las bases de cotización se adecuen a los rendimientos reales obtenidos, por lo que insta a que en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos se profundice en la vinculación de las cuotas a los ingresos reales, a través de la mejora de los instrumentos que permitan verificar esos rendimientos, para evitar así la elusión de cotizaciones.

Otra de las medidas asociadas al reto demográfico y a la sostenibilidad y adecuación del sistema de pensiones, incluida en la recomendación 12 del Pacto de Toledo de 2011, se materializó en el Real Decreto-ley 5/2013, de 15 de marzo, de medidas para favorecer la continuidad de la vida laboral de los trabajadores de mayor edad y promover el envejecimiento activo, cuyo objetivo es compatibilizar el empleo (a tiempo completo o parcial) con el cobro del 50% de la pensión para aquellos trabajadores que acceden a la jubilación al alcanzar la edad legalmente prevista, con unas obligaciones de cotización social reducidas. En este mismo sentido, la recomendación 12 del Pacto de Toledo de 2020, profundizando un poco más en esta reforma, considera necesario reforzar dos líneas de actuación. La primera consiste en fomentar la permanencia de los trabajadores en activo a través de la adaptación y mejora de los incentivos sociales, fiscales y laborales existentes, haciendo especial mención a la necesidad de reforzar la coordinación entre la legislación laboral y la de Seguridad Social respecto a la ocupación de los mayores. Dentro de este primer bloque, estaría también la necesidad de la prolongación voluntaria de la vida laboral más allá de la edad de jubilación. La segunda línea de actuación se refiere a modificar la práctica de utilizar la jubilación anticipada como fórmula de regulación de empleo, reservando esta modalidad de retiro para los trabajadores que cuenten con largas carreras de cotización y opten por acogerse a ella.

Recientemente[27], el Ministro de Inclusión, Seguridad Social y Migraciones, José Luis Escrivá, ha informado de la mejora de los incentivos para prolongar la carrera profesional más allá de la edad ordinaria de jubilación, pudiendo elegir el trabajador entre: un porcentaje adicional de la pensión, equivalente a un 4% por cada año de demora; un pago único (determinado por una cantidad a tanto alzado en función de la cuantía de la pensión y premiando las carreras de cotización más largas); y una combinación de ambas.

Con el objetivo de conseguir la recuperación del equilibrio financiero del sistema a corto plazo, la recomendación 1 del Pacto de Toledo de 2020 señala que las cotizaciones sociales continúan sufragando gastos no contributivos que deben ser asumidos por el Estado (entre otros, prestaciones relacionadas con el nacimiento y cuidados del menor, o ayudas

27. Comparecencia del Ministro ante la Comisión para la Evaluación y Seguimiento de los Acuerdos del Pacto de Toledo, en el Congreso de los Diputados el 12 de abril de 2021: https://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/inclusion/Paginas/2021/120421-jubilacion.aspx

a sectores productivos concretos a través de jubilaciones anticipadas o tratamientos favorables en la cotización, o los complementos de pensiones contributivas para la reducción de la brecha de género) y defiende que el Estado asuma de manera progresiva los gastos que impropiamente se han sufragado con cotizaciones sociales (incluidos los de asistencia sanitaria y complementos por mínimos de pensiones anteriormente citados), ajustándose a un calendario que permita acabar con el déficit financiero de la Seguridad Social y con la política de préstamos del sistema en un plazo breve de tiempo que no podrá exceder del año 2023[28].

El Pacto de Toledo de 2020 incluye otras recomendaciones que también ayudarían a garantizar la sostenibilidad y suficiencia de las pensiones a medio y largo plazo tales como la recomendación 10, de lucha contra el fraude, y la 16, para impulsar el desarrollo de sistemas complementarios de pensiones con el objetivo de complementar —en ningún caso sustituir— las pensiones públicas.

Resulta especialmente interesante lo recogido en la recomendación 20, respecto al posible efecto de la revolución tecnológica sobre el empleo y, en consecuencia, sobre los ingresos por cotizaciones sociales, al señalar que *«...es cierto que en este contexto de digitalización la previsible pérdida de peso del trabajo en la actividad productiva no parece anticipar una caída de los niveles de riqueza. Sin embargo, podría afectar a los ingresos por cotizaciones de la Seguridad Social. El compromiso de esta Comisión con el sistema de reparto basado en la solidaridad intergeneracional nos lleva a alertar, en línea con recomendaciones anteriores, sobre la necesidad de corregir una excesiva dependencia de las cotizaciones sociales en un contexto productivo y demográfico muy distinto al de las últimas décadas del siglo XX. Si la revolución tecnológica implica un incremento de la productividad, pero no necesariamente un aumento del empleo, el reto pasa por encontrar mecanismos innovadores que complementen la financiación de la Seguridad Social, más allá de las cotizaciones sociales. Se reforzaría así la estructura financiera del sistema a través de la diversificación de las fuentes de ingresos del sistema, como un aspecto clave para garantizar su sostenibilidad económica y social.»*

5. Consideraciones finales sobre la sostenibilidad de la Seguridad Social

Muchas de las medidas propuestas para mejorar la sostenibilidad de la Seguridad Social, o están en proceso de aplicación completa, o ha sido retrasada su puesta en marcha o están suspendidas, por lo que aún es pronto para saber si absorberán, o no, el efecto del incremento de la esperanza media de vida y de los problemas estructurales existentes en la configuración del sistema, es decir, todavía no es posible conocer con exactitud cuál será su impacto en la sostenibilidad del sistema, y habrá que esperar hasta la completa aplicación de todas ellas.

28. La recomendación 1 del Pacto de Toledo de 2011, también alude a la separación y clarificación de las fuentes de financiación, pero se ha optado por mencionar solo a la recogida en el Pacto de Toledo de 2020 porque esta implica la revisión y la actualización de la de 2011.

Las últimas proyecciones del gasto en pensiones a medio plazo son más favorables, según ha explicado el Ministro José Luis Escrivá en su comparecencia ante la Comisión del Pacto de Toledo el pasado 12 de abril, puesto que *«...el punto de partida actual en las estimaciones de la Comisión Europea «está más ajustado a la realidad», ya que tiene en cuenta los efectos de la reforma de 2011, «que se habían infravalorado en anteriores cálculos»*. Según Escrivá, *«las nuevas estimaciones reducen en una tercera parte su previsión de aumento de gasto a medio plazo...»*. También ha informado del nuevo mecanismo permanente de revalorización de las pensiones basado en el IPC, para garantizar el mantenimiento del poder adquisitivo (tal y como indica la recomendación 2 del Pacto de Toledo), así como de la derogación del factor de sostenibilidad y su sustitución por un nuevo mecanismo de equidad intergeneracional[29].

Respecto a estas dos últimas medidas, la Comisión Europea[30] advierte que la anunciada vinculación de las pensiones a la inflación podría dar lugar a un aumento del gasto en pensiones de, aproximadamente, el 4% del PIB para 2050, estimación que se acerca a las proyecciones realizadas por el Banco de España, que lo sitúa en entorno a un 3%[31]. En cuanto a la eliminación del mecanismo de sostenibilidad incluido en la reforma de 2013 (factor de sostenibilidad), las estimaciones preliminares de los servicios de la Comisión indican que esto añadiría, al menos, un 0,7 % del PIB al gasto en pensiones a largo plazo.

La Comisión insiste en que volver a vincular de forma permanente las pensiones al IPC y disociar los niveles iniciales de las pensiones de los cambios en la esperanza de vida, a falta de medidas compensatorias adecuadas, pondría en riesgo la sostenibilidad del sistema, por el aumento significativo del gasto en pensiones a medio y largo plazo y, además, empeoraría la equidad intergeneracional.

Por su parte, el documento del Banco de España recoge que el establecimiento de mecanismos automáticos de ajuste (factor de sostenibilidad) ayuda a estabilizar el sistema, adaptándolo a los cambios demográficos y económicos, así como que, precisamente para garantizar el sistema, varios países de la Unión Europea (como Alemania, Suecia o Italia) ya han establecido un vínculo entre el nivel de prestaciones o la edad de jubilación y la esperanza de vida.

Además de las consideraciones anteriores, hay que añadir que, aunque las dudas acerca de la sostenibilidad y la viabilidad futuras de la Seguridad Social han sido una constante a lo largo de su historia reciente, lo cierto es que, en cada momento crítico se han

29. Nota de prensa de la Presidencia del Gobierno: https://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/inclusion/Paginas/2021/120421-jubilacion.aspx

30. Documento de trabajo de los servicios de la Comisión. Informe sobre España 2020 que acompaña al documento Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo Europeo, al Consejo, al Banco Central Europeo y al Eurogrupo. Semestre Europeo 2020: *Evaluación de los avances en lo que respecta a las reformas estructurales y la prevención y la corrección de los desequilibrios macroeconómicos, y resultados de los exámenes exhaustivos conforme al Reglamento* (UE) n.º 1176/2011. SWD(2020) 508 final. Bruselas 26.2.2020.

31. Pablo Hernández de Cos: El Sistema de pensiones en España: una actualización tras el impacto de la pandemia. Documentos Ocasionales. Banco de España - Eurosistema. N.º 2106. 2021.

adoptado mecanismos que paliaran los efectos negativos sobre el sistema; en consecuencia, la actual crisis de sostenibilidad y viabilidad no tiene porqué ser diferente. En la Seguridad Social se pueden implementar soluciones complementarias que ayuden a atenuar estos efectos adversos, algunas de las cuales, ya han sido apuntadas por el Pacto de Toledo de 2020 que, en su recomendación 20, anima a estudiar mecanismos innovadores relacionados con la revolución tecnológica que, más allá de las cotizaciones sociales, complementen la financiación del sistema. Es destacable también, la propuesta formulada por la AIREF[32] acerca de la elevación porcentual de las cotizaciones destinadas a contingencias comunes (donde se encuadra el pago de pensiones) en detrimento de las asignadas al Servicio Público de Empleo Estatal (para el pago por desempleo contributivo), lo que se haría reestructurando la actual distribución porcentual de las cotizaciones sociales, de forma que se aumente el tipo a favor de las contingencias comunes a costa del asignado a la cotización por desempleo.

Para terminar, la Seguridad Social tiene recursos y patrimonio propios, independientes del Estado, por lo que está fuera de duda que debe ser un sistema autosuficiente, viable y sostenible, que garantice la suficiencia y adecuación de las prestaciones a las que ha de hacer frente. No obstante, hay que recordar que es el Estado al que la Constitución atribuye la obligación de mantener el régimen público de asistencia y prestaciones sociales, función que realiza a través de la Seguridad Social. Es por ello, que, a pesar de todas las dudas existentes en la actualidad sobre la sostenibilidad y viabilidad del sistema de pensiones, no debe crearse alarma social al respecto puesto que su garante último es el propio Estado.

6. Referencias bibliográficas

AUTORIDAD INDEPENDIENTE DE RESPONSABILIDAD FISCAL: *«Opinión sobre la sostenibilidad del sistema de seguridad social 1/19»*, de 9 de enero de 2019.

COMISIÓN EUROPEA: Documento de trabajo de los servicios de la Comisión. *«Informe sobre España 2020 que acompaña al documento: Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo Europeo, al Consejo, al Banco Central Europeo y al Eurogrupo. Semestre Europeo 2020: Evaluación de los avances en lo que respecta a las reformas estructurales y la prevención y la corrección de los desequilibrios macroeconómicos, y resultados de los exámenes exhaustivos conforme al Reglamento (UE) n.º 1176/2011»*. SWD(2020) 508 final. Bruselas 26.2.2020.

COMISIÓN EUROPEA: *«Libro Verde: en pos de unos sistemas de pensiones europeos adecuados, sostenibles y seguros»*. COM (2010) 365 final. Bruselas, 7 de julio de 2010.

COMISIÓN EUROPEA: *«Libro Blanco: Agenda para unas pensiones adecuadas, seguras y sostenibles»*. (COM2012) 55 final. Bruselas, 16.2.2012.

CONGRESO DE LOS DIPUTADOS: *«Informe de la Ponencia para el análisis de los problemas estructurales del sistema de la Seguridad Social y de las principales reformas que deberán acometerse»*, aprobado por el Pleno del Congreso de los Diputados en su sesión de 6 de abril de 1995.

32. Opinión sobre la sostenibilidad del sistema de Seguridad Social 1/19, de 9 de enero de 2019 de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIReF).

CONGRESO DE LOS DIPUTADOS: *«Informe de Evaluación y Reforma del Pacto de Toledo»* aprobado por el Pleno del Congreso de los Diputados el 25 de enero de 2011.

CONGRESO DE LOS DIPUTADOS: *«Informe de Evaluación y Reforma del Pacto de Toledo»* aprobado por el Pleno del Congreso de los Diputados el 19 de noviembre de 2020.

CUENTA GENERAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL publicada de los ejercicios 2011 a 2019: http://www.seg-social.es/wps/portal/wss/internet/InformacionEconomicoFinanciera/393/397

ECONOMIC POLICY COMMITTEE AND SOCIAL PROTECTION COMMITTEE: *«Joint Paper on Pensions 2019»*. ecfin.cef.cpe (2020) 469700. Brussels, 22/01/2020.

ESCRIVÁ BELMONTE, JOSÉ LUIS, MINISTRO DE INCLUSIÓN, SEGURIDAD SOCIAL Y MIGRACIONES, comparecencia del ante la Comisión para la Evaluación y Seguimiento de los Acuerdos del Pacto de Toledo, en el Congreso de los Diputados el 12 de abril de 2021: https://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/inclusion/Paginas/2021/120421-jubilacion.aspx

EUROPEAN COMMISSION: *«The 2018 Ageing Report: Economic and Budgetary Projections for the EU Member States (2016-2070)»,* Institutional Paper 079. May 2018. Brussels.

HERNÁNDEZ DE COS, PABLO: «El sistema de pensiones en España: una actualización tras el impacto de la pandemia Contribución del Banco de España a los trabajos de la Comisión de Seguimiento y Evaluación de los Acuerdos del Pacto de Toledo. 2 de septiembre de 2020». *Documentos Ocasionales. Banco de España* - Eurosistema. N.º 2106. 2021.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA: Proyección de la esperanza media de vida a los 65 años: https://www.ine.es/jaxi/Datos.htm?path=/t00/mujeres_hombres/tablas_2/l0/&file=d1g4.px

INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA: Tasa de dependencia: https://www.ine.es/metodologia/t20/metodologia_idb.pdf.

PORTAL EDUCATIVO DE LA SEGURIDAD SOCIAL. AREA DE PROFESORES: Página web de la Seguridad Social: http://www.seg-social.es/wps/portal/wss/internet/PortalEducativo/Profesores/Unidad1/PESS51/PESS53

PRESIDENCIA DEL GOBIERNO: *«Proyecto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia»,* de 13 de abril de 2021.

TRIBUNAL DE CUENTAS: *«Informe de Fiscalización sobre la evolución económico-financiera, patrimonial y presupuestaria del sistema de la Seguridad Social y su situación a 31 de diciembre de 2018»,* aprobado por el Pleno el 28 de julio de 2020.

¿Están las empresas públicas municipales preparadas para la divulgación de información integrada?[1]

FRANCISCO JAVIER ANDRADES PEÑA (autor de correspondencia). Profesor Titular de Universidad. Departamento de Economía Financiera y Contabilidad. **ESTÍBALIZ BIEDMA LÓPEZ.** Profesora Contratada Doctora. Departamento de Economía Financiera y Contabilidad. **M.ª YOLANDA CALZADO CEJAS.** Profesora Titular de Universidad. Departamento de Economía Financiera y Contabilidad. **MARÍA CONESA CARRIL.** Técnica de Investigación del Proyecto FEDER-UCA18-107740. Universidad de Cádiz. **NIEVES GÓMEZ AGUILAR.** Profesora Titular de Universidad. Departamento de Economía Financiera y Contabilidad. **JESÚS HERRERA MADUEÑO.** Profesor Titular de Universidad. Departamento de Economía Financiera y Contabilidad. **MANUEL LARRÁN JORGE.** Catedrático de Universidad. Departamento de Economía Financiera y Contabilidad. **DOMINGO MARTÍNEZ MARTÍNEZ.** Profesor Titular de Universidad. Departamento de Economía Financiera y Contabilidad. **MARÍA JOSÉ MURIEL DE LOS REYES.** Profesora Titular de Universidad. Departamento de Economía Financiera y Contabilidad

RESUMEN

El objetivo del presente trabajo es analizar el alcance de la divulgación integrada de información financiera y no financiera en el ámbito de las empresas públicas municipales de Andalucía. Para ello, los autores han desarrollado un instrumento de medida compuesto por un total de 198 indicadores para medir el compromiso con la divulgación de información tanto financiera como no financiera. Los resultados ponen de manifiesto que más allá del mero cumplimiento con las obligaciones de divulgación de información derivadas de la Ley de Transparencia, las empresas públicas municipales andaluzas manifiestan un escaso compromiso con la divulgación de información, especialmente con aquellas cuestiones relacionadas con el impacto social y medioambiental de su actividad. En términos comparativos, son las empresas suministradoras de agua las que manifiestan un mayor compromiso con la rendición de cuentas desde una triple dimensión social, medioambiental y económica, motivado especialmente por la naturaleza de su actividad, como es la gestión de un recurso escaso y vital en un contexto de sostenibilidad.

PALABRAS CLAVE

Información integrada | empresas públicas municipales | sostenibilidad | análisis de contenido | instrumento de medida

ABSTRACT

The aim of this paper is to examine the extent of integrated disclosure of financial and non-financial information in Andalusian municipal owned enterprises. To do this, the authors have designed an instrument tool composed of 198 indicators to measure and report on financial and non-financial information in an integrated approach. The findings reveal that, beyond the mere compliance with mandatory reporting requirements indicated in the Spanish law on transparency, Andalusian municipal owned enterprises have manifested a low commitment to the practice of integrated reporting of financial and non-financial information, specifically with those aspects related to social and environmental impacts. Comparatively, public water utilities have shown a greater commitment to the disclosure of financial and non-financial information and this may be motivated by their implicit social responsibility derived from the nature of their activity. This would mean that they have a moral obligation with society and thus the disclosure of financial and non-financial information would be a legitimising tool and it would help to meet demands of their stakeholders.

KEYWORDS

integrated reporting | *municipal owned enterprises* | *sustainability* | *content analysis* | *instrument tool*

1. Los autores agradecen la financiación de la Junta de Andalucía a través del Proyecto FEDER-UCA18-107740, Marco integrado de información para las empresas públicas andaluzas: Una oportunidad para la mejora de la transparencia y la innovación.

