

El control externo de la contabilidad pública local en el sudoeste de la Unión Europea

Roberto Cabaleiro Casal (rcab@uvigo.es)
Enrique J. Buch Gómez (ebuch@uvigo.es)
Profesores Numerarios Doctores
Universidad de Vigo

RESUMEN

La gestión de los recursos públicos ha experimentado, en los últimos años, sensibles cambios en cuanto a la filosofía sobre la que se sustenta, pasando a ocupar un lugar importante la transparencia informativa de las Administraciones Públicas frente a sus ciudadanos, desempeñando los sistemas de control externo de la información financiera un papel clave en este contexto.

Considerando el Sector Local y situados en un proceso de profundización de la Unión Europea, se pretende describir la situación real de los sistemas de control externo implantados en el sudoeste de la Unión, poniendo de manifiesto tanto sus limitaciones funcionales como sus capacidades reales, con la vista puesta en una futura convergencia.

1. INTRODUCCIÓN

El carácter de los recursos gestionados por las entidades que integran el sector público hace que la transparencia en su empleo se constituya en una exigencia inexcusable, línea en la que la existencia de un efectivo control externo en las Administraciones Públicas se configura como esencial.

En consecuencia, las entidades públicas, en general, deben disponer de los cauces necesarios para la realización de una rendición de cuentas útil, transparente y en términos de oportunidad, siendo igualmente necesario, para el logro de tales objetivos, la existencia de un control que garantice los principios en términos presupuestarios, de regularidad financiera y de control de gestión.

El ámbito de las Administraciones Locales, caracterizado por el gran número de entidades que lo integran, la pequeña dimensión de muchas de ellas, así como la importancia de los recursos globalmente gestionados, tiene una especial necesidad de disponer de unos mecanismos capaces de conseguir que el proceso de generación de su información financiera se desarrolle de tal forma que lleve aparejada la totalidad de los requisitos exigibles a la misma, entre los que el de verificabilidad alcanza una gran trascendencia. Es en este punto donde tienen su verdadera utilidad los actualmente demandados controles de la gestión.

Este trabajo se centra en el análisis de las dificultades con las que los actuales sistemas de control externo implantados en tres países del sur de Europa se encuentran para cumplir adecuadamente sus cometidos en relación con el sector de las Administraciones Locales, así como en las potencialidades que los mismos presentan, y ello en el marco de una Europa en proceso de convergencia.

2. LA FISCALIZACIÓN EXTERNA DE LAS CUENTAS PÚBLICAS LOCALES EN EL SUDOESTE EUROPEO

2.1. Francia

a) *Competencias y alcance de la Cour de Comptes y las Chambres Regionales y Territoriales des Comptes*

La República francesa se configura políticamente a nivel territorial como un Estado unitario al que la *Loi 82-213, du 2 mars 1982*, «relativa a los derechos y libertades de los Municipios, Departamentos y Regiones», ha dotado de un cierto nivel de descentralización, al establecer en su artículo primero que estos se administren libremente por consejos elegidos.

La jurisdicción en materia de control financiero en el ámbito público está encomendada a nivel de Estado a la *Cour de Comptes*. De acuerdo con la Ley previamente señalada, a nivel regional esta fun-

ción se realiza por las 26 *Chambres Regionales des Comptes*, de las cuales 22 cubren el territorio metropolitano y 4 se sitúan en departamentos de ultramar¹, siendo este control, para el caso de los *Territoires d'Outre-mer*, ejercido por las *Chambres territoriales des comptes*².

La actual *Cour de Comptes* tiene su origen con la Ley de 16 de septiembre de 1807, completada por un decreto del 28 de septiembre de ese mismo año, cuya regulación vigente está contenida en el *Code des juridictions financières (Code)*, fruto de la *Loi n° 94-1040 du 2 décembre 1994*, n° 94-1132 du 27 décembre 1994 y n° 95-851 du 24 juillet 1995. De concepción centralizada, la *Cour de Comptes* se materializa como la única entidad fiscalizadora pública hasta la aparición de las *Chambres Regionales y Territoriales des Comptes* y tiene la competencia de controlar, de acuerdo con los puntos 3 al 8 del artículo L. 111 del *Code*, con carácter obligatorio, al Estado, establecimientos públicos nacionales, empresas públicas y los organismos de la Seguridad Social, y con carácter facultativo, a los organismos de derecho privado, en los cuales la mayoría del capital o de los derechos de voto pertenece a organismos públicos, o estos tengan un poder preponderante en el proceso de decisión o de gestión, así como a los organismos de derecho privado que se beneficien de algún modo de fondos públicos, nacionales o de la Unión Europea (art. 45 de la *Loi n° 96-314 du 12 avril 1996*), o estén habilitados para percibir tasas parafiscales, imposiciones o cotizaciones obligatorias (art. 11 de la *Loi n° 2000-321 du 12 avril 2000*).