1. Introducción

En los últimos años, la sociedad ha manifestado una mayor preocupación por cómo la actividad de las empresas impacta en su entorno social y medioambiental, lo cual ha derivado en una mayor concienciación de las empresas para informar sobre su rendimiento tanto financiero como no financiero, incluyendo aquí el resultado del impacto social y medioambiental de su actividad (Andrades y Larran, 2019). Lo anterior ha propiciado un auge en la elaboración y publicación de informes de sostenibilidad para mejorar su estrategia de rendición de cuentas respondiendo así a las demandas informativas de la sociedad, así como mejorando su credibilidad y reputación social (De Villiers et al., 2011; Higgins et al., 2015). Dicho auge se ha trasladado a nivel académico, con la publicación de numerosos trabajos científicos donde se analizaba los posibles determinantes de la práctica de *reporting* en sostenibilidad de las empresas (Reverte, 2009; Sierra et al., 2013).

La preocupación por la revelación de información también ha adquirido cierta relevancia en el contexto del sector público, especialmente debido a acontecimientos como la corrupción política o malas prácticas contables, que han mermado la confianza y la credibilidad de la ciudadanía en la eficiencia, transparencia y rendición de cuentas de estas organizaciones (Lodhia y Jacobs, 2013; Andrades et al., 2019a). A este respecto, las encuestas más recientes realizadas por el Centro de Investigaciones Sociológicas (CIS, 2018) manifiestan esa preocupación ciudadana por la corrupción política en el sector público, por lo que la demanda de una mayor transparencia y rendición de cuentas hacia la sociedad se configura como un elemento clave para recuperar la confianza, credibilidad y legitimidad de las organizaciones del sector público (Andrades et al., 2020).

Sobre este particular, algunas entidades públicas han empezado a realizar prácticas de divulgación de información no solamente financiera, sino también sobre las externalidades sociales y medioambientales derivadas de su actividad, reforzando así su compromiso con una rendición de cuentas en una triple vertiente: social, económica y medioambiental (Navarro et al., 2017; Ortiz et al., 2018). A nivel académico, son diversas las publicaciones que han examinado el nivel de divulgación de información sobre sostenibilidad por parte de gobiernos locales (Alcaraz et al., 2014), empresas públicas (Andrades y Larrán, 2019) y universidades (Garde et al., 2013). Dichos trabajos han puesto de manifiesto que, en líneas generales, existe cierta falta de cultura de rendición de cuentas sobre la revelación de información social y medioambiental en el ámbito español, máxime si lo comparamos con otros países donde existe mayor compromiso en este particular (Blanes, 2015; Colón, 2016).

Si centramos nuestra atención en las empresas públicas, esta preocupación por la divulgación de información sobre aspectos sociales y medioambientales ha sido más reciente y hasta el momento son menos los trabajos que han analizado en qué medida estas organizaciones están divulgando información tanto financiera como no financiera (Garde et al., 2017; Andrades y Larran, 2019).

Es por ello que el presente trabajo se contextualiza en el marco de las llamadas «empresas públicas», en concreto, de las municipales, las cuales son empresas cuya propiedad

y/o control depende en gran medida de los ayuntamientos a tenor de lo señalado en el artículo 84 de la Ley 40/2015, de 1 de diciembre, de Régimen Jurídico del Sector Público (LRJSP).

Este tipo de organizaciones se caracterizan por su naturaleza híbrida, en la medida que comparten objetivos económicos, a través de la consecución de un determinado beneficio, y objetivos sociales, dado que prestan un servicio esencial a la sociedad (Grossi y Thomasson, 2015). A este respecto, la gestión de estas empresas está supervisada y/o controlada por los ayuntamientos de los que depende, de ahí que estemos ante organizaciones que se encuentran a medio camino entre lo público y lo privado (Royo et al., 2017). Asimismo, las empresas públicas municipales suelen desarrollar una actividad esencial para la comunidad local, lo cual se traduce en que el impacto económico de estas organizaciones sea realmente significativo en la actividad socioeconómica de un determinado municipio (Andrades et al., 2019b).

Por lo tanto, la transparencia y rendición de cuentas a nivel social, económico y medioambiental de este tipo de organizaciones es especialmente interesante de estudiar, en la medida que tienen que satisfacer las necesidades de un amplio número de agentes sociales, tanto del sector público como del privado (Argento et al., 2019).

Soportado en los anteriores argumentos, el objetivo del presente trabajo es analizar el alcance de la divulgación integrada de información financiera y no financiera en el ámbito de las empresas públicas municipales de Andalucía. Para ello, los autores han desarrollado un instrumento de medida compuesto por un total de 198 indicadores para medir el compromiso con la divulgación de información tanto financiera como no financiera.

2. Marco legal e institucional para el compromiso con la transparencia y rendición de cuentas de las empresas públicas municipales

2.1. Régimen jurídico de las empresas públicas municipales en materia de información contable

La Ley 40/2015, de 1 de diciembre, de Régimen Jurídico del Sector Público (LRJSP), en su artículo número 2 estipula que el sector público español se divide en dos bloques: uno vinculado con las Administraciones Públicas, encuadrándose dentro de este bloque la Administración Central, Autonómica y Local; y otro relacionado con el sector público institucional, en el que se encuadran las universidades públicas y las entidades de derecho privado vinculadas a las administraciones públicas, entre las que se incluirían las sociedades mercantiles de titularidad pública.

Con un enfoque centrado en el sector público local, el artículo número 2 del Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local (RJCISPL), contempla la existencia de 3 sub-sectores dentro del conjunto de entidades del sector público local: Administraciones Públicas, sub-sector empresarial y sub-sector fundacional. Sobre este particular, la Ley 7/1985 de

2 Abril, reguladora de las Bases de Régimen Local (LBRL) en su artículo 85 ter, modificada por la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local, estipula que las sociedades mercantiles locales se regirán íntegramente, cualquiera que sea su forma jurídica, por el ordenamiento jurídico privado, salvo las materias en que les sea de aplicación la normativa presupuestaria, contable, de control financiero, de control de eficacia y contratación, y sin perjuicio de lo señalado en el apartado siguiente de este artículo.

Con mayor nivel de detalle, las sociedades mercantiles locales elaborarán sus cuentas anuales conforme a los principios contables reconocidos en el Código de Comercio y el Plan General de Contabilidad, así como tendrán que elaborar anualmente un presupuesto de explotación en el que se recojan sus previsiones de ingresos y gastos a tenor de lo contemplado en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Lo anterior viene a señalar que las sociedades mercantiles locales están reguladas por la normativa mercantil en lo concerniente a revelación de información económico-financiera, más allá del cumplimiento de una serie de obligaciones presupuestarias reconocidas por el Derecho Público.

2.2. Legislación en materia de revelación de información no financiera

En los últimos años, la preocupación social por la mejora de la transparencia de información social y medioambiental ha trascendido a nivel institucional y como consecuencia de ello, diversos pronunciamientos y leyes han sido aprobados en este particular tanto a nivel europeo como a nivel nacional (Reverte, 2015).

En Europa, la revelación de información sobre sostenibilidad se convirtió en una parte importante de la política de la Unión Europea a partir del año 2006 (Monciardini, 2017; Krasodomska et al., 2020), adquiriendo mayor rango en 2011 con la aprobación por parte de la Comisión Europea de la Estrategia de Responsabilidad Social Corporativa (RSC) para el período 2011-2014 (Reverte, 2015). Dicha Estrategia supuso un punto de inflexión para la posterior regulación de la elaboración de informes de sostenibilidad en busca de una mejora de la transparencia de las empresas europeas (Monciardini, 2017). Como resultado, el Parlamento Europeo aprobó la Directiva Europea 2014/95 sobre elaboración y divulgación de información no financiera con el objetivo de mejorar la armonización y estandarización de la divulgación de información sobre sostenibilidad (La Torre et al., 2020). Con respecto al ámbito de aplicación, las empresas obligadas a elaborar un informe no financiero son aquellas grandes empresas que se consideran de interés público y a las entidades de interés público que sean empresas matrices de un gran grupo.

Siguiendo las directrices de la Unión Europea, el gobierno español ha ido conformando un marco normativo para regular la práctica de divulgación de información sobre sostenibilidad. En particular, una de las primeras actuaciones fue la aprobación de la Ley 2/2011 de Economía Sostenible, la cual contemplaba la obligatoriedad de elaboración de informes de sostenibilidad por parte de empresas públicas estatales, así como de aquellas sociedades anónimas de más de 1.000 empleados. Más recientemente, la Directiva 2014/95 ha sido traspuesta al ordenamiento jurídico-contable español a través de la Ley 11/2018 por la que se regula la divulgación de información no financiera, y en la que una de las principales

novedades en comparación con la Directiva 2014/95 es la ampliación del ámbito de aplicación, incluyendo en este caso a las empresas de más de 500 empleados sin necesidad de ser entidades de interés público.

Recientemente, la Comisión Europea ha publicado una propuesta de Directiva sobre divulgación de información sobre sostenibilidad que vendría a sustituir a la citada anteriormente. La motivación de esta nueva propuesta legal se relaciona con las limitaciones del marco legal existente (Directiva 2014/95), en la medida que no ha satisfecho las necesidades de información de los distintos grupos de interés, así como no todas las empresas están cumpliendo con dicha obligación legal, y cuando lo hacen, dicha información no es lo suficientemente comparable. Con lo cual, se plantea que en el futuro próximo el marco legal español en materia de información no financiera experimente alguna modificación al amparo de esta nueva propuesta de Directiva Europea.

Independientemente de lo anterior, la regulación que mayor impacto ha tenido en la transparencia de las empresas públicas municipales ha sido la Ley 19/2013 de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno. El artículo 2 de la citada Ley, relativo al ámbito subjetivo de aplicación, contempla que «las sociedades mercantiles en cuyo capital social la participación, directa o indirecta, de las entidades previstas en este artículo sea superior al 50 por 100» estarán obligadas a cumplir con las obligaciones de revelación de información contenidas en dicha regulación, lo cual incluye a las sociedades mercantiles participadas y/o controladas por Entidades Locales. El objeto de esta ley (Artículo 1) es «ampliar y reforzar la transparencia de la actividad pública, regular y garantizar el derecho de acceso a la información relativa a aquella actividad y establecer las obligaciones de buen gobierno que deben cumplir los responsables públicos, así como las consecuencias derivadas de su incumplimiento».

3. La divulgación de información integrada en el marco de las empresas públicas

Desde un enfoque científico, la mayor parte de la literatura sobre información tanto financiera como no financiera en el sector público se ha concentrado en gobiernos locales y universidades (Pina et al., 2010; Guillamón et al., 2011; Garde et al., 2013). En el caso particular de las empresas públicas, la investigación a nivel internacional sobre la revelación integrada de información financiera y no financiera es relativamente escasa (Biondi et al., 2020). En el contexto español, se han publicado diversos trabajos en los que se ha evaluado la percepción de los gerentes de las empresas públicas sobre su nivel de divulgación de información social y medioambiental (Garde et al., 2017), o bien se ha tratado de analizar, a partir de un conjunto de indicadores extraídos de diferentes guías y/o leyes, la información divulgada por un reducido número de empresas públicas (Royo et al., 2017). Con mayor cercanía temporal, se han publicado sendos trabajos en los que se ha analizado, de manera preliminar, la proporción de información divulgada por las empresas públicas locales, autonómicas y estatales a tenor de los requerimientos estipulados en la ley de transparencia (Andrades et al., 2019ab). Adicionalmente, se ha publicado otro trabajo en el que se analizaba el comportamiento de las empresas públicas estatales al

amparo no solo de las exigencias de información contempladas en la Ley de Transparencia, sino también sujeto a los requerimientos estipulados en la Ley de Economía Sostenible (Andrades y Larrán, 2019). Dichos trabajos han mostrado que los niveles de divulgación de información por parte de las empresas públicas son más bien escasos, a pesar de la existencia de requerimientos legales sobre este particular. Con mayor nivel de detalle, si el conjunto de las empresas públicas analizadas ha divulgado solamente el 29% de los indicadores contemplados en la regulación, las empresas públicas locales y estatales han mostrado un mayor compromiso en este particular (32% y 34%, respectivamente) en comparación con las autonómicas (24%). Lo anterior pudiera venir explicado porque están sometidas a mayor escrutinio público, en la medida que las empresas públicas estatales suelen ser más grandes, mientras que las municipales suelen mostrar una mayor cercanía con la comunidad local. Una de las principales quejas a este bajo nivel de divulgación podría relacionarse con la inexistencia de un marco de referencia para la elaboración y divulgación de información tanto financiera como no financiera, independiente de su naturaleza obligatoria o voluntaria (Garde y López, 2016).

Sobre este particular, las directrices del *Integrated Reporting* se constituyen como una de las herramientas clave en la actualidad para la elaboración y revelación de información económica, social, medioambiental, así como sobre estrategia y gobierno corporativo, adoptando un enfoque de información integrada y no a través de informes separados, todo con la finalidad de reflejar la capacidad de una organización para generar valor a largo plazo (Adams, 2013; Rivera-Arrubla et al., 2016). Estas directrices vienen a dar respuesta al hecho de que la cantidad de información que deben divulgar las organizaciones, especialmente grandes y privadas, se ha incrementado considerablemente, por lo que, esta propuesta ayudaría a reducir el exceso de información reportado en diferentes informes, lo cual se traduciría en mayor dispersión y redundancia, así como en una menor comparabilidad, dificultando así el proceso de rendición de cuentas a la sociedad (Garde y López, 2016; Brusca y Labrador, 2017). Soportado en estas motivaciones, el *Integrated Reporting* se considera como un instrumento de referencia para la elaboración y divulgación de información en un informe completo que integre la medición tanto del rendimiento económico-financiero como de las cuestiones sociales, medioambientales y de gobierno corporativo (Manes, 2017; Brusca y Labrador, 2017). Este modelo de presentación de información integrada surge principalmente para su aplicación al ámbito empresarial, y de hecho múltiples empresas de gran tamaño están adoptando este formato en su estrategia de rendición de cuentas (Garde y López, 2016). Sobre este particular, Sudáfrica ha sido un país pionero en la aplicación de las directrices del *Integrated Reporting* en la medida que ha elaborado una normativa que requiere a empresas cotizadas a elaborar sus informes anuales en un formato integrado (Cohen y Karatzakis, 2015; Baboukardos y Rimmel, 2016). Centrándonos en el contexto español, hay que apuntar que una parte importante de las empresas cotizadas en el IBEX 35 están utilizando este marco de referencia para la revelación de información (Llamas, 2017).

Si bien este marco de referencia fue diseñado para las empresas privadas, hay que notar que puede ser trasladable al ámbito de las empresas públicas, dado que el reporte de información de dichas instituciones también presenta la limitación de su presentación dispersa en varios informes, lo cual motiva la necesidad de que tales empresas adopten un marco de referencia estandarizado y homogéneo (Garde y López, 2016; Brusca y Labrador, 2017;

Manes, 2017). Varias empresas públicas, como AENA y Correos, están elaborando sus memorias anuales siguiendo las directrices del *Integrated Reporting Reporting* (Llamas, 2017). No obstante, hasta el momento son pocas las empresas públicas que han adoptado este marco de referencia para la elaboración y presentación de su información, y la razón podría venir explicada porque dichas directrices no disponen de un conjunto de indicadores de rendimiento, lo cual lleva a estas instituciones a utilizar el estándar más ampliamente utilizado en la medición del rendimiento en sostenibilidad, la guía Global Reporting Initiative en sus últimas versiones, G4 o GRI standards (Garde y López, 2016).

Las evidencias sobre la escasa divulgación de información por parte de las empresas públicas hasta el momento junto a la falta de concreción de las directrices del *Integrated Reporting* justifican la necesidad de elaborar un instrumento de medida generalizado para la divulgación integrada de información tanto financiera no financiera en el marco de las empresas públicas.

4. Metodología, muestra y recogida de información

Tomando como referente el contexto andaluz, se han seleccionado el conjunto de empresas públicas dependientes de entidades locales, para lo cual hemos utilizado como marco de referencia la base de datos INVENTE (inventario de entes del sector público) públicamente disponible en la web institucional de la Intervención General de Administración del Estado (IGAE) http://www.igae.pap.minhafp.gob.es/sitios/igae/es-ES/Paginas/inicio.aspx.

Una vez dentro de esta página web, seleccionamos en el campo «Tipo de Ente» la opción sociedad mercantil, mientras que en el campo «Inventario» se seleccionó el inventario de entes de entidades locales. A fecha de 13/11/2020, la población total de empresas públicas dependientes de entes locales es de 368, las cuales fueron incluidas en la muestra de estudio.

Una vez seleccionadas estas 368 empresas, el siguiente paso fue la recopilación de información, para lo cual los autores diseñaron un instrumento de medida para la divulgación integrada de información financiera y no financiera. Para ello, se realizó una extensa revisión de la literatura previa sobre trabajos que analizaran la divulgación de información tanto financiera como no financiera en el sector público (Caba et al., 2014; Rios et al., 2016), así como se revisaron diferentes referentes normativos, guías y otros pronunciamientos que hayan promovido la divulgación de información, tales como la Ley 19/2013 de Transparencia y Buen Gobierno, la Ley de Economía Sostenible de 2011 o la Ley 11/2018 de Información No Financiera. Dicho proceso resultó en un total de 198 indicadores tanto cualitativos como cuantitativos repartidos en las siguientes dimensiones: modelo de negocio, medio ambiente, derechos humanos, aspectos sociales relacionados con el personal, corrupción, diversidad, impacto social, proveedores, consumidores, fiscalidad, gobierno corporativo, finanzas y requerimientos de la ley de transparencia.

A continuación, y partiendo de este instrumento de medida previamente diseñado por los autores, se realizó un análisis de contenido de las páginas webs de cada una de las 368 empresas públicas dependientes de entes locales en Andalucía. El procedimiento de

búsqueda implicó, además del análisis de la web institucional, el uso de otras fuentes informativas disponibles en la página web de cada empresa, tales como la memoria de sostenibilidad, el estado de información no financiera, el portal de transparencia y las cuentas anuales. Adicionalmente a lo anterior, para ampliar el proceso de búsqueda, se utilizaron otras fuentes informativas externas a la página web de la propia empresa, tales como la web de la Entidad Superior o la web institucional rendiciondecuentas.es. En última instancia, se utilizaron como referencia las siguientes fuentes: convenio colectivo, estatutos, código de conducta o código ético. El análisis de contenido es una metodología de investigación ampliamente utilizada en trabajos relacionados con la práctica de divulgación de información sobre sostenibilidad en el ámbito del sector público (Moneva y Martin, 2012; Alcaraz et al., 2014). Mediante la aplicación de la técnica del análisis de contenido se procedió a codificar la información divulgada por cada empresa en función del tipo de indicador utilizado. En el caso de que el indicador fuese cualitativo, los autores asignaron una puntuación de 1 cuando un indicador estuviera presente y 0 en caso contrario. Mientras tanto, para los indicadores cuantitativos, el criterio de puntuación fue el siguiente: valorar con un 0 si la empresa no divulga información alguna; valorar con un 1 si la empresa proporciona solamente información cualitativa sobre un indicador; puntuar con un 2 si la empresa proporciona información cuantitativa para el último período y puntuar con 3 cuando la empresa proporciona información cuantitativa tanto de este período como del período anterior. Este procedimiento permitió la configuración de un índice global para todas las dimensiones, así como un índice por cada una de las dimensiones que componen el instrumento de medida.

A estos efectos, y partiendo de los 198 indicadores identificados, la puntuación máxima total a alcanzar por una empresa sería de 456 puntos. Para el conjunto de las empresas seleccionadas, la puntuación máxima sería de 167.808 puntos, como resultado de multiplicar las 368 empresas por los 456 puntos máximos a conseguir. Al igual que para el total de indicadores, este procedimiento se llevó a cabo para cada una de las dimensiones en las que se agrupan los diferentes indicadores que componen el instrumento de medida, tal y como se puede apreciar en la tabla 1. Por lo tanto, para conocer la proporción de información divulgada por el conjunto de las empresas analizadas, basta con comparar la puntuación obtenida con respecto a la puntuación máxima a alcanzar.

Todos los autores de este trabajo participaron en el proceso de codificación de la información al objeto de reducir los posibles problemas de subjetividad derivados de tal tarea, realizando diversas reuniones grupales con la intención de solucionar las posibles discrepancias a la hora de adscribir elementos a los diferentes indicadores.

5. Resultados

La tabla 1 muestra la cantidad de información divulgada por las 368 empresas públicas municipales examinadas, para lo cual, tal y como se ha apuntado anteriormente, se utilizaron diversas fuentes informativas. El hecho de utilizar diferentes fuentes informativas permite ofrecer una visión más completa de la cantidad de información divulgada por tales empresas, la cual puede ser de interés y utilidad para diferentes agentes sociales o

stakeholders. Dicho esto, los resultados contemplados en la columna «% de divulgación» nos permite apreciar que, desde una perspectiva general, la cantidad de información divulgada en el contexto de las empresas públicas municipales andaluzas es bastante bajo, con un porcentaje medio del 4,22% sobre el total de la puntuación máxima a obtener. Lo anterior además de reflejar una escasa cantidad de información divulgada, pone de manifiesto que la calidad de la misma también es baja, en la medida que, en la mayoría de los indicadores cuantitativos, las empresas solamente suelen proporcionar información de corte cualitativo, sin rendir cuentas del impacto monetario o económico del indicador examinado tanto para este período como para el inmediatamente anterior. En definitiva, se puede inferir de estos resultados el escaso compromiso con la rendición de cuentas sobre su rendimiento económico, social y medioambiental por parte de las empresas públicas municipales analizadas.

Dichas conclusiones pueden extrapolarse al conjunto de dimensiones que han sido analizadas, si bien parece que las empresas objeto de análisis han mostrado cierto interés con la revelación de información relacionada con indicadores financieros (10,25%) y con el cumplimiento de las obligaciones de revelación de información contenidos en la Ley 19/2013 de Transparencia y Buen Gobierno (13,03%), con valores porcentuales por encima de la media total. A modo de explicación, estos resultados podrían justificarse por el efecto coercitivo de la presión institucional ejercida por la legislación, lo cual está llevando a que las empresas analizadas muestren cierta preocupación por cumplir con sus obligaciones legales en materia de revelación de información. Sobre este particular, no es de extrañar que las empresas objeto de estudio hayan mostrado también mejores niveles de divulgación en cuestiones relacionadas con la información financiera y con el modelo de negocio, cuestiones que implícitamente quedan recogidas en la Ley de Transparencia como elementos informativos que las empresas públicas municipales deben divulgar. Con respecto a la dimensión de gobierno corporativo, el nivel de divulgación de información por parte de las empresas públicas municipales analizadas es relativamente superior a la media, si bien los valores son también bajos. El hecho de que esta dimensión se encuentre por encima de la media podría venir explicado porque parte de su contenido informativo viene recogido en la Ley de Transparencia como elemento a divulgar.

Si centramos nuestra atención en las cuestiones sociales y medioambientales, la tabla 1 nos muestra el escaso compromiso de las empresas analizadas por la rendición de cuentas sobre tales aspectos, con porcentajes de divulgación de información en muchos casos por debajo del 1% del total de la puntuación máxima a obtener. Por lo tanto, se puede que concluir que, más allá del mero cumplimiento parcial de los requerimientos de información sobre cuestiones de índole financiero, planificación y buen gobierno contemplados en la Ley de Transparencia, las empresas públicas municipales de Andalucía han mostrado poco compromiso en su estrategia con la transparencia y rendición de cuentas desde una perspectiva integrada, considerando tanto la información financiera como la no financiera. En definitiva, queda mucho camino por recorrer para conseguir que este tipo de organizaciones se comprometan con la divulgación de información que mida y cuantifique su rendimiento en términos económicos, sociales, medioambientales y de buen gobierno.

TABLA 1.
INDICADORES, PUNTUACIÓN MÁXIMA, PUNTUACIÓN OBTENIDA Y NIVEL DE DIVULGACIÓN DE INFORMACIÓN REPORTADO POR LAS EMPRESAS PÚBLICAS MUNICIPALES ANALIZADAS

DIMENSIÓN	INDICADORES	PUNTUACIÓN MÁXIMA POR INDICADOR	PUNTUACIÓN MÁXIMA PARA TODAS EMPRESAS	PUNTUACIÓN OBTENIDA	% DE DIVULGACIÓN
Modelo de negocio	28	28	10.304	851	8,26%
Cuestiones medioambiental	25	63	23.184	457	1,97%
Cuestiones relacionadas con derechos humanos	11	21	7.728	56	0,72%
Cuestiones sociales y relativas a personal	45	125	46.000	1.376	2,99%
Cuestiones sobre corrupción y soborno	13	27	9.936	65	0,65%
Cuestiones relativas a diversidad	8	18	6.624	176	2,66%
Cuestiones relativas a impacto social	7	21	7.728	142	1,84%
Cuestiones relativas a proveedores	4	12	4.416	43	0,97%
Cuestiones relativas a consumidores	6	18	6.624	147	2,22%
Fiscalidad	4	12	4.416	152	3,44%
Gobierno corporativo	13	39	14.352	756	5,27%
Indicadores financieros	19	57	20.976	2.149	10,25%
Requerimientos Ley Transparencia	15	15	5.520	719	13,03%
Total	**198**	**456**	**167.808**	**7.089**	**4,22%**

6. Discusión y conclusiones

Desde un enfoque global, los resultados ponen de manifiesto que más allá del cumplimiento parcial con las obligaciones de divulgación de información derivadas de la Ley de Transparencia, las empresas públicas municipales manifiestan un escaso compromiso con su rendición de cuentas sobre el impacto derivado de su actividad sobre el entorno social y medioambiental, por lo que parece que su principal motivación para responder (parcialmente) a las exigencias informativas que demanda la sociedad proceden de la presión coercitiva ejercida por las regulaciones legales dado el temor a las posibles sanciones en caso de incumplimiento (Hooghiemstra y van Ees, 2011). Aun así, los niveles de cumplimiento con los requerimientos de revelación de información contenidos en la Ley de Transparencia son relativamente bajos, existiendo importantes lagunas en la revelación de información.

Por su parte, existe un número relativamente reducido de empresas públicas municipales que han mostrado un considerable compromiso con la transparencia y rendición de cuentas desde una triple perspectiva: económica, social y medioambiental. Dicho comportamiento viene explicado por su compromiso y preocupación por el impacto que su actividad genera en el entorno socioeconómico y medioambiental, lo cual les ha llevado no sólo a

cumplir con las obligaciones de revelación de información contenidos en la Ley de Transparencia, sino también a rendir cuentas sobre el rendimiento del impacto de su actividad a nivel social y medioambiental. A este respecto, hay que señalar que estas empresas con mejores niveles de transparencia y rendición de cuentas son en su mayoría organizaciones que se dedican al abastecimiento y suministro de agua, por lo que su actividad, cuya naturaleza implica una obligación moral y un compromiso social intrínseco, podría explicar el porqué de su compromiso con la rendición de cuentas, dada la necesidad de gestionar el agua eficientemente y en un contexto de sostenibilidad.

Los resultados de este trabajo vienen a corroborar lo estipulado en previos estudios e informes, donde se ha puesto de manifiesto el escaso compromiso de las empresas públicas municipales por la revelación de información, incumpliendo así su proceso de rendición de cuentas (Royo et al., 2017; Andrades et al., 2019ab). El informe elaborado por KPMG en 2016 ya vaticinó que la Ley 19/2013 de Transparencia y Buen Gobierno no estaba teniendo el impacto inicialmente esperado en materia de cumplimiento con los requisitos de revelación de información, por lo que, respondiendo a la pregunta planteada en el título de este trabajo, se puede inferir que las empresas públicas españolas están lejos de estar preparadas para la divulgación integrada de información financiera y no financiera. Sobre este particular, las empresas públicas municipales deben superar diversos obstáculos que les permita conseguir el desafío de la divulgación de información financiera y no financiera en un formato integrado. Entre dichos obstáculos, los autores de este trabajo encuentran los siguientes elementos susceptibles de ser mejorados:

1. Escasa formación y conocimiento en materia de información integrada, información no financiera y sostenibilidad por parte de los gerentes y directivos, lo cual puede dificultar el proceso de medición y divulgación del rendimiento social, medioambiental, económico y de buen gobierno por parte de estas organizaciones (Krasodomska et al., 2020). Esta falta de formación implica un desconocimiento del impacto que la revelación de información integrada pudiera tener en el rendimiento de la empresa, lo cual puede traducirse en un escaso interés y compromiso por parte de la dirección de la empresa en medir y divulgar sobre su rendimiento financiero y no financiero (Moggi, 2019).

2. Percepción por parte de las empresas públicas municipales de que no existe una presión social por mostrar su compromiso con la rendición de cuentas no sólo económica, sino también social y medioambiental (Andrades y Larrán, 2019ab).

3. Escasez de recursos humanos y financieros para poder acometer la práctica de reporte integrado de información (Larrán et al., 2019).

4. Inexistencia de un estándar único y homogéneo para la divulgación de información financiera y no financiera (Andrades et al., 2019a). Si bien existen diferentes instrumentos de medida ampliamente utilizados y consolidados para la elaboración de informes de sostenibilidad, éstos no suelen incorporar la medición integrada de las dimensiones sociales, económicas, medioambientales y de buen gobierno (veáse el caso del Global Reporting Initiative). Si bien el International Integrated Reporting Council aprobó sus propias directrices para la elaboración de información integrada, estas carecen de indicadores de desempeño que permitan cuantificar el rendimiento integrado de una empresa. Asimismo,

diversos autores han criticado su sesgo en la creación de valor para el accionista en detrimento de una visión más encaminada hacia la sostenibilidad (Biondi et al., 2020).

5. Falta de una cultura de rendición de cuentas donde se informe de los impactos sociales, económicos y medioambientales derivados de la actividad de las empresas, en general y de las empresas públicas, en particular. Diversos autores han manifestado que en España existe una cierta actitud de incumplimiento ante las obligaciones de revelación de información (Bebbington et al., 2012).

6. La presencia de mecanismos que obliguen a las organizaciones a revelar información obligatoria es inexistente en la normativa legal española y ello es coherente con la falta de un sistema sancionador por incumplimiento contemplado en la Ley de Transparencia y Buen Gobierno (Hooghiemstra y van Ees, 2011). El hecho de que las empresas no asuman responsabilidades en caso de incumplimiento refuerza la idea de la falta de cultura de rendición de cuentas en el marco español.

7. Discrecionalidad de la legislación de transparencia en materia del lugar donde las empresas deben reportar la información requerida (Andrades et al., 2019b). Con base en el artículo 5.4. de la Ley de Transparencia, parece que las entidades requeridas tienen flexibilidad a la hora de cumplir con las obligaciones de revelación de información, lo cual dificulta el proceso de armonización, estandarización y comparabilidad de la misma.

Estas razones junto a los resultados obtenidos en este trabajo justifican la necesidad de seguir trabajando en la mejora de la transparencia de las empresas públicas municipales desde una perspectiva de información integrada. Es por ello que los autores de este trabajo, al amparo de un proyecto de investigación que cuenta con la colaboración de una empresa municipal de abastecimiento y suministro de agua, estén trabajando en la elaboración consensuada de una guía como herramienta de revelación de información de las empresas públicas andaluzas que permitan mejorar el buen gobierno, eficiencia, reputación y legitimidad de las mismas.

7. Referencias bibliográficas

ADAMS, C. (2013). Sustainability reporting and performance management in universities: Challenges and benefits. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, *4*(3), 384-392.

ALCARAZ, F.J., NAVARRO, A., & ORTIZ, D. (2014), «Factors influencing the transparency of sustainability information in regional governments: An empirical study», *Journal of Cleaner Production, 82*, 179-191.

ANDRADES, J., & LARRAN, M. (2019). Examining the amount of mandatory non-financial information disclosed by Spanish state-owned enterprises and its potential influential variables. *Meditari Accountancy Research, 27*(4), 534-555.

ANDRADES, J., MARTINEZ-MARTINEZ, D., LARRÁN, M., & HERRERA, J. (2019a). Online information disclosure in Spanish municipal-owned enterprises: A study based on the compliance with transparency requirements. *Online Information Review*, *43*(5), 922.944.

ANDRADES, J., MARTINEZ-MARTINEZ, D., LARRÁN, M., & HERRERA, J. (2019b). Determinants of information disclosure by Spanish state-owned enterprises in accordance with legal requirements. *International Journal of Public Sector Management*, *32*(6), 616-634.

ANDRADES, J., LARRÁN JORGE, M., MURIEL DE LOS REYES, M.J., & CALZADO CEJAS, M.Y. (2020). Influential Variables of Sustainability Disclosures by Spanish Public Hospitals. *Public Performance & Management Review*, *43*(6), 1390-1412.

ARGENTO, D., GROSSI, G., PERSSON, K., & VINGREN, T. (2019). Sustainability disclosures of hybrid organizations: Swedish state-owned enterprises. *Meditari Accountancy Research, 27*(4), 505-533.

BABOUKARDOS, D., & RIMMEL, G. (2016). Value relevance of accounting information under an integrated reporting approach: A research note. *Journal of Accounting and Public Policy*, *35*(4), 437-452.

BEBBINGTON, J., KIRK, E.A., & LARRINAGA, C. (2012). The production of normativity: A comparison of reporting regimes in Spain and the UK. *Accounting, Organizations and Society*, *2*(37), 78–94.

BIONDI, L., DUMAY, J., & MONCIARDINI, D. (2020). Using the International Integrated Reporting Framework to comply with EU Directive 2014/95/EU: can we afford another reporting façade?. *Meditari Accountancy Research*, *28*(5), 889-914.

BLANES, M. (2015). ¿No querían transparencia?: Tomen, 11 leyes. *Revista Española de la Transparencia*, *1,* 31-41.

BRUSCA, I., & LABRADOR, M. (2017). El marco conceptual de la información integrada y su aplicación en el sector público. *Revista Española de Control Externo*, *19*(57), 13-38.

CABA, M.C., RODRÍGUEZ, M.P., & LOPEZ, A. (2014). The determinants of government financial reports online. *Transylvanian Review of Administrative Sciences, 42*, 5-37.

CENTRO DE INVESTIGACIONES SOCIOLÓGICAS (2018). Barómetro de Diciembre de 2017. Disponible en http://www.cis.es/cis/export/sites/default/-Archivos/Marginales/3180_3199/3199/es3199mar.pdf

COHEN, S., & KARATZIMAS, S. (2015). Tracing the future of reporting in the public sector: introducing integrated popular reporting. *International Journal of Public Sector Management*, *28*(6), 449-460.

COLÓN, B. (2016). Más allá de la transparencia: buscando un enfoque integral hacia la rendición de cuentas. *Revista Española de Transparencia*, *2*, 14-19.

DE VILLIERS, C., & VAN STADEN, C.J. (2011). Where firms choose to disclose voluntary environmental information. *Journal of Accounting and Public Policy*, *30*(6), 504-525.

Directiva 2014/95/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de octubre de 2014, por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación de información no financiera e información sobre diversidad por parte de determinadas grandes empresas y determinados grupos. https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=DOUE-L-2014-83373

GARDE, R., & LÓPEZ, M.V. (2016). Aplicación del informe integrado en las empresas públicas. *Auditoría pública: revista de los Órganos Autónomos de Control Externo*, *68*, 69-82.

GARDE, R., RODRÍGUEZ, M.P., & LÓPEZ, A.M. (2013). Online disclosure of university social responsibility: a comparative study of public and private US universities. *Environmental Education Research*, *19*(6), 709-746.

GARDE, R., RODRÍGUEZ, M.P., & LÓPEZ, A.M. (2017). Corporate and managerial characteristics as drivers of social responsibility disclosure by state-owned enterprises. *Review of Managerial Science*, *11*(3), 633-659.

GROSSI, G., & THOMASSON, A. (2015). Bridging the accountability gap in hybrid organizations: the case of Copenhagen Malmö Port. *International Review of Administrative Sciences*, *81*(3), 604-620.

GUILLAMÓN, M.D., BASTIDA, F., & BENITO, B. (2011). The determinants of local government's financial transparency. *Local Government Studies, 37*(4), 391–406.

HIGGINS, C., MILNE, M.J., & VAN GRAMBERG, B. (2015). The uptake of sustainability reporting in Australia. *Journal of Business Ethics*, *129*(2), 445-468.

HOOGHIEMSTRA, R., & VAN EES, H. (2011). Uniformity as a response to soft law: Evidence from compliance and non-compliance with the Dutch corporate governance code. *Regulation & Governance, 5*(4), 480–498.

KPMG (2016). El camino hacia la transparencia y el buen gobierno en las Administraciones Públicas. Disponible en https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/03/informe-transparecia-administraciones-publicas-kpmg.pdf.

KRASODOMSKA, J., MICHALAK, J., & SWIETLA, K. (2020). Directive 2014/95/EU: Accountants' understanding and attitude towards mandatory non-financial disclosures in corporate reporting. *Meditari Accountancy Research*, *28*(5), 751-779.

LA TORRE, M., SABELFELD, S., BLOMKVIST, M., & DUMAY, J. (2020). Rebuilding trust: sustainability and non-financial reporting and the European Union regulation. *Meditari Accountancy Research, 28*(5), 701-725.

LARRAN, M., ANDRADES, F.J., & HERRERA, J. (2019). An analysis of university sustainability reports from the GRI database: an examination of influential variables. *Journal of Environmental Planning and Management, 62*(6), 1019-1044.

Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno. https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2013-12887

Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible. https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2011-4117.

LLAMAS, S. (2017). La información integrada en las empresas públicas y los entes públicos empresariales. *Revista Española de Control Externo*, *19*(57), 93-127.

LODHIA, S., & JACOBS, K. (2013). The practice turn in environmental reporting: A study into current practices in two Australian commonwealth departments. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, *26*(4), 595-615.

MANES, F. (2017). Experiencias de información integrada en entidades públicas en Europa. *Revista Española de Control Externo*, *19*(57), 39-66.

MOGGI, S. (2019). Social and environmental reports at universities: a Habermasian view on their evolution. *Accounting Forum, 43*(3), 283-326.

MONCIARDINI, D. (2017). The rationales of lawyers, accountants and financial analysts in shaping the EU agenda on CSR. In Idowu, S.O., Vertigans, S. (Eds), *Stages of Corporate Social Responsibility. From Ideas to Impacts* (pp. 3-23). Springer International Publishing, Germany.

MONEVA, J.M., & MARTIN, E. (2012). Universidad y desarrollo sostenible: Análisis de la rendición de cuentas de las universidades públicas desde un enfoque de responsabilidad social. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión, 10*(19), 1-18.

NAVARRO, A., DE LOS RÍOS, M., RUIZ, M., & TIRADO, P. (2017). Promoting sustainability transparency in European local governments: An empirical analysis based on administrative cultures. *Sustainability, 9*(3), 432-451.

ORTIZ, D., NAVARRO, A., & ALCARAZ, F.J. (2018). The influence of administrative culture on sustainability transparency in European Local Governments. *Administration & Society, 50*(4), 555-594.

PINA, V., TORRES, L., & ROYO, S. (2010). Is e-government leading to more accountable and transparent local governments? An overall view. *Financial Accountability & Management, 26*(1), 3–20.

REVERTE, C. (2009). Determinants of corporate social responsibility disclosure ratings by Spanish listed firms. *Journal of Business Ethics*, *88*(2), 351-366.

REVERTE, C. (2015). The new Spanish corporate social responsibility strategy 2014-2020: A crucial step forward with new challenges ahead. *Journal of Cleaner Production, 91*, 327-336.

RÍOS, A.M., BASTIDA, F., & BENITO, B. (2016). Budget transparency and legislative budgetary oversight: An international approach. *The American Review of Public Administration*, *46*(5), 546-568.

RIVERA-ARRUBLA, Y.A., ZORIO-GRIMA, A., & GARCÍA-BENAU, M.A. (2016). El concepto de Informe Integrado como innovación en Reporting Corporativo. *Journal of Innovation & Knowledge*, *1*(3), 144-155.

ROYO, S., MUÑOZ, L., & GARCIA, J. (2017). Transparencia y rendición de cuentas de las empresas públicas españolas. *Presupuesto y Gasto Público*, *88*, 225-243.

SIERRA, L., ZORIO, A., & GARCÍA-BENAU, M.A. (2013). Sustainable development and assurance of corporate social responsibility reports published by Ibex-35 companies. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, *20*(6), 359-370.

LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA

3C_2020

JAVIER MEDINA GUIJARRO
JOSÉ ANTONIO PAJARES GIMÉNEZ

INTRODUCCIÓN

Siguiendo similar metodología a la de los números anteriores, ofrecemos en esta sección al lector interesado en ello una información de carácter general sobre la legislación y la jurisprudencia más relevante producida en el tercer cuatrimestre del año, en relación con las materias que directa o indirectamente afectan a la actividad económica-financiera del sector público, así como sobre las fiscalizaciones aprobadas por el Pleno del Tribunal y publicadas en el Boletín Oficial del Estado.

En la primera parte «Legislación y otros aspectos» constan, sistemáticamente ordenadas, Leyes del Estado y, en su caso, Autonómicas, Decretos u Órdenes ministeriales, y demás Resoluciones. La información que se proporciona consiste en el enunciado de la disposición y en la referencia del periódico oficial donde se publica, para facilitar su consulta.

La segunda parte «Jurisprudencia» recoge, principalmente, las resoluciones dictadas por la Sala de Justicia de la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal, figurando una breve descripción de su fundamentación jurídica. También se hace mención, cuando procede, de las sentencias y autos pronunciados por el Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo en materias que afecten al Tribunal de Cuentas, así como de las cuestiones y recursos de inconstitucionalidad que, por su relevancia, merecen citarse.

La tercera parte refleja las «Fiscalizaciones» del Tribunal de Cuentas, incluyendo, en su caso, la resolución aprobada por la Comisión Mixta en relación con el resultado fiscalizador que se trate, con el *Boletín Oficial* de su publicación.

1. LEGISLACIÓN Y OTROS ASPECTOS

1.1. LEYES ESTATALES Y DISPOSICIONES CON VALOR DE LEY

- **CORRECCIÓN DE ERRORES DEL REAL DECRETO-LEY 27/2020,** de 4 de agosto, de medidas financieras, de carácter extraordinario y urgente, aplicables a las entidades locales. (BOE n.º 240, de 8 de septiembre de 2020)

- **LEY ORGÁNICA 1/2020, de 16 de septiembre,** sobre la utilización de los datos del Registro de Nombres de Pasajeros para la prevención, detección, investigación y enjuiciamiento de delitos de terrorismo y delitos graves. (BOE n.º 248, de 17 de septiembre de 2020)

- **LEY 3/2020, de 18 de septiembre,** de medidas procesales y organizativas para hacer frente al COVID-19 en el ámbito de la Administración de Justicia. (BOE n.º 250, de 19 de septiembre de 2020)

- **REAL DECRETO-LEY 28/2020, de 22 de septiembre,** de trabajo a distancia. (BOE n.º 253, de 23 de septiembre de 2020)

- **REAL DECRETO-LEY 29/2020, de 29 de septiembre,** de medidas urgentes en materia de teletrabajo en las Administraciones Públicas y de recursos humanos en el Sistema Nacional de Salud para hacer frente a la crisis sanitaria ocasionada por la COVID-19. (BOE n.º 259, de 30 de septiembre de 2020)

- **REAL DECRETO-LEY 30/2020, de 29 de septiembre,** de medidas sociales en defensa del empleo. (BOE n.º 259, de 30 de septiembre de 2020)

- **REAL DECRETO-LEY 31/2020, de 29 de septiembre,** por el que se adoptan medidas urgentes en el ámbito de la educación no universitaria. (BOE n.º 259, de 30 de septiembre de 2020)

- **CORRECCIÓN DE ERRORES DEL REAL DECRETO-LEY 30/2020, de 29 de septiembre,** de medidas sociales en defensa del empleo. (BOE n.º 272, de 14 de octubre de 2020)

- **LEY 4/2020, de 15 de octubre,** del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. (BOE n.º 274, de 16 de octubre de 2020)

- **LEY 5/2020, de 15 de octubre,** del Impuesto sobre las Transacciones Financieras. (BOE n.º 274, de 16 de octubre de 2020)

- **REAL DECRETO-LEY 32/2020, de 3 de noviembre,** por el que se aprueban medidas sociales complementarias para la protección por desempleo y de apoyo al sector cultural. (BOE n.º 291, de 4 de noviembre de 2020)

- **REAL DECRETO-LEY 33/2020, de 3 de noviembre,** por el que se adoptan medidas urgentes de apoyo a entidades del Tercer Sector de Acción Social de ámbito estatal. (BOE n.º 291, de 4 de noviembre de 2020)

- **DECRETO-LEY 32/2020, de 22 de septiembre,** por el que se modifica la Ley 17/2014, de 23 de diciembre, de representatividad de las organizaciones profesionales agrarias. (BOE n.º 296, de 10 de noviembre de 2020)

- **DECRETO-LEY 33/2020, de 30 de septiembre,** de medidas urgentes en el ámbito del impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica y del impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos, y en el ámbito presupuestario y administrativo. (BOE n.º 296, de 10 de noviembre de 2020)

- **LEY 6/2020, de 11 de noviembre,** reguladora de determinados aspectos de los servicios electrónicos de confianza. (BOE n.º 298, de 12 de noviembre de 2020)

- **LEY 7/2020, de 13 de noviembre,** para la transformación digital del sistema financiero. (BOE n.º 300, de 14 de noviembre de 2020)

- **REAL DECRETO-LEY 34/2020, de 17 de noviembre,** de medidas urgentes de apoyo a la solvencia empresarial y al sector energético, y en materia tributaria. (BOE n.º 303, de 18 de noviembre de 2020)

- **DECRETO-LEY 34/2020, de 20 de octubre,** de medidas urgentes de apoyo a la actividad económica desarrollada en locales de negocio arrendados. (BOE n.º 303, de 18 de noviembre de 2020)

- **DECRETO-LEY 35/2020, de 20 de octubre,** de modificación del Decreto-ley 19/2020, de 19 de mayo, y del Decreto-ley 29/2020, de 28 de julio, en materia de adopción de medidas sociales y sanitarias para paliar los efectos de la pandemia generada por la COVID-19. (BOE n.º 303, de 18 de noviembre de 2020)

- **CORRECCIÓN DE ERRORES DEL DECRETO-LEY 33/2020, de 30 de septiembre,** de medidas urgentes en el ámbito del impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica y del impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos, y en el ámbito presupuestario y administrativo. (BOE n.º 303, de 18 de noviembre de 2020)

- **LEY ORGÁNICA 2/2020, de 16 de diciembre,** de modificación del Código Penal para la erradicación de la esterilización forzosa o no consentida de personas con discapacidad incapacitadas judicialmente. (BOE n.º 328, de 17 de diciembre de 2020).

- **LEY 8/2020, de 16 de diciembre,** por la que se adoptan determinadas medidas urgentes en materia de agricultura y alimentación. (BOE n.º 328, de 17 de diciembre de 2020)

- **CUESTIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD N.º 5246-2020,** en relación con el artículo 137 de la Ley Orgánica 5/1985, de 19 de junio, del Régimen Electoral General, por posible vulneración de los arts. 23.2 y 25.1 de la CE. (BOE n.º 332, de 22 de diciembre de 2020)

- **REAL DECRETO-LEY 35/2020, de 22 de diciembre,** de medidas urgentes de apoyo al sector turístico, la hostelería y el comercio y en materia tributaria. (BOE n.º 334, de 23 de diciembre de 2020)

- **REAL DECRETO-LEY 37/2020, de 22 de diciembre,** de medidas urgentes para hacer frente a las situaciones de vulnerabilidad social y económica en el ámbito de la vivienda y en materia de transportes. (BOE n.º 334, de 23 de diciembre de 2020)

- **LEY ORGÁNICA 3/2020, de 29 de diciembre,** por la que se modifica la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación. (BOE n.º 340, de 30 de diciembre de 2020)

- **LEY 10/2020, de 29 de diciembre,** por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información. (BOE n.º 340, de 30 de diciembre de 2020)

- **REAL DECRETO-LEY 38/2020, de 29 de diciembre,** por el que se adoptan medidas de adaptación a la situación de Estado tercero del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte tras la finalización del periodo transitorio previsto en el Acuerdo sobre la retirada del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte de la Unión Europea y de la Comunidad Europea de la Energía Atómica, de 31 de enero de 2020. (BOE n.º 340, de 30 de diciembre de 2020)

- **REAL DECRETO-LEY 39/2020, de 29 de diciembre,** de medidas financieras de apoyo social y económico y de cumplimiento de la ejecución de sentencias. (BOE n.º 340, de 30 de diciembre de 2020)

- **LEY 11/2020, de 30 de diciembre,** de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021. (BOE n.º 341, de 31 de diciembre de 2020)

- **REAL DECRETO-LEY 36/2020, de 30 de diciembre,** por el que se aprueban medidas urgentes para la modernización de la Administración Pública y para la ejecución del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia. (BOE n.º 341, de 31 de diciembre de 2020)

1.2. LEYES AUTONÓMICAS Y DISPOSICIONES CON VALOR DE LEY

Comunidad Autónoma de Aragón

- **LEY 2/2020, de 22 de octubre,** de Estadística de Aragón. (BOE n.º 307, de 23 de noviembre de 2020)

Comunidad Autónoma del Principado de Asturias

- **LEY 1/2020, de 25 de noviembre,** de autorización de endeudamiento como consecuencia de las necesidades de financiación generadas por el déficit público del ejercicio 2019. (BOE n.º 329, de 18 de diciembre de 2020)

Comunidad Autónoma de Canarias

- **LEY 2/2020, de 14 de octubre,** de suspensión de títulos habilitantes de nuevos locales y otras medidas complementarias en materia de juego y apuestas. (BOE n.º 305, de 20 de noviembre de 2020)

- **LEY 3/2020, de 27 de octubre,** de medidas urgentes de carácter social dirigidas a las personas en situación de vulnerabilidad como consecuencia de la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 y de modificación de la Ley 16/2019, de 2 de mayo, de servicios sociales de Canarias. (BOE n.º 305, de 20 de noviembre de 2020)

- **LEY 4/2020, de 26 de noviembre,** de medidas extraordinarias de carácter económico, financieras, fiscal y administrativas para afrontar la crisis provocada por el COVID-19. (BOE n.º 329, de 18 de diciembre de 2020)

Comunidad Autónoma de Cantabria

- **LEY 7/2020, de 2 de octubre,** de modificación de la Ley 3/2017, de 5 de abril, de Espectáculos Públicos y Actividades Recreativas de Cantabria. (BOE n.º 283, de 26 de octubre de 2020)

Comunidad de Castilla-La Mancha

- **LEY 3/2020, de 19 de junio,** por la que se modifica la Ley 11/2003, de 25 de septiembre, del Gobierno y del Consejo Consultivo de Castilla-La Mancha. (BOE n.º 280, de 23 de octubre de 2020)

- **LEY 4/2020, de 10 de julio,** de Fomento y Coordinación del Sistema de Investigación, Desarrollo e Innovación de Castilla-La Mancha. (BOE n.º 280, de 23 de octubre de 2020)

- **LEY 5/2020, de 24 de julio,** de Medidas Urgentes para la Declaración de Proyectos Prioritarios en Castilla-La Mancha. (BOE n.º 280, de 23 de octubre de 2020)

Comunidad de Castilla y León

- **LEY 2/2020, de 24 de noviembre,** de modificación del texto refundido de las normas legales vigentes en materia de condiciones de acceso y disfrute de la prestación esencial de renta garantizada de ciudadanía de Castilla y León, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2019, de 10 de enero. (BOE n.º 329, de 18 de diciembre de 2020)

Comunidad Autónoma de Cataluña

- **LEY 11/2020, de 18 de septiembre,** de medidas urgentes en materia de contención de rentas en los contratos de arrendamiento de vivienda y de modificación de la Ley 18/2007, de la Ley 24/2015 y de la Ley 4/2016, relativas a la protección del derecho a la vivienda. (BOE n.º 258, de 29 de septiembre de 2020)

- **DECRETO-LEY 29/2020, de 28 de julio,** por el que se adoptan medidas presupuestarias en relación con el desarrollo de las actuaciones de atención social, ordenación y refuerzo de determinados servicios sociales de carácter residencial y de atención diurna contempladas en el Plan de contingencia para residencias, para hacer frente a los brotes de la pandemia generada por la COVID-19; por el que se mantiene la vigencia de preceptos en materia de infancia y adolescencia del Decreto-ley 11/2020, de 7 de abril, por el que se adoptan medidas económicas, sociales y administrativas para paliar los efectos de la pandemia generada por la COVID-19 y otras complementarias, y por el que se modifica el Decreto-ley 21/2020, de 2 de junio, de medidas urgentes de carácter económico, cultural y social, bajo el título de medidas de carácter social. (BOE n.º 274, de 16 de octubre de 2020)

- **DECRETO-LEY 30/2020, de 4 de agosto,** por el que se establece el régimen sancionador específico por el incumplimiento de las medidas de prevención y contención sanitarias para hacer frente a la crisis sanitaria provocada por la COVID-19. (BOE n.º 274, de 16 de octubre de 2020)

- **LEY 12/2020, de 13 de octubre,** de la atención pública de la salud bucodental. (BOE n.º 281, de 24 de octubre de 2020)

- **LEY 13/2020, de 8 de septiembre,** por el que se modifica el Decreto Legislativo 1/2000, de 31 de julio, por el que se aprueba el Texto único de la Ley del deporte, y se establecen medidas de funcionamiento de los órganos de gobierno de las entidades deportivas de Cataluña. (BOE n.º 281, de 24 de octubre de 2020)

- **CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA LEY 5/2020, de 29 de abril,** de medidas fiscales, financieras, administrativas y del sector público y de creación del impuesto sobre las instalaciones que inciden en el medio ambiente. (BOE n.º 312, de 28 de noviembre de 2020)

- **CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA LEY 8/2020, de 30 de julio,** de protección y ordenación del litoral. (BOE n.º 312, de 28 de noviembre de 2020)

- **LEY 14/2020, de 25 de noviembre,** de modificación del libro segundo del Código Civil de Cataluña, relativo a la persona y la familia. (BOE n.º 321, de 9 de diciembre de 2020)

- **DECRETO-LEY 36/2020, de 3 de noviembre,** de medidas urgentes en el ámbito del impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos y del impuesto sobre la renta de las personas físicas. (BOE n.º 321, de 9 de diciembre de 2020)

- **DECRETO-LEY 37/2020, de 3 de noviembre,** de refuerzo de la protección del derecho a la vivienda ante los efectos de la pandemia de la COVID-19. (BOE n.º 321, de 9 de diciembre de 2020)

- **DECRETO-LEY 39/2020, de 3 de noviembre,** de medidas extraordinarias de carácter social para hacer frente a las consecuencias de la COVID-19. (BOE n.º 321, de 9 de diciembre de 2020)

- **DECRETO 147/2020, de 21 de diciembre,** de disolución automática del Parlamento de Cataluña y de convocatoria de elecciones. (BOE n.º 332, de 22 de diciembre de 2020)

- **DECRETO-LEY 38/2020, de 3 de noviembre,** por el cual se adoptan medidas en el ámbito cultural para paliar los efectos de la crisis generada por la pandemia de la COVID-19. (BOE n.º 336, de 25 de diciembre de 2020)

- **DECRETO-LEY 41/2020, de 10 de noviembre,** de medidas extraordinarias de carácter social en centros educativos y en el ámbito de la educación en el ocio y de las actividades extraescolares para hacer frente a las consecuencias de la COVID-19. (BOE n.º 336, de 25 de diciembre de 2020)

- **DECRETO-LEY 44/2020, de 17 de noviembre,** por el que se crea el Censo de espacios de cultura responsables. (BOE n.º 336, de 25 de diciembre de 2020)

- **CORRECCIÓN DE ERRORES DEL DECRETO-LEY 39/2020, de 3 de noviembre,** de medidas extraordinarias de carácter social para hacer frente a las consecuencias de la COVID-19. (BOE n.º 336, de 25 de diciembre de 2020)

Comunidad Autónoma de Extremadura

- **LEY 3/2020, de 29 de octubre,** del sistema de préstamo de los libros de texto de Extremadura. (BOE n.º 298 de 12 de noviembre de 2020)

- **CORRECCIÓN DE ERRORES DEL DECRETO-LEY 14/2020, de 22 de julio,** de medidas para la activación de la demanda en la Comunidad Autónoma de Extremadura tras la crisis sanitaria. (BOE n.º 300, de 14 de noviembre de 2020)

- **LEY 5/2020, de 1 de diciembre,** de Instituciones Museísticas de Extremadura. (BOE n.º 329, de 18 de diciembre de 2020)

- **LEY 6/2020, de 1 de diciembre,** de Artes Escénicas de Extremadura. (BOE n.º 329, de 18 de diciembre de 2020)

Comunidad Autónoma de las Illes Balears

- **DECRETO-LEY 12/2020, de 28 de agosto,** por la que se modifica el régimen transitorio para la percepción de determinadas prestaciones establecidas en el Decreto-ley 10/2020, de 12 de junio, de prestaciones sociales de carácter económico de las Illes Balears, se modifica el Decreto-ley 11/2020, de 10 de julio, por el que se establece un régimen sancionador específico para hacer frente a los incumplimientos de las disposiciones dictadas para paliar los efectos de la crisis ocasionada por la COVID-19, y se modifican las exigencias de personal en las residencias de personas mayores para atender las consecuencias de la pandemia de la COVID-19. (BOE n.º 278, de 21 de octubre de 2020)

- **LEY 2/2020, de 15 de octubre,** de medidas urgentes y extraordinarias para el impulso de la actividad económica y la simplificación administrativa en el ámbito de las administraciones públicas de las Illes Balears para paliar los efectos de la crisis ocasionada por la COVID-19. (BOE n.º 304, de 19 de noviembre de 2020)

- **DECRETO-LEY 13/2020, de 23 de noviembre,** por el que se establecen medidas urgentes para paliar los efectos de la situación creada por la COVID-19 en el ámbito de los contratos de concesión de servicios de transporte público regular de personas por carretera de uso general. (BOE n.º 337, de 26 de diciembre de 2020)

Comunidad Foral de Navarra

- **DECRETO-LEY FORAL 7/2020, de 22 de julio,** por el que se aprueban medidas preventivas extraordinarias para hacer frente a la crisis sanitaria del coronavirus (COVID-19), una vez superada la fase 3 del Plan para la transición hacia una nueva normalidad. (BOE n.º 243, de 11 de septiembre de 2020)

- **LEY FORAL 14/2020, de 1 de septiembre,** por la que se aprueban medidas extraordinarias para hacer frente a la crisis sanitaria del coronavirus (COVID-19), una vez superadas la fase 3 del Plan para la transición hacia una nueva normalidad. (BOE n.º 248, de 17 de septiembre de 2020)

- **DECRETO-LEY FORAL 8/2020, de 17 de agosto,** por el que se aprueban en la Comunidad Foral de Navarra medidas extraordinarias para responder ante la situación de especial riesgo derivada del incremento de casos positivos por COVID-19. (BOE n.º 258, de 29 de septiembre de 2020)

- **DECRETO-LEY FORAL 9/2020, de 16 de septiembre,** por el que se establece el régimen sancionador por el incumplimiento de las medidas de prevención y contención sanitarias para afrontar la situación de crisis sanitaria ocasionada por COVID-19, en la Comunidad Foral de Navarra. (BOE n.º 283, de 26 de octubre de 2020)

- **DECRETO-LEY FORAL 10/2020, de 16 de septiembre,** por el que se aprueban medidas en materia de personal al servicio de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra y sus organismos autónomos. (BOE n.º 283, de 26 de octubre de 2020)

Comunidad Autónoma del País Vasco

- **LEY 1/2020, de 29 de octubre,** de modificación de la Ley por la que se aprueban los Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Euskadi para el ejercicio 2020. (BOE n.º 300, de 14 de noviembre de 2020)

1.3. REALES DECRETOS Y DECRETOS

- **REAL DECRETO 787/2020, de 1 de septiembre,** por el que se modifican el Real Decreto 577/1982, de 17 de marzo, por el que se regulan la estructura y competencias del Instituto Nacional de Seguridad e Higiene en el Trabajo, el Real Decreto 505/1985, de 6 de marzo, sobre organización y funcionamiento del Fondo de Garantía Salarial, el Real Decreto 1383/2008, de 1 de agosto, por el que se aprueba la estructura orgánica y de participación institucional del Servicio Público de Empleo Estatal y el Real Decreto 192/2018, de 6 abril, por el que se aprueban los estatutos del Organismo Autónomo Organismo Estatal Inspección de Trabajo y Seguridad Social. (BOE n.º 235, de 2 de septiembre de 2020)

- **SENTENCIA de 23 de julio de 2020,** de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, que declara estimar el recurso contencioso-administrativo número 80/2018, contra el apartado 11 del artículo primero del Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se introduce en el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, un nuevo artículo 54 ter, que regula la «Obligación de informar sobre la cesión de uso de viviendas con fines turísticos» (BOE n.º 253, de 23 septiembre de 2020

- **CORRECCIÓN DE ERRORES DEL REAL DECRETO 734/2020, de 4 de agosto,** por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio del Interior. (BOE n.º 264, de 6 de octubre de 2020)

- **REAL DECRETO 901/2020, de 13 de octubre,** por el que se regulan los planes de igualdad y su registro y se modifica el Real Decreto 713/2010, de 28 de mayo, sobre registro y depósito de convenios y acuerdos colectivos de trabajo. (BOE n.º 272, de 14 de octubre de 2020)

- **REAL DECRETO 902/2020, de 13 de octubre,** de igualdad retributiva entre mujeres y hombres. (BOE n.º 272, de 14 de octubre de 2020)

- **CORRECCIÓN DE ERRORES DEL REAL DECRETO 900/2020, de 9 de octubre,** por el que se declara el estado de alarma para responder ante situaciones de especial riesgo por transmisión no controlada de infecciones causadas por el SARS-CoV-2. (BOE n.º 272, de 14 de octubre de 2020)

- **REAL DECRETO 852/2020, de 22 de septiembre,** por el que se regula la composición y el funcionamiento del Comité Polar Español. (BOE n.º 274, de 16 de octubre de 2020)

- **REAL DECRETO 926/2020, de 25 de octubre,** por el que se declara el estado de alarma para contener la propagación de infecciones causadas por el SARS-CoV-2. (BOE n.º 282, de 25 de octubre de 2020)

- **REAL DECRETO 938/2020, de 27 de octubre,** por el que se regula el Observatorio «Mujeres, Ciencia e Innovación». (BOE n.º 285, de 28 de octubre de 2020)

- **REAL DECRETO 956/2020, de 3 de noviembre,** por el que se prorroga el estado de alarma declarado por el Real Decreto 926/2020, de 25 de octubre, por el que se declara el estado de alarma para contener la propagación de infecciones causadas por el SARS-CoV-2. (BOE n.º 291, de 4 de noviembre de 2020)

- **REAL DECRETO 1023/2020, de 17 de noviembre,** por el que se actualizan las cuantías, los criterios y el procedimiento de distribución de las transferencias para el desarrollo de nuevas o ampliadas competencias reservadas a las entidades locales en el Pacto de Estado en materia de violencia de género. (BOE n.º 303, de 18 de noviembre de 2020)

- **REAL DECRETO 1041/2020, de 24 de noviembre,** por el que se modifican el Real Decreto 139/2020, de 28 de enero, por el que se establece la estructura orgánica básica de los departamentos ministeriales, y el Real Decreto 735/2020, de 4 de agosto, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Sanidad, y se modifica el Real Decreto 139/2020, de 28 de enero, por el que se establece la estructura orgánica básica de los departamentos ministeriales. (BOE n.º 309, de 25 de noviembre de 2020)

- **REAL DECRETO 937/2020, de 27 de octubre,** por el que se aprueba el Reglamento de la Caja General de Depósitos. (BOE n.º 310, de 26 de noviembre de 2020)

- **REAL DECRETO 1084/2020, de 9 de diciembre,** por el que se modifica el Real Decreto 106/2018, de 9 de marzo, por el que se regula el Plan Estatal de Vivienda 2018-2021 y la Orden TMA/378/2020, de 30 de abril, por la que se definen los criterios y requisitos de los arrendatarios de vivienda habitual que pueden acceder a las ayudas transitorias de financiación establecidas en el artículo 9 del Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19. (BOE n.º 322, de 10 de diciembre de 2020)

- **REAL DECRETO 1105/2020, de 15 de diciembre,** por el que se constituye la Comisión de coordinación en materia de investigación. (BOE n.º 327, de 16 de diciembre de 2020)

- **REAL DECRETO 1106/2020, de 15 de diciembre,** por el que se regula el Estatuto de los consumidores electrointensivos. (BOE n.º 328, de 17 de diciembre de 2020)

- **CORRECCIÓN DE ERRORES DEL REAL DECRETO 901/2020, de 13 de octubre,** por el que se regulan los planes de igualdad y su registro y se modifica el Real Decreto 713/2010, de 28 de mayo, sobre registro y depósito de convenios y acuerdos colectivos de trabajo. (BOE n.º 330, de 19 de diciembre de 2020)

- **CORRECCIÓN DE ERRORES DEL REAL DECRETO 936/2020, de 27 de octubre,** por el que se aprueba la oferta de empleo público para el año 2020. (BOE n.º 330, de 19 de diciembre de 2020)

- **REAL DECRETO 1157/2020, de 22 de diciembre,** por el que se declara la liquidación y extinción del Fondo Estatal de Inversión Local, F.C.P.J. (BOE n.º 334, de 23 de diciembre de 2020)

- **REAL DECRETO 1178/2020, de 29 de diciembre,** por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio. (BOE n.º 340, de 30 de diciembre de 2020)

- **REAL DECRETO 1179/2020, de 29 de diciembre,** por el que se establece el marco del reconocimiento oficial de las Cámaras de Comercio Españolas en el extranjero. (BOE n.º 340, de 30 de diciembre de 2020)

- **REAL DECRETO 1177/2020, de 29 de diciembre,** de modificación del Real Decreto 136/2020, de 27 de enero, por el que se reestructura la Presidencia del Gobierno. (BOE n.º 341, de 31 de diciembre de 2020)

- **REAL DECRETO 1182/2020, de 29 de diciembre,** por el que se modifica el Real Decreto 139/2020, de 28 de enero, por el que se establece la estructura orgánica básica de los departamentos ministeriales, el Real Decreto 689/2020, de 21 de julio, por el que se desarrolla la estructura

orgánica básica del Ministerio de Hacienda y se modifica el Real Decreto 139/2020, de 28 de enero, por el que se establece la estructura orgánica básica de los departamentos ministeriales y el Real Decreto 390/1998, de 13 de marzo, por el que se regulan las funciones y la estructura orgánica de las Delegaciones de Economía y Hacienda. (BOE n.º 341, de 31 de diciembre de 2020)

1.4. ÓRDENES MINISTERIALES Y CIRCULARES

- **ORDEN HAC/809/2020, de 1 de septiembre,** por la que se determina la cuantía de la distribución definitiva entre las Comunidades Autónomas y Ciudades de Ceuta y Melilla de los recursos previstos en la letra c) del apartado 2 del artículo 2 del Real Decreto-ley 22/2020, de 16 de junio, por el que se regula la creación del Fondo COVID-19 y se establecen las reglas relativas a su distribución y libramiento. (BOE n.º 235, de 2 de septiembre de 2020)

- **ORDEN DSA/819/2020, de 3 de septiembre,** por la que se regula la composición y funcionamiento del Consejo de Desarrollo Sostenible. (BOE n.º 239, de 7 de septiembre de 2020)

- **ORDEN ETD/920/2020, de 28 de septiembre,** por la que se crea y regula el Consejo Consultivo para la Transformación Digital. (BOE n.º 260, de 1 de octubre de 2020)

- **ORDEN TES/967/2020, de 6 de octubre,** por la que se crea la Unidad Especial de Coordinación sobre Lucha contra el Fraude en el Trabajo Transnacional, en el Organismo Estatal Inspección de Trabajo y Seguridad Social. (BOE n.º 274, de 16 de octubre de 2020)

- **ORDEN JUS/1037/2020, de 4 de noviembre,** sobre fijación de límites para administrar los créditos para gasto. (BOE nº293, de 6 de noviembre de 2020)

- **ORDEN CIN/1062/2020, de 6 de noviembre,** por la que se da cumplimiento a la disposición adicional duodécima en materia de apoyo financiero a las actuaciones en parques científicos y tecnológicos del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo. (BOE n.º 301, de 16 de noviembre de 2020)

- **ORDEN DSA/1082/2020, de 13 de noviembre,** por la que se crea y regula el funcionamiento de la Comisión Ministerial de Administración Digital. (BOE n.º 307, de 23 de noviembre de 2020)

- **ORDEN HAC/1097/2020, de 24 de noviembre,** por la que se determina la cuantía de la distribución definitiva entre las Comunidades Autónomas de régimen común de los recursos previstos en la letra d) del apartado 2 del artículo 2 del Real Decreto-ley 22/2020, de 16 de junio, por el que se regula la creación del Fondo COVID-19 y se establecen las reglas relativas a su distribución y libramiento. (BOE n.º 309, de 25 de noviembre de 2020)

- **ORDEN HAC/1098/2020, de 24 de noviembre,** por la que se determina la cuantía de la distribución definitiva entre las Comunidades Autónomas y Ciudades de Ceuta y Melilla de los recursos previstos en la letra b) del apartado 2 del artículo 2 del Real Decreto-ley 22/2020, de 16 de junio, por el que se regula la creación del Fondo COVID-19 y se establecen las reglas relativas a su distribución y libramiento. (BOE n.º 309, de 25 de noviembre de 2020)

- **ORDEN TMA/1134/2020, de 30 de noviembre,** por la que se modifican los plazos para solicitar y formalizar los préstamos avalados y subvencionados por el Estado establecidos en la Orden TMA/378/2020, de 30 de abril, por la que se definen los criterios y requisitos de los arrendatarios de vivienda habitual que pueden acceder a las ayudas transitorias de financiación establecidas en el artículo 9 del Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19. (BOE n.º 315, de 2 de diciembre de 2020)

- **ORDEN TES/1180/2020, de 4 de diciembre,** por la que se adapta en función del progreso técnico el Real Decreto 664/1997, de 12 de mayo, sobre la protección de los trabajadores contra los riesgos relacionados con la exposición a agentes biológicos durante el trabajo. (BOE n.º 322, de 10 de diciembre de 2020)

- **ORDEN HAC/1198/2020, de 17 de diciembre,** por la que se publica el Acuerdo de la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos de 11 de diciembre de 2020, por el que se deja sin efecto el Acuerdo de 20 de noviembre de 2015, sobre medidas para garantizar en la Comunidad Autónoma de Cataluña la prestación de los servicios públicos en defensa del interés general. (BOE n.º 329, de 18 de diciembre de 2020)

- **ORDEN IGD/1249/2020, de 17 de diciembre,** de fijación de límites de gasto y de delegación de competencias. (BOE n.º 334, de 23 de diciembre de 2020)

- **ORDEN HAC/1275/2020, de 28 de diciembre,** por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. (BOE n.º 340, de 30 de diciembre de 2020)

1.5. ACUERDOS, RESOLUCIONES E INSTRUCCIONES

- **RESOLUCIÓN de 3 de septiembre de 2020,** de la Secretaría General del Tesoro y Financiación Internacional, por la que se actualiza el Anexo 1 incluido en la Resolución de 4 de julio de 2017 de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera, por la que se define el principio de prudencia financiera aplicable a las operaciones de endeudamiento y derivados de las comunidades autónomas y entidades locales. (BOE n.º 238, de 5 de septiembre de 2020)

- **RESOLUCIÓN de 10 de septiembre de 2020,** del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de derogación del Real Decreto-ley 27/2020, de 4 de agosto, de medidas financieras, de carácter extraordinario y urgente, aplicables a las entidades locales. (BOE n.º 243, de 11 de septiembre de 2020)

- **RESOLUCIÓN de 2 de octubre de 2020,** de la Secretaría General del Tesoro y Financiación Internacional, por la que se actualiza el Anexo 1 de la Resolución de 4 de julio de 2017, de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera, por la que se define el principio de prudencia financiera aplicable a las operaciones de endeudamiento y derivados de las comunidades autónomas y entidades locales. (BOE n.º 264, de 6 de octubre de 2020)

- **RESOLUCIÓN de 15 de octubre de 2020,** del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de convalidación del Real Decreto-ley 28/2020, de 22 de septiembre, de trabajo a distancia. (BOE n.º 279, de 22 de octubre de 2020)

- **RESOLUCIÓN de 15 de octubre de 2020,** del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de convalidación del Real Decreto-ley 29/2020, de 29 de septiembre, de medidas urgentes en materia de teletrabajo en las Administraciones Públicas y de recursos humanos en el Sistema Nacional de Salud para hacer frente a la crisis sanitaria ocasionada por la COVID-19. (BOE n.º 279, de 22 de octubre de 2020)

- **RESOLUCIÓN de 15 de octubre de 2020,** del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de convalidación del Real Decreto-ley 30/2020, de 29 de septiembre, de medidas sociales en defensa del empleo. (BOE n.º 279, de 22 de octubre de 2020)

- **RESOLUCIÓN de 15 de octubre de 2020,** del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de convalidación del Real Decreto-ley 31/2020, de 29 de septiembre, por el que se adoptan medidas urgentes en el ámbito de la educación no universitaria. (BOE n.º 279, de 22 de octubre de 2020)

- **RESOLUCIÓN de 29 de octubre de 2020,** del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de autorización de la prórroga del estado de alarma declarado por el Real Decreto 926/2020, de 25 de octubre, por el que se declara el estado de alarma para contener la propagación de infecciones causadas por el SARS-CoV-2. (BOE n.º 291, de 4 de noviembre de 2020)

- **RESOLUCIÓN de 4 de noviembre de 2020,** de la Secretaría General del Tesoro y Financiación Internacional, por la que se actualiza el Anexo 1 de la Resolución de 4 de julio de 2017, de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera, por la que se define el principio de prudencia financiera

aplicable a las operaciones de endeudamiento y derivados de las comunidades autónomas y entidades locales. (BOE n.º 293, de 6 de noviembre de 2020)

- **RESOLUCIÓN de 27 de octubre de 2020,** del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que publica la Norma Técnica de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España, «Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar», y la modificación de la Norma Técnica de Auditoría «Responsabilidades del auditor con respecto a otra información». (BOE n.º 298, de 12 de noviembre de 2020)

- **RESOLUCIÓN de 15 de octubre de 2020,** del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de convalidación del Real Decreto-ley 31/2020, de 29 de septiembre, por el que se adoptan medidas urgentes en el ámbito de la educación no universitaria. (BOE n.º 308, de 24 de noviembre de 2020)

- **RESOLUCIÓN de 19 de noviembre de 2020,** del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de convalidación del Real Decreto-ley 32/2020, de 3 de noviembre, por el que se aprueban medidas sociales complementarias para la protección por desempleo y de apoyo al sector cultural. (BOE n.º 308, de 24 de noviembre de 2020)

- **RESOLUCIÓN de 19 de noviembre de 2020,** del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de convalidación del Real Decreto-ley 33/2020, de 3 de noviembre, por el que se adoptan medidas urgentes de apoyo a entidades del Tercer Sector de Acción Social de ámbito estatal. (BOE n.º 308, de 24 de noviembre de 2020)

- **RESOLUCIÓN de 3 de diciembre de 2020,** de la Secretaría General del Tesoro y Financiación Internacional, por la que se actualiza el Anexo 1 de la Resolución de 4 de julio de 2017, de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera, por la que se define el principio de prudencia financiera aplicable a las operaciones de endeudamiento y derivados de las comunidades autónomas y entidades locales. (BOE n.º 318, de 5 de diciembre de 2020)

- **RESOLUCIÓN de 3 de diciembre de 2020,** de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se aprueba la adaptación del Plan General de Contabilidad de los fondos carentes de personalidad jurídica a que se refiere el artículo 2.2 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria a aquellos fondos que realicen operaciones de cobertura de riesgos por cuenta del Estado. (BOE n.º 324, de 12 de diciembre de 2020)

- **RESOLUCIÓN de 4 de diciembre de 2020,** de la Secretaría de Estado de Política Territorial y Función Pública, por la que se establece a efectos de cómputo de plazos, el calendario de días inhábiles en el ámbito de la Administración General del Estado para el año 2021. (BOE n.º 325, de 14 de diciembre de 2020)

- **RESOLUCIÓN de 16 de diciembre de 2020,** de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se publica el Acuerdo del Consejo de Ministros de 9 de diciembre de 2020, por el que se amplía el plazo de aplicación del régimen transitorio de aplicación del control financiero permanente, como única modalidad de control, para el reconocimiento del derecho y de la obligación de los expedientes de la prestación no contributiva del ingreso mínimo vital. (BOE n.º 330, de 19 de diciembre de 2020)

- **RESOLUCIÓN de 17 de diciembre de 2020,** del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de convalidación del Real Decreto-ley 34/2020, de 17 de noviembre, de medidas urgentes de apoyo a la solvencia empresarial y al sector energético, y en materia tributaria. (BOE n.º 334, de 23 de diciembre de 2020)

2. JURISPRUDENCIA TRIBUNAL DE CUENTAS. SALA DE JUSTICIA

2.1. SENTENCIAS Y RESÚMENES DOCTRINALES

- **SENTENCIA N.º 13/2020. Recurso del artículo 41.2 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo N.º 19/19. Ramo: Sector Público Local (Ayuntamiento de...) Teruel. Ponente. Excma. Sra. D.ª María Antonia Lozano Álvarez.**

  Resumen de doctrina: El presente recurso se tramita como consecuencia de un expediente administrativo de responsabilidad contable,

que es uno de los cauces formales que la normativa permite para exigir las responsabilidades de dicha naturaleza que no derivan de un alcance en los fondos públicos sino de otros tipos de infracción económico-financiera.

Esgrime el demandante, por otra parte, la caducidad del expediente de responsabilidad contable en el que se dictó la resolución que recurre. La Sección Tercera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en su reciente Sentencia 317/2019, de 12 de marzo, ha establecido el criterio de que el plazo de caducidad aplicable supletoriamente a los expedientes administrativos de responsabilidad contable no es el de seis meses que se establece para los procedimientos de responsabilidad patrimonial, sino el de tres meses que se recogía en el artículo 44.3 de la Ley 30/92, y se mantiene hoy en el artículo 21.3 de la Ley 39/2015.

En el presente caso, el *«dies a quo»* que debería tenerse en cuenta para el cómputo del plazo de prescripción sería la fecha en la que se produjeron los hechos presuntamente generadores de responsabilidad contable —la última infracción atribuida al demandante fue permitir, presuntamente, que prescribieran derechos de cobro el 30 de septiembre de 2012—.

Sin embargo, desde la mencionada fecha se fueron produciendo una serie de actuaciones que interrumpieron el plazo de prescripción. Estas actuaciones son las practicadas en la fase instructora y en la primera instancia.

De acuerdo con el artículo 92.3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, aplicable al período en que se produjeron los hechos (en la actualidad artículo 95.3 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas), la caducidad no producirá por sí sola la prescripción de las acciones del particular o de la Administración, pero los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción.

Puestos en conexión el citado precepto procedimental administrativo con la también aludida disposición adicional tercera de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, se concluye que debe considerarse prescrita la responsabilidad contable reclamada al recurrente, por lo que no procede entrar a conocer de las alegaciones sobre el fondo esgrimidas por el mismo.

- **SENTENCIA N.º 14/2020. Recursos de apelación, rollo n.º 23/19, interpuestos contra la Sentencia n.º 18/2018, de 28 de diciembre, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance n.º B-212/11, al que se ha acumulado el 172/13, Entidades Locales, Valencia. Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz.**

Resumen de doctrina: Una vez expuestos los distintos argumentos de las partes, la Sala pone de manifiesto que las alegaciones contenidas en los respectivos escritos de recurso contra la sentencia de instancia se podrían clasificar en las siguientes: **1)** Existencia de prejudicialidad penal y exceso de jurisdicción; **2)** Incongruencia; **3)** Irregular ampliación de la demanda por parte de los actores públicos; **4)** Falta de legitimación pasiva; **5)** Error en la valoración de la prueba por parte de la Consejera de instancia y **6)** Ausencia de los elementos necesarios para la declaración de la responsabilidad contable de los apelantes.

En cuanto a la prejudicialidad penal, no basta para que ésta opere la pendencia de un proceso penal en el que se hayan formulado pretensiones punitivas basadas en los mismos hechos en que se determinen las acciones de responsabilidad contable, sino que es necesario que el pronunciamiento penal sobre una cuestión de su exclusiva competencia constituya un elemento previo necesario para la declaración de la responsabilidad contable. En el supuesto que nos ocupa no concurre la necesidad de que haya un previo pronunciamiento penal sobre un presunto delito de falsedad o apoderamiento de fondos, ya que la delimitación del perjuicio económico causado a los fondos públicos es competencia única y exclusiva de la jurisdicción contable.

En cuanto a la incongruencia de la sentencia, es de resaltar que la misma satisface las exigencias de coherencia cuando da respuesta razonada a las pretensiones de las partes, aunque no contenga un razonamiento autónomo y específico de todos y cada uno de los fundamentos jurídicos en que aquéllas se sustenten.

Por último, la Sala concluye que se dan todos y cada uno de los requisitos necesarios para la declaración de la responsabilidad contable directa.

- **SENTENCIA N.º 15/2020. Recurso de apelación n.º 51/19, interpuesto contra la Sentencia n.º 3/2019, de 13 de septiembre, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance n.º A-47/18, del ramo de Sector Público Autonómico..... CATALUÑA. Ponente: Excmo. Sr. D. José Manuel Suárez Robledano.**

Resumen de doctrina: Una vez expuestas las alegaciones de las partes, la Sala recuerda el criterio doctrinal sostenido respecto a la naturaleza del recurso de apelación, como recurso ordinario que permite al Tribunal la posibilidad de aplicar e interpretar normas jurídicas con un criterio diferenciado, tanto de las partes como del órgano juzgador de instancia, y la de resolver confirmando, corrigiendo, enmendando o revocando lo decidido y recurrido, e incluso decidir lo mismo con fundamentación diferente, aunque siempre dentro del respeto al principio de congruencia y del límite de las pretensiones de las partes.

La cuestión debatida en esta apelación se centra en determinar si, como ha resuelto la Juzgadora de primera instancia, ha existido responsabilidad contable directa por alcance por parte del recurrente.

El apelante sostiene que no puede declararse tal responsabilidad, al no haberse producido infracción de normas presupuestarias, ni concurrir una actuación dolosa o gravemente negligente por su parte, que hubiera originado el menoscabo económico en los fondos públicos, por lo que tampoco existiría nexo causal entre dicha conducta y el alcance contable producido.

La Sala, una vez analizados los extremos alegados por la parte recurrente, entiende que ésta pretende reproducir dentro de su recurso la práctica totalidad del debate fáctico y jurídico sustantivo desarrollado en la instancia, y entiende que concurren, en el presente caso, todos y cada uno de los requisitos legal y jurisprudencialmente exigidos para apreciar la responsabilidad contable directa por alcance, por lo que procede desestimar íntegramente el recurso de apelación formulado.

- **SENTENCIA N.º 16/2020. Recurso de apelación n.º 55/19, interpuesto contra la Sentencia n.º 7/2019, de 29 de marzo, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance n.º B-225/15-2, del ramo de Comunidades Autónomas..... Andalucía. Ponente: Excmo. Sr. D. José Manuel Suárez Robledano.**

Resumen de doctrina: Una vez sistematizados los motivos que sustentan el recurso planteado, así como las alegaciones de oposición al mismo, la Sala recuerda el criterio vigente respecto a la naturaleza del recurso de apelación que, como recurso ordinario, permite al Tribunal la posibilidad de aplicar e interpretar normas jurídicas con un criterio diferenciado, tanto de las partes, como del Órgano juzgador de instancia, y la de resolver confirmando, corrigiendo, enmendando o revocando lo decidido y recurrido, e incluso decidir lo mismo con fundamentación diferente, aunque siempre dentro del respeto al principio de congruencia y del límite de las pretensiones de las partes.

La Sala analiza, con carácter previo, la alegación de prescripción de la acción de responsabilidad contable por alcance ejercitada por la representación de la Junta de Andalucía y concluye que, atendiendo a las fechas y hechos que constan en autos, resulta evidente que no ha transcurrido el plazo de prescripción establecido en la Disposición Adicional Tercera de la LFTCu, toda vez que dicho plazo quedó interrumpido el día 8 de febrero de 2011 con el inicio de la fiscalización de las ayudas objeto de las actuaciones.

En segundo lugar, la iniciación de las Diligencias Previas 174/2011, en el Juzgado de Instrucción n.º 6 de Sevilla, respecto a los mismos hechos, también tiene efectos interruptivos del plazo de prescripción.

En relación con las alegaciones relativas al desconocimiento o ignorancia de los hechos que han dado lugar al presente procedimiento, constata la Sala que llegaron a conocimiento de los demandados.

En relación con el fondo de la cuestión consistente en determinar si existió un perjuicio constitutivo de alcance en los fondos públicos de la Junta de Andalucía, por la realización de un pago en

concepto de ayudas para la viabilidad a la mercantil, carente de justificación y prescindiendo de los procedimientos establecidos por las normas contables, la Sala entiende que concurren todos y cada uno de los requisitos legal y jurisprudencialmente exigidos para apreciar la responsabilidad contable por alcance.

- **SENTENCIA N.º 17/2020. Recurso de apelación, rollo N.º 6/20, interpuesto contra la Sentencia N.º 18/2019, de 23 de julio, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance n.º B-225/15- 6, del ramo de Comunidades Autónomas..... Andalucía. Ponente: Excma. Sra. D.ª María antonia Lozano Álvarez**

Resumen de doctrina: Tras exponer pormenorizadamente las alegaciones de las partes, la Sala comienza por analizar las cuestiones procesales indicadas en el recurso, refiriéndose en primer término a la excepción de prescripción.

La parte apelante considera que entre el *«dies a quo»* (fecha de la salida de los fondos) y el *«dies ad quem»* (fecha de citación a la Liquidación Provisional) habrían transcurrido más de cinco años sin que se hubiera producido ningún acto con eficacia interruptiva del plazo de prescripción de la responsabilidad contable reclamada, por lo que dicha responsabilidad habría prescrito por aplicación de la Disposición Adicional Tercera de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

Esta cuestión fue ya planteada en la primera instancia y desestimada, en la Sentencia impugnada, por razones que la Sala comparte. En primer lugar, el aludido plazo de prescripción quedó interrumpido por la fiscalización realizada por la Cámara de Cuentas de Andalucía, de las ayudas socio-laborales a trabajadores afectados por expedientes de regulación de empleo y empresas en crisis otorgadas por la Administración de la Junta de Andalucía. Por otra parte, también interrumpió el plazo de prescripción de la responsabilidad contable exigida, la incoación, el 19 de enero de 2011, por el Juzgado de Instrucción Nº6 de Sevilla, de las diligencias previas 174/11, en las que se investigaban penalmente los mismos hechos objeto del presente procedimiento de reintegro.

En cuanto al conocimiento por los interesados de las actuaciones fiscalizadoras y jurisdiccionales que interrumpieron el plazo de prescripción de las responsabilidades contables que se les reclaman, existe esa razonable convicción. En primer lugar, porque la fiscalización por la Cámara de Cuentas de Andalucía y las actuaciones de la Jurisdicción Penal tuvieron un contenido extenso, tanto desde el punto de vista subjetivo como objetivo, lo que convierte en inverosímil defender que la existencia de estas actividades indagatorias y su contenido no hubieran tenido una amplia difusión en los círculos profesionales, corporativos o políticos afectados por la investigación. En segundo término, por la enorme repercusión mediática del caso.

De acuerdo con el artículo 60.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas: *«La Jurisdicción contable juzgará dentro del límite de las pretensiones formuladas por las partes y de las alegaciones de las mismas»*. Y la Sala considera que la juzgadora de primera instancia enjuició los hechos dentro de los límites de las alegaciones y pretensiones de las partes, por lo que cumplió las exigencias del principio dispositivo establecidas en dicho artículo.

- **SENTENCIA N.º 18/2020. Recursos de apelación, rollo n.º 12/20, interpuestos contra la Sentencia n.º 22/2019, de 15 de noviembre, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance n.º B-165/17, del Sector Público Estatal (Informe de Fiscalización..., ejercicios 2012-2013), Principado de Asturias. Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz.**

Resumen de doctrina: Tras exponer las alegaciones de las partes procesales, la Sala analiza los motivos de impugnación aducidos.

Señala que la alteración de los precios en la ejecución de las obras es un elemento fáctico que ya figuraba incluido en el desarrollo del procedimiento y no requiere un pronunciamiento previo y necesario de la jurisdicción penal para que se determine si existe o no una falta de justificación de los fondos públicos empleados en la ejecución de las obras de ampliación del Puerto. Por ello, la Sala desestima la petición subsidiaria de suspensión de este procedimiento contable por prejudicialidad penal planteada por el Abogado del Estado.

Por otra parte, la Sala coincide con la conclusión a la que llega la Consejera de instancia en la resolución recurrida de que no se ha producido la prescripción de la responsabilidad contable planteada.

Respecto a la presunta indefensión ocasionada por la forma de tramitarse las Actuaciones Previas, la Sala tampoco considera que se pueda apreciar por la específica regulación de la fase instructora del procedimiento contable en la LFTCu.

A continuación, estima que no se ha producido un error patente directamente relacionado con los aspectos fácticos del supuesto litigioso por parte del Órgano *a quo,* en los términos descritos por el Tribunal Constitucional, es decir «inmediatamente verificable de forma incontrovertible a partir de las actuaciones judiciales, por haberse llegado a una conclusión absurda o contraria a los principios elementales de la lógica y de la experiencia», sino todo lo contrario, considera que la apreciación de la prueba se ha efectuado de manera lógica, coherente y racional en la instancia.

En cuanto a la cuestión de fondo manifiesta la Sala que no corresponde al Tribunal de Cuentas en el ejercicio de su función jurisdiccional pronunciarse sobre la mayor o menor oportunidad de las decisiones que tomen los gestores públicos. Ha de tenerse en consideración, en todo caso, la existencia de una imprevisibilidad que cercena de forma notable el equilibrio económico-financiero existente en el momento del contrato, que se produce, en el supuesto que nos ocupa, por la necesidad de obtener los materiales pétreos en canteras comerciales situadas geográficamente más alejadas de la obra.

En relación con la exención de las costas impuestas a Puertos del Estado, considera esta Sala que debe aplicarse el apartado 1 del artículo 394 de la LEC por presentar el caso serias dudas de hecho y de derecho.

- **SENTENCIA N.º 19/20. Recurso de apelación, rollo N.º 13/20, interpuesto contra la Sentencia N.º 23/2019, de 27 de noviembre, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance n.º B-225/15- 17, del ramo de Comunidades Autónomas... Andalucía. Ponente. Excma. Sra. D.ª María Antonia Lozano Álvarez.**

Resumen de doctrina: Tras exponer los motivos de impugnación aducidos por las partes, la Sala examina las cuestiones procesales planteadas por los recurrentes.

En cuanto a la falta de legitimación pasiva, la Entidad impugnante —y no sus gestores o representantes— fue la perceptora material de los fondos, lo que la convierte en posible responsable contable y, consecuentemente, en legitimada pasiva en el presente procedimiento de reintegro por alcance.

En relación con la indefensión alegada por los recurrentes, también ha de ser desestimada por cuanto si no tuvieron intervención en la fase preliminar del procedimiento, fue porque la legalidad procesal no lo permitía, habiendo podido, con posterioridad, en los momentos procesales legalmente habilitados para ello, formular sus alegaciones, solicitar medios de prueba o recurrir resoluciones, ya que han sido pertinentemente notificados de todo lo actuado desde el momento en que tuvieron derecho a ello.

Tampoco comparte la Sala la falta de motivación de la Sentencia recurrida, puesto que sí recoge argumentos jurídicos suficientes y adecuados para explicar que los apelantes, hasta la citación a Liquidación Provisional, no tuvieron condición jurídica alguna que permitiera considerarles afectados por unas actuaciones que hasta dicho momento eran meramente valorativas e indagatorias.

También alegan los recurrentes que la responsabilidad contable que se les reclama ha prescrito porque ha transcurrido el plazo de cinco años previsto en la disposición adicional tercera de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, sin que pueda considerarse que dicho plazo haya resultado interrumpido por la fiscalización de la Cámara de Cuentas de Andalucía, cuya existencia no fue comunicada a los apelantes ni conocida por estos.

Esta cuestión fue ya planteada en la primera instancia y desestimada en la Sentencia impugnada por razones que la Sala comparte.

Entrando en el fondo del asunto, y en relación con la valoración de la prueba, la Sala considera que ha sido correcta.

- **SENTENCIA N.º 20/2020. Recursos de apelación, rollo n.º 17/20, interpuestos contra la Sentencia n.º 26/2019, de 18 de diciembre, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance n.º B-225/15-27, Comunidades Autónomas.... Andalucía. Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz.**

  Resumen de doctrina: Tras exponer las alegaciones de las partes, la Sala pone de manifiesto que existe un único motivo de impugnación: la inaplicación indebida de la DA. 3ª.4 de la LFTCu.

  Los apelantes justifican sus recursos en una vulneración de los artículos 17.2 de la LOTCu y 40.2 de la LEC, en relación con la DA. 3ª, apartados 1 y 4 de la LFTCu. Por tanto, se trata de dilucidar si procede apreciar, en el caso contemplado por la Sentencia recurrida, la concurrencia de causa de prejudicialidad penal, que, según afirman los apelantes, deba llevar a la suspensión del procedimiento contable en el momento inmediatamente anterior a dictarse la sentencia, toda vez que, una vez comprobada la existencia de algunos hechos susceptibles de generar responsabilidad contable por alcance que quedan afectados por prescripción, y hallándose pendientes unas actuaciones penales seguidas contra la persona declarada como responsable contable directa, ello generaría una discrepancia con las correlativas consecuencias jurídicas y económicas sobre si se debe atender al plazo extintivo de responsabilidad previsto en el apartado 1 o 4 de la DA. 3ª de la LFTCu.

  Sobre esta cuestión se ha pronunciado la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, en su reciente Sentencia núm. 1.479/2020, de 10 de noviembre. Y señala que la eventualidad de que los hechos sean constitutivos de delito constituye un elemento determinante del régimen de prescripción, y ello resulta especialmente relevante en el caso de que por la naturaleza continuada de las conductas pueda dar lugar a un diferente régimen de prescripción por razón, bien del concurso medial, bien, en su caso, de la continuidad delictiva.

  La Sala, en consecuencia, no comparte el criterio adoptado por el órgano de primera instancia, al resolver sobre la prescripción de las responsabilidades contables objeto de enjuiciamiento por el mismo, sin haber contado con un previo pronunciamiento penal.

- **SENTENCIA N.º 21/2020. Recurso de apelación n.º 18/20, interpuesto contra la Sentencia n.º 5/2020, de 29 de abril, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance n.º B-140/18, del ramo de Sector Público Estatal (M.º de Educación Cultura y Deporte....., La Rioja. Ponente: Excmo. Sr. D. José Manuel Suárez Robledano.**

  Resumen de doctrina: La Sala comienza exponiendo las alegaciones de las partes y a continuación analiza las excepciones, tanto de carácter procesal, como material.

  Comenzando por la excepción de falta de jurisdicción o competencia, la desestima, por cuanto la jurisdicción de este Tribunal se extiende, *«ex lege»* a los posibles hechos generadores de responsabilidad contable cometidos en la gestión económica de una entidad de naturaleza pública por: a) ser ésta una forma instrumental creada por la Administración correspondiente en el cumplimiento de sus fines; b) estar dotada con fondos públicos; y c) tener los gestores de dichas entidades públicas la condición legal de cuentadantes. Como claramente se expresa en el Fundamento de Derecho Primero de la Sentencia recurrida, tal naturaleza de la entidad docente y de los fondos que maneja se contempla de forma expresa, una vez constituida en Consorcio, en la regulación que realiza la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, en sus artículos 118 y siguientes.

  En cuanto a la falta de legitimación activa de la Abogacía del Estado denunciada por la parte apelante tampoco puede ser estimada.

  En relación con la nulidad de actuaciones, por haberse ocasionado indefensión, lo cierto es que el apelante estuvo perfectamente informado, en el momento procesal que resultaba idóneo, de toda la tramitación de las Actuaciones Previas, se personó y tuvo siempre abierto el acceso a la vista del expediente, y a lo largo de todo el Procedimiento de reintegro por alcance ha hecho uso, sin limitación alguna, de todas y cada una de las garantías procesales que el ordenamiento jurídico le otorga, como consta acreditado en las actuaciones, incluyendo las seguidas ante esta segunda instancia jurisdiccional.

También alega la parte apelante que concurre la excepción material de prescripción de la responsabilidad contable por alcance. Cabe señalar que las alegaciones y demás argumentos del recurrente carecen de la invocación expresa de la norma jurídica que entiende vulnerada por la Sentencia recurrida. Por tanto, debe desestimarse la excepción de prescripción de la responsabilidad contable aducida.

En cuanto a los motivos de fondo alegados entiende la Sala que se ha producido un daño o menoscabo en los caudales públicos real, evaluable económicamente e individualizado, conforme establece el párrafo segundo del artículo 59.1 de la LFTCu, constitutivo de alcance.

Para que pueda declararse la existencia de un alcance no basta sólo con que se detecte un menoscabo económico en los fondos públicos sino que, además, deben concurrir todos los requisitos o elementos configuradores de dicha responsabilidad, que se derivan del contenido de los artículos 15.1, 38.1, 42.1 y 43 de la LOTCu y los artículos 49.1 y 72 de la Ley de Funcionamiento, considerando la Sala que concurren en el presente caso.

- **SENTENCIA N.º 22/2020.Recurso de apelación, rollo N.º 16/20, interpuesto contra la Sentencia N.º 1/2020, de 15 de enero, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance N.º B- 218/17, del ramo de Sector Público Local (Ayuntamiento de.....), Ciudad Real. Ponente: Excma. Sra. D.ª María Antonia Lozano Álvarez.**

Resumen de doctrina: Tras exponer pormenorizadamente las alegaciones de las partes, la Sala examina las cuestiones de carácter procesal.

En relación con la prejudicialidad penal manifiesta que la compatibilidad de jurisdicciones se ha mantenido de manera uniforme tanto por la doctrina de esta Sala de Justicia como por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, señalando que se prevé la posibilidad de que concurra una cuestión de prejudicialidad penal que constituya elemento previo necesario para la declaración de responsabilidad contable y esté con ella relacionada directamente. En este caso, el recurrente no identifica qué decisión o decisiones de la jurisdicción penal podrían tener una influencia decisiva en la resolución que corresponde adoptar a la jurisdicción del Tribunal de Cuentas y, por otra parte, la Sala no aprecia ninguna cuestión que precise de un previo pronunciamiento penal para poder decidir si en el caso enjuiciado concurren o no los requisitos de la responsabilidad contable directa.

En cuanto a la falta de legitimación pasiva del recurrente en el presente proceso, considera que las actuaciones y cometidos llevados a cabo le convierten en gestor de fondos públicos y en cuentadante respecto a los mismos, de acuerdo con el derecho positivo y la jurisprudencia aplicables.

En cuanto a la indefensión alegada —generadora de nulidad— la Sala considera que la relación de hechos probados incorporada a la Sentencia apelada no presenta ningún defecto jurídico, por lo que ni genera indefensión al recurrente ni es causa de nulidad de lo actuado.

Para abordar las cuestiones de fondo que se plantean en el recurso, la Sala concluye que no exhibe el recurrente prueba alguna que permita llegar a estimarlas.

2.2. AUTOS

- **AUTO N.º 12/2020. Recurso art. 48.1 de la Ley 7/88, n.º 53/19, interpuesto contra la Providencia de 3 de diciembre de 2019, dictada en las Actuaciones Previas n.º 158/18, Sector Público Local (Ayuntamiento de...), Madrid. Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz**

Resumen de doctrina: La Sala aborda en primer término la naturaleza de este medio de impugnación. Se trata de un recurso mediante el cual no ha de entrar la misma a conocer de la calificación jurídico-contable del o de los presuntos responsables, ni del fondo del asunto sometido a enjuiciamiento contable, puesto que ello significaría, no sólo desbordar el ámbito objetivo del proceso especial, sino trastocar el régimen jurídico de las competencias de los órganos e instancias, ya que se permitiría la eventual decisión por el órgano de segunda instancia sin haberse incluso tramitado procesalmente la primera y se invadiría, con manifiesta ilegalidad, el ámbito de competencia funcional atribuido *ex lege* a los Consejeros de

Cuentas como órganos de la primera instancia contable, en los términos previstos en los artículos 25 de la Ley Orgánica 2/1982 de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas, y 52.1.a), 53.1 y preceptos concordantes de la LFTCu.

Además, recuerda la Sala, que al tener las Actuaciones Previas carácter preparatorio del ulterior proceso jurisdiccional contable, únicamente constituye su objeto la práctica de las diligencias precisas para concretar los hechos imputados y determinar los presuntos responsables, así como, en el caso de que de las actuaciones llevadas a cabo se desprendan indicios de responsabilidad contable, cuantificar de manera previa y provisional el perjuicio ocasionado en los caudales públicos, procediendo, seguidamente, a adoptar las medidas cautelares de aseguramiento que sean necesarias para garantizar los derechos de la Hacienda Pública que pudieran haberse vulnerado

El recurrente, en este supuesto, alega indefensión, al entender que se le citó a un acto de Liquidación Provisional, «de forma sorpresiva» por lo que se le anuló toda capacidad de defensa, debiendo improvisar sobre algo de lo que en ese momento no tenía conocimiento, sin poder aportar pruebas, documentos o cualquier otra alegación; por ello, señala que se le ha prejuzgado directamente y obviado su derecho de defensa. Tal alegación es desestimada por cuanto no se limitaron los medios de defensa, los cuales, puede hacer valer, en su caso, en la fase jurisdiccional.

En segundo lugar, el recurrente solicita la suspensión de la providencia de requerimiento de pago, depósito o afianzamiento, y, subsidiariamente, su aplazamiento. La Sala manifiesta a estos efectos que las circunstancias que pueden dar lugar a los efectos suspensivos de un recurso del artículo 48.1 de la LFTCu, por su carácter excepcional, deben ser objeto de interpretación restrictiva.

La pretensión de suspensión o aplazamiento es desestimada, toda vez que la medida cautelar dirigida contra el declarado presunto responsable contable en la Liquidación Provisional tiende a asegurar los derechos de la Hacienda Pública tal como preceptúa el artículo 47.1 f) de la Ley de Funcionamiento, anteriormente citada.
El requerimiento de depósito o afianzamiento, como ha venido declarando esta Sala, es una «típica medida cautelar de aseguramiento, que en nada afecta a la ulterior determinación de la responsabilidad contable en sus diferentes grados y modalidades».

- **AUTO N.º 13/2020. Recurso n.º 7/20 interpuesto al amparo del artículo 48.1 de la Ley 7/88, de 5 de abril, contra la Providencia de requerimiento de pago de fecha 30 de enero de 2020 dictada en las Actuaciones Previas n.º 91/19, Sector Público Local (Ayuntamiento de.....). Madrid. Ponente: Excma. Sra. D.ª Margarita Mariscal de Gante y Mirón.**

Resumen de doctrina: El recurso presentado cuestiona los conceptos por los que se aprecia en la Liquidación Provisional la concurrencia de responsabilidad contable en los recurrentes, discrepando de las conclusiones alcanzadas por la Delegada Instructora en cuanto a los siguientes puntos: 1) Nómina duplicada; y 2) Indemnizaciones por kilometraje y gastos, y por asistencia.

De acuerdo con la jurisprudencia de la Sala, el recurso del artículo 48.1 de la LFTCu únicamente puede basarse en los motivos taxativamente establecidos en dicho precepto, que se concretan en que no se accediere a completar las diligencias con los extremos que los comparecidos señalaren, o que la resolución recurrida causare indefensión.

En particular, la jurisprudencia de la Sala rechaza que el recurso del artículo 48.1 de la LFTCu pueda basarse en discrepancias de fondo con las conclusiones del Acta de Liquidación Provisional en relación con los hechos investigados y la concurrencia en los mismos de los requisitos legalmente exigidos para apreciar la existencia de responsabilidad contable.

En el caso que nos ocupa, los motivos del recurso se centran exclusivamente en discrepancias de los recurrentes con las conclusiones de la Liquidación Provisional en cuanto al pago y devolución de una nómina duplicada y en cuanto a la procedencia o improcedencia del pago de determinadas indemnizaciones por asistencia a sesiones de órganos municipales, gastos y kilometraje. Se trata,

por tanto, de motivos que entran de lleno en el fondo del asunto objeto de las Actuaciones Previas que no pueden servir de base a este recurso.

No cabe apreciar, por lo demás, que se haya causado indefensión alguna a los recurrentes en la tramitación de las Actuaciones Previas, puesto que ambos fueron citados al acto de la Liquidación Provisional en el que efectivamente intervinieron asistidos por su Abogado, formulando en dicho acto las alegaciones que consideraron oportunas, que aparecen reflejadas en la consideración sexta del Acta, y a las que la Delegada Instructora dio razonada respuesta.

- **AUTO N.º 14/2020. Recurso de apelación n.º 10/20. Procedimiento de Reintegro n.º C-127/17. Medidas cautelares. Ramo: Sector Público Local (Ayuntamiento de ...). La Rioja. Ponente: Excma. Sra. D.ª Margarita Mariscal de Gante y Mirón.**

Resumen de doctrina: Tras exponer las alegaciones de las partes, la Sala pone de manifiesto que, de acuerdo con el artículo 229 de la LEC, aplicable en esta jurisdicción contable en virtud de la remisión que se efectúa en el apartado 2 de la disposición final segunda de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas «las actuaciones judiciales realizadas fuera del tiempo establecido sólo podrán anularse si lo impusiere la naturaleza del término o plazo». En el caso que nos ocupa, además de que la falta de observancia del plazo para dictar la resolución sobre medidas cautelares está justificada en la circunstancia de haberse producido en dichas fechas el traslado de la sede del tribunal, lo cierto es que la naturaleza del plazo legalmente establecido para dictar las resoluciones judiciales no impone la nulidad de las que se dicten después de cumplido el plazo. Más bien al contrario, el tribunal sigue obligado a resolver, aun después de transcurrido el plazo, pues si no lo hiciera causaría grave lesión al derecho a la tutela judicial efectiva del litigante cuya pretensión hubiera de ser resuelta.

Se desestima, por tanto, la solicitud de que sea decretada la nulidad del Auto de 24 de mayo de 2019 por ser dictado fuera de plazo.

Respecto a la suficiencia de los embargos acordados en las actuaciones previas sobre los bienes de los otros demandados, la resolución no ha tenido en cuenta que, en materia de medidas cautelares, es el solicitante quien debe alegar y justificar la necesidad de la medida, de manera que la incertidumbre sobre la suficiencia de los embargos trabados no debería haber conducido a la adopción de la medida solicitada sino, por el contrario, a su desestimación.

Respecto a la última cuestión suscitada en el recurso, alega el recurrente que la remisión que efectúa el artículo 67 de la LFTCu a «los casos y en la forma establecidos en la Ley de Enjuiciamiento Civil» en relación con la procedencia del embargo preventivo, impide la adopción de medidas cautelares en esta jurisdicción contable si no se justifica la concurrencia de los presupuestos generales exigidos en la LEC, en particular el peligro en la demora y la apariencia de buen derecho.

En el caso a que se refiere el recurso, por tanto, debería haberse justificado la apariencia de buen derecho, ya que la medida cautelar se pide por el Ministerio Fiscal respecto a un demandado que no fue declarado responsable contable en la Liquidación Provisional.

- **AUTO N.º 15/2020. Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, N.º 11/20, Actuaciones Previas N.º 80/19, del ramo de Sector Público Autonómico..... Cataluña. Ponente. Excma. Sra. D.ª María Antonia Lozano Álvarez.**

Resumen de doctrina: Una vez expuestas las alegaciones y peticiones de las partes, la Sala examina los motivos en los que se basa la pretensión impugnatoria de la parte recurrente.

En primer término, pone de manifiesto que no cabe apreciar la indefensión alegada pues si no tuvieron los recurrentes intervención en la fase preliminar del procedimiento, fue porque la legalidad procesal no lo permite, lo que en nada afecta a su derecho a tomar vista del expediente y a formular alegaciones en el trámite procedimental jurídicamente previsto para ello, que es el de la citación y práctica de la Liquidación Provisional complementaria. Asimismo, podrán alegar lo que estimen conveniente respecto a la acumulación acordada con ocasión del citado trámite.

También esgrimen los recurrentes que el Auto de acumulación recurrido, de 25 de noviembre de 2019, aunque indicaba que debía ser notificado a todos los interesados, no fue comunicado hasta el 13 de junio de 2020, y a petición de su representación procesal, habiéndose ya practicado la Liquidación Provisional de 28 de enero de 2020, que fue posterior a la acumulación acordada. Tampoco la Sala estima esta alegación pues no cabe apreciar indefensión por una supuesta notificación irregular y extemporánea a la que no se tenía derecho.

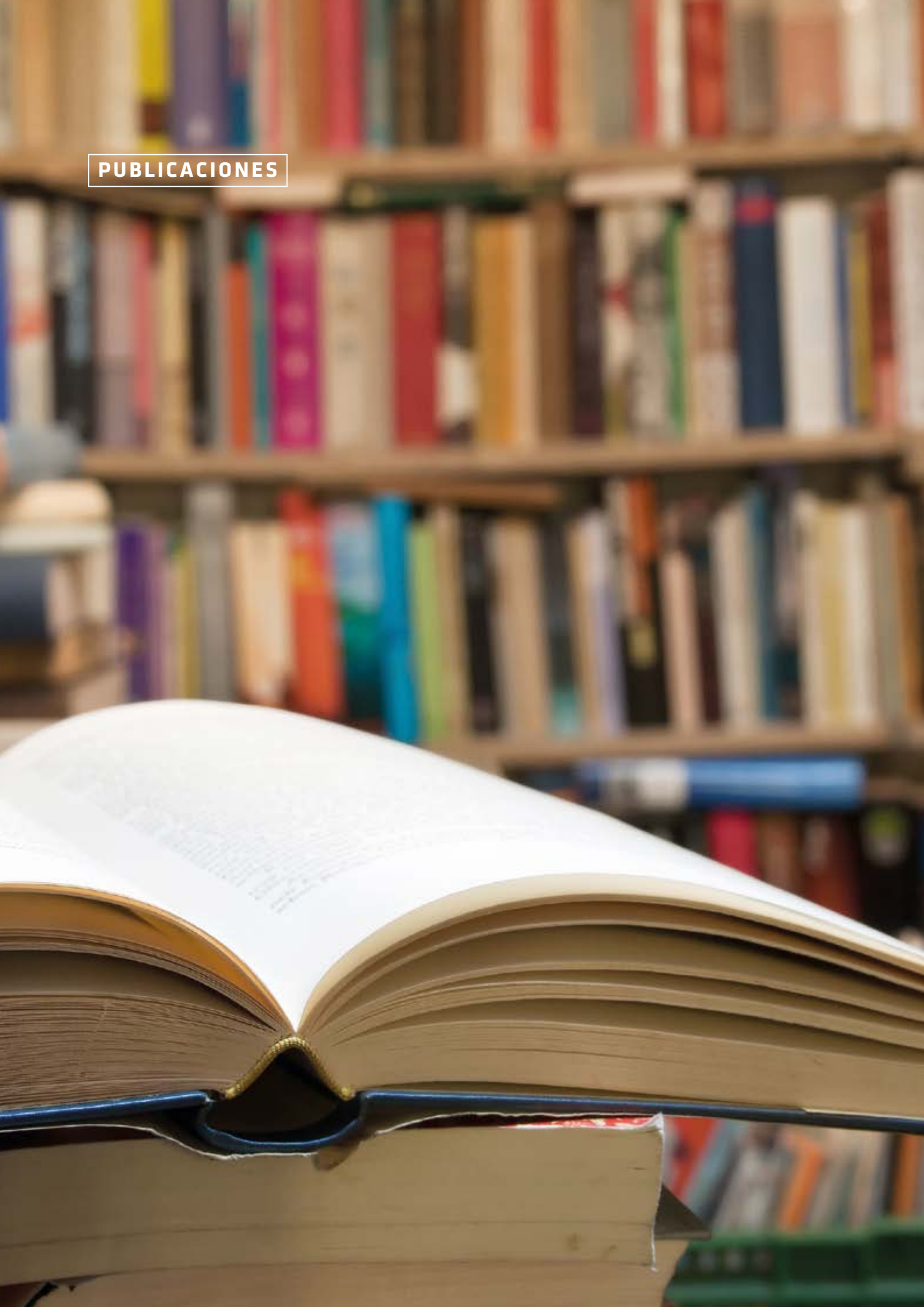
Otro argumento que se aporta en el recurso es que la acumulación acordada no responde a la finalidad propia de esta actuación procesal pues no simplifica sino que complica la tramitación. A estos efectos, manifiesta la Sala que la simplificación de trámites beneficia a su derecho a la tutela judicial efectiva en general y a su derecho de defensa en particular pues les permite proteger sus intereses a través de un cauce procesal más sencillo y ágil.

Considera, en definitiva, que no se ha producido el menoscabo del derecho de defensa alegado por los recurrentes ya que el Auto impugnado se ha dictado sin infracción del artículo 61 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento de este Tribunal.

3. FISCALIZACIONES

- **RESOLUCIÓN de 27 de octubre de 2020,** aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización sobre los procesos de extinción de entidades de las Comunidades Autónomas como consecuencia de la reestructuración de su sector público. (BOE n.º 320, de 8 de diciembre de 2020)

- **RESOLUCIÓN de 27 de octubre de 2020,** aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe global del sector público autonómico, ejercicio 2016. (BOE n.º 320, de 8 de diciembre de 2020)



PUBLICACIONES

LA NUEVA AGENDA URBANA: MUNICIPIO Y OBJETIVOS DE DESARROLLO SOSTENIBLE. MONOGRÁFICO 2020

COSITAL
Revista de Estudios Locales
N.º 232, 2020

La Nueva Agenda Urbana (NAU), como estrategia general para el avance de los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) a escala local, así como la Agenda Urbana para la Unión Europea (AUEU) o la Agenda Urbana Española (AUE), supone, entre otras cuestiones, llamar la atención sobre la importancia de esta escala para lograr sociedades innovadoras, justas y sostenibles. Pero al mismo tiempo supone la necesaria reflexión y la propuesta de estrategias sobre cómo hacer frente a ese importante reto desde unas unidades de gobierno y administración que centran su acción sobre contextos socio-espaciales muy diversos entre sí, en su tamaño, realidades socio-económicas, ambientales o recursos y capacidades institucionales. En buena medida, estas reflexiones y las propuestas de estrategias es lo que encontrará el lector de este monográfico sobre *La Nueva Agenda Urbana: municipio y Objetivos de Desarrollo Sostenible* de la *Revista de Estudios Locales* que edita *COSITAL*.

Los argumentos, estrategias e instrumentos que pueden encontrarse en la obra son muy extensos y cubren temáticas diversas que resulta difícil resumir y reseñar aquí con el detalle que merecen.

No obstante, existen algunos asuntos transversales que hacen de la obra una muy buena lectura para quienes están involucrados en hacer realidad los ODS en los municipios.

En términos generales, todos los artículos presentan la NAU y, más en general, los ODS como una «gran oportunidad» para el desarrollo local, para orientar la acción de los gobiernos municipales hacia el modelo de desarrollo urbano sostenible que combine de forma equilibrada el desarrollo económico, la integración social y la sostenibilidad ambiental. Ahora bien, no sólo por la naturaleza de tales objetivos, sino, sobre todo, porque asignan un papel relevante a las sociedades locales en su logro. En este sentido apunta, por ejemplo, el artículo sobre *Diplomacia urbana en un mundo global. La Agenda 2030 como cultura de ciudadanía global,* firmado por Federico Buyolo García, al señalar que la acción de los gobiernos municipales no se limita únicamente a su realidad más cercana, sino que han de desarrollar una visión global basada en el intercambio y colaboración en el marco de la globalización que caracteriza a las sociedades contemporáneas.

El otro aspecto destacable de esta publicación es que también se señalen los retos que esta tarea enfrenta y se ofrezcan estrategias e instrumentos adaptados a la realidad municipal, y a la realidad del sistema de gobierno local en España en particular. De hecho, la NAU, la AUUE o la AUE, son marcos generales que establecen orientaciones estratégicas para el desarrollo local. Suponen un *policy frame* general por el que se formula un conjunto de fines estratégicos y ciertas preferencias sobre su implementación. En este marco general deben diseñarse estrategias locales atendiendo a las características de cada realidad local. O en los términos que plantean la mayoría de las aportaciones del monográfico, los ODS han de localizarse mediante estrategias específicas en cada municipio. Un claro ejemplo puede encontrarse en *La nueva agenda urbana: municipio y objetivos de desarrollo sostenible. localización de los objetivos de desarrollo sostenible. la experiencia del municipio de La Paz (Bolivia)* de Javier Marcelo Arroyo Jiménez, señalando la importancia de adoptar el enfoque de los Derechos Humanos para su desarrollo y garantizar la coherencia en los «combos» de políticas públicas diseñados para ello.

Algunos artículos ofrecen orientaciones y estrategias respecto a ámbitos o iniciativas específicas. Así, Manuel Arenillas Sáez, en su artículo *Localización y*

digitalización de los ODS en un futuro inesperado, llama la atención sobre la importancia de la digitalización como «mecanismo» acelerador de los ODS y el papel que en ello han de jugar los municipios; aunque para ello son necesarias políticas específicas e importantes inversiones en capital humano, y su formación, e infraestructuras. La digitalización, y más en general, la idea de las «ciudades inteligentes» (*smart cities*) es un elemento central en la aportación *Turismo y sostenibilidad urbana: del turismo de masas al turismo inteligente como motor de desarrollo sostenible local,* firmado por Juan Manuel Guimeráns Rubio, mostrando la relación entre la estrategia de los «Destinos Turísticos Inteligentes» y la Nueva Agenda urbana, no sólo porque este sea un sector económico muy relevante para muchos municipios, sino por la metodología colaborativa y el uso de nuevas tecnologías que implica esta estrategia.

La colaboración también es un aspecto central respecto a la resiliencia urbana, el desarrollo de estrategias para hacer frente a las consecuencias del cambio climático y crear un hábitat urbano sostenible. Tal y como señala Iñigo Sanz Rubiales en *Nueva Agenda Urbana y Derecho Ambiental*, esta no sólo debe garantizar el «derecho a la ciudad», reducir los procesos de desigualdad socioeconómica que existen en ella, sino también el «derecho ambiental a la ciudad», para lo que existe legislación e instrumentos, que quedan expuestos con mucho detalle en este artículo.

Silvia Cebrián Renedo aporta análisis y un instrumento sobre un aspecto central para las estrategias locales, como es la desigualdad de género. Pero, además, lo hace considerando un aspecto muy relevante en la vida cotidiana de las ciudades: la seguridad. En *La planificación de las ciudades en el contexto de la nueva agenda urbana: el mapa del miedo de Valladolid*, se presenta una metodología para «localizar» las desigualdades de género respecto a este asunto y su valía para orientar la planificación urbana de la ciudad.

Estas aportaciones apuntan a aspectos que vienen siendo y serán centrales en el nuevo marco de las políticas de la Unión Europea y su dimensión urbana. Por un lado, el avance de la Agenda Digital y la Sostenibilidad, asuntos centrales en el denominado Periodo de Recuperación, y más en general, en la futura Política de Cohesión de la UE. La lucha contra las desigualdades de género no sólo son centrales en los ODS, sino que, en la forma de *gender mainstreaming,* son desde hace décadas un elemento horizontal de las políticas que fomenta la Unión Europea, incluida su dimensión e iniciativas urbanas. No obstante, no existe un «grupo de trabajo» (*partnership*) sobre este asunto en la Agenda Urbana para la Unión Europea; si existiendo, en cambio, respecto a los otros dos asuntos (Transición Digital, Economía Circular o Calidad del Aire).

Por otro lado, estos últimos son asuntos que se relacionan estrechamente con las estrategias de especialización inteligente fomentadas por la Unión Europea en el marco de la Estrategia 2020. Aunque el target territorial de esta iniciativa es regional, el ámbito local viene jugando un papel relevante en las mismas, aunque con claras diferencias según regiones y países de la Unión Europea. Se trata de una estrategia que será cada vez más relevante a escala sub-regional, pues las estrategias de especialización inteligente y su método del *Entrepreneurial Discovery Process* suponen la definición de estrategias de desarrollo territorial basadas en el potencial innovador de cada contexto socio-espacial mediante la colaboración de actores gubernamentales y no gubernamentales en su diseño, implementación y evaluación.

En este sentido, el marco que supone la NAU implica que pueden aprovecharse conocimientos, estrategias e instrumentos existentes para diseñar una estrategia de desarrollo local sostenible. Muy resumidamente, esta es, por ejemplo, la idea principal de la Agenda Urbana para la Unión Europea: más que nuevos instrumentos, se trata de utilizar de forma innovadora los ya existentes. Pero, precisamente por ello, también supone repensar las estrategias de desarrollo territorial existentes.

El artículo *La gobernanza territorial para la gestión de los objetivos de desarrollo sostenible en el urbanismo. la incidencia de la covid-19*, firmado por Venancio Gutérrez Colomina, llama la atención sobre la importancia del planeamiento urbanístico. Se trata de un instrumento central para el desarrollo urbano contando con la participación de agentes públicos, privados y la ciudadanía, y sobre el que se tiene una dilatada experiencia. Se trata, pues, de un instrumento clásico, pero muy valioso, respecto al desarrollo de los ODS en los municipios. El artículo ofrece información detallada de marcos legislativos e instrumentos para ello.

Aunque la NAU viene centrando la discusión sobre los ODS en las ciudades, supone un marco para orientar el desarrollo local en general y, por tanto, incluyendo

también a los espacios rurales. Este es uno de los argumentos centrales de Josefina Gómez Mendoza en su artículo *Despoblación, territorio y sostenibilidad (ODS)*, donde señala que esto supondría plantear un nuevo modelo de desarrollo territorial en el que el debate no se centre sólo o sobre todo en las tendencias, retos y estrategias de las grandes ciudades, sino también de los espacios rurales.

Ligado con la necesidad de reformular estrategias valiosas o la necesidad de redefinir estrategias territoriales atentas a diferentes escalas y espacios, otras aportaciones llaman la atención sobre el hecho de que el *policy frame* que propone la NAU o la AUE no supone cambios sustantivos en el contexto institucional de los municipios, en los recursos y capacidades institucionales que el sistema de gobierno local les confiere. Así, la «gran oportunidad» que supone la NAU no sólo debe «localizarse», también debe «contextualizarse» según el contexto institucional en el que se pretende desarrollar. Así, por ejemplo, Salvador Bueno Mora en el artículo sobre *La fiscalidad municipal como instrumento para la implementación de los ODS. Especial referencia al uso de energías renovables* ofrece instrumentos para el desarrollo de la NAU a partir de la Ley de Haciendas Locales, y en particular dos instrumentos: las bonificaciones y las tasas. Rafel García Matíes, en *La implementación de la agenda 2030 en los entes locales. Su importancia para fortalecerlos en la prevención y mitigación de los desastres: la covid-19*, señala que, efectivamente, buena parte de las metas y objetivos que se plantean se corresponden con competencias municipales, pero que estas deben ser revisadas y adaptadas en vistas a su implementación. Y más en general, el artículo sobre *La localización de los ODS y el sistema competencial,* firmado por Valentín Merino Estrada, argumenta y señala la necesidad de revisar los recursos y el sistema competencial para potenciar la NAU y sus beneficios, en especial, lo que se refiere a la promoción económica, el empleo y los servicios sociales.

Estas aportaciones llaman la atención, pues, sobre la importancia del sistema de gobierno local, del diseño institucional que en cada país se hace sobre los recursos y capacidades institucionales de los gobiernos y administraciones municipales, y con ello su «estructura de oportunidades» para el diseño e implementaciones de iniciativas y políticas públicas. A este respecto existen importantes diferencias entre los estados miembros de la Unión Europea, existen diferentes estructuras de oportunidades que, según análisis existentes, explican diferencias en el contenido de sus agendas, sus estrategias o procesos de gobernanza. El alcance de la NAU, la AUUE o la AUE dependerán del sistema de gobierno local en el que se desarrollen. Por tanto, además de la gran oportunidad que ofrecen, es necesario reflexionar también sobre las oportunidades que ofrece el contexto institucional en cada país (o región), como apuntan algunas de las contribuciones del monográfico.

Por último, buena parte de las contribuciones se refieren a las consecuencias del COVID-19 y posibles estrategias al respecto. La idea general que subyace a las mismas es que las estrategias que se desarrollen en el marco de la NAU han de considerar los retos que ha puesto de manifiesto este evento para los municipios, algunos nuevos, pero otros existente desde largo tiempo atrás, tal y como problemas de desigualdad o sostenibilidad urbana, pero también las capacidades que los gobiernos y administraciones locales tienen para diseñar e implementar estrategias adecuadas al respecto.

En su conjunto, el monográfico no sólo destaca la «gran oportunidad» para promover el desarrollo local sostenible que supone el *policy frame* que establece la Nueva Agenda Urbana promovida por las Naciones Unidas, la Nueva Agenda Urbana para la Unión Europea o, más en particular, la Agenda Urbana Española, sino que también dan cuenta de algunos de los retos de socio-económicos e institucionales a los que los municipios se pueden enfrentar al tratar de «localizarlos» e implementarlos. Pero, sobre todo, el monográfico ofrece un conjunto de reflexiones y estrategias concretas desde la práctica para quienes pongan en marcha sus «agendas municipales», que no solamente «urbanas», tal y como apunta el sub-título de la obra (*Municipios y objetivos de desarrollo sostenible*).

En suma, el monográfico satisface las expectativas creadas a los lectores al finalizar su artículo introductorio, donde los coordinadores se fijan, precisamente, ese objetivo, aportar reflexiones sobre este asunto, pero también estrategias e instrumentos concretos desde la experiencia y el conocimiento prácticos de actores directamente involucrados en el avance de los ODS en los municipios.

CLEMENTE J. NAVARRO
Cátedra Jean Monnet Políticas Urbanas en la Unión Europea
Universidad Pablo de Olavide

Normas para la preparación de originales para la *Revista Española de Control Externo*

INSTRUCCIONES A LOS AUTORES

1. Los trabajos (artículos, notas, comunicaciones y recensiones) deberán ser originales, cediendo el autor, antes de su publicación, los derechos de explotación y copia a la *Revista Española de Control Externo*.
2. Los trabajos no podrán encontrarse en proceso de evaluación ni haber sido publicados o aceptados para su publicación en cualquier otro medio.
3. Los originales deberán presentarse a espacio y medio, cuerpo de letra 12.
4. La extensión de los artículos deberá estar comprendida entre 15 y 30 páginas, incluyendo cuadros, gráficos, notas a pie de página y referencias bibliográficas.
5. Las notas y comunicaciones no superarán las 10 páginas y las recensiones no superarán las 5 páginas.
6. En los artículos la primera página incluirá: título, nombre del autor o autores, cargo o titulación, institución de trabajo, un resumen de una extensión de entre 150 y 250 palabras y 5 palabras clave. El resumen y las palabras clave deberán redactarse en español y en inglés.
7. La estructura debe responder al siguiente esquema:
   - —Los apartados en que, en su caso, se divida el artículo irán precedidos de un número (arábigo) y del correspondiente epígrafe en minúscula y en negrita.
   - —Las posibles subdivisiones irán precedidas de dos dígitos y el correspondiente epígrafe en letra normal.
   - —Si resultaran indispensables mayores subdivisiones, estas irán precedidas de una letra minúscula seguida de medio paréntesis —a), b), c)...— y el epígrafe, en su caso, en letra normal.
8. Las referencias bibliográficas se pondrán al final del texto, siguiendo el orden alfabético de autores. Las notas a pie de página se numerarán en arábigos, a espacio sencillo y cuerpo de letra 10.

   De forma orientativa, el modo de redactar las referencias bilbiográficas será el siguiente:
   - —Libros: apellidos del autor/es en mayúsculas; título del libro (en cursiva), editorial, ciudad de publicación y año.
   - —Revistas: apellidos del autor/es en mayúsculas; título del artículo (entrecomillado), nombre de la revista (en cursiva), número o volumen y año.
   - —Trabajo recogido en un libro colectivo: apellidos del autor/es en mayúsculas; título del trabajo (entrecomillado); título del libro (en cursiva); apellidos en mayúsculas del coordinador, director o editor de la obra, seguido de las abreviaturas coord., dir. o ed. (entre paréntesis); editorial, ciudad de publicación y año.
   - —Publicaciones electrónicas: apellidos del autor/es en mayúsculas; título del trabajo (entrecomillado); título del libro o nombre de la revista (en cursiva), número o volumen y año. Seguidamente se mencionará (entre llaves y en cursiva) la dirección web donde se puede consultar el trabajo.
9. Los originales y la correspondencia sobre los mismos deberán dirigirse a la Secretaría del Consejo Editorial (c/ Fuencarral, 81 / 28004 Madrid / T 91 592 21 07 / recex@tcu.es), que facilitará las instrucciones concretas que se le soliciten.

Nota: los originales que se publiquen en la Revista podrán incluirse también en la edición electrónica de la misma.

CORRESPONDENCIA

Revista Española de Control Externo
Tribunal de Cuentas
Fuencarral, 81
28004 Madrid
Fax: 91 457 29 92
recex@tcu.es

Los originales recibidos en esta Revista son sometidos a la evaluación anónima de especialistas cualificados, y ni el Consejo Editorial ni el Tribunal de Cuentas se hacen responsables de la opinión vertida por los autores de los artículos publicados en esta Revista.

PRESENTACIÓN
Pascual Sala Sánchez

ARTÍCULOS
M.ª Luz Martín Sanz
Manuel Sueiras Pascual y Manuel Lagarón Comba
Isabel Román Martínez y Carolina Iglesias Granja
Blanca Gálvez Linares y Begoña Díaz Sánchez de la Nieta
Francisco Javier Andrades Peña, Estíbaliz Biedma López,
M.ª Yolanda Calzado Cejas, María Conesa Carril, Nieves Gómez Aguilar,
Jesús Herrera Madueño, Manuel Larrán Jorge,
Domingo Martínez Martínez y María José Muriel de los Reyes

LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA
Javier Medina Guijarro y José Antonio Pajares Giménez

PUBLICACIONES
Clemente J. Navarro

RECEX@TCU.ES
WWW.TCU.ES/TRIBUNAL-DE-CUENTAS/ES/