De acuerdo con lo establecido en los puntos 1 y 3 del artículo L. 111 del *Code*, la *Cour* ejerce tanto un control de regularidad como de gestión. Así, «la *Cour de Comptes* juzga las cuentas de los contables públicos», «verifica la regularidad de los ingresos y los gastos» y «asegura el buen empleo de los créditos, fondos y valores generados por los servicios del Estado»; asimismo, y según lo establecido en el punto 4 del mismo artículo legislativo, la «*Cour des Comptes* realiza la veri-

¹ Las 22 *Chambres regionales des comptes* situadas en territorio metropolitano son: *Alsace, Aquitaine, Auvergne, Bourgogne, Bretagne, Centre, Champagne-Ardenne, Corse, Franche-Comte, Ile-de-France, Languedoc-Roussillon, Limousin, Lorraine, Midi-Pyrenees, Nord-Pas-de-Calais, Basse-Normandie, Haute-Normandie, Pays de la Loire, Picardie, Poitou-Charentes, Provence-Alpes-Cote d'Azur, Rhone-Alpes*; las 4 correspondientes con departamentos de ultramar son: *La Reunión, Guadeloupe, Guyane y Martinique*, funcionando las tres últimas con una única sede en *Pointe-à-Pitre* en la Isla de *Guadeloupe*.

² En el caso de los *Territoires d'Outre-mer*, constituidos por *Nouvelle Calédonie* y *Polinesie Francaise*, debido a sus peculiaridades legislativas, las *Chambres* reciben la denominación de «territoriales», gozando de un régimen específico.

ficación de las cuentas y la gestión de las empresas públicas», expresando su opinión sobre las mismas y proponiendo, en su caso, las oportunas mejoras.

La *Cour de Comptes* se articula en siete salas, pudiendo funcionar, según la materia a tratar, con distintas composiciones (art. R. 112-15 a 112-24 del *Code des juridictions financières. Partie Réglementaire*³): audiencia solemne, sala del consejo⁴ (informes sobre las leyes de presupuestos, sobre la aplicación de las leyes de financiación de la Seguridad Social...), reunión de todas las salas⁵ (juicio de las cuentas, decidir sobre los asuntos reenviados en recurso de casación por el *Conseil d'Etat*), por sala⁶, sección de sala o en formación inter-sala.

Las *Chambres Regionales des Comptes*, creadas por la *Loi n° 82-213* anteriormente señalada y existentes desde 1983, extienden sus competencias, con carácter obligatorio, a todas las entidades territoriales de su ámbito geográfico: la región, los departamentos y los municipios, alcanzando las mismas a sus establecimientos públicos y, especialmente, a los hospitales, colegios e institutos; con carácter facultativo, las *Chambres* tienen competencias sobre otros organismos de la esfera pública que reciben fondos de dicha naturaleza, como son las sociedades de economía mixta (sociedades de gestión urbanística, por

³ Regulado por el *Décret n° 2002-1201 du 27 septembre 2002*.

⁴ Compuesta por el primer presidente, los presidentes de salas y los consejeros mayores, asistiendo a su vez el procurador general con voz, y participando también en los debates los consejeros mayores en los casos establecidos en los artículos L. 111-2 a 8 de la parte legislativa del *Code*.

⁵ Compuesta por el primer presidente, los presidentes de salas y dos consejeros mayores por sala elegidos por el presidente y los consejeros mayores de cada sala, asistiendo a su vez el procurador general con el fin de presentar sus conclusiones y participando también en los debates el magistrado ponente.

⁶ Las competencias por sala son:

- 1ª sala: Ministerio de Finanzas y del Presupuesto, y sistema financiero público.
- 2ª sala: Ministerios de Defensa, Industria, Energía, Comercio Exterior, Comercio y Artesanía; empresas y organismos públicos industriales.
- 3ª sala: Ministerios de Educación, Cultura e Investigación; sector público audiovisual.
- 4ª sala: Ministerio de Interior, Justicia, Asuntos Extranjeros; juicios de apelación de las «Chambres Regionales et Territoriales des comptes».
- 5ª sala: Ministerios de Trabajo, Formación Profesional, Vivienda y Asuntos Sociales; organismos financiados con donativos públicos.
- 6ª sala: Ministerios de Sanidad y Seguridad Social; organismos de la seguridad social.
- 7ª sala: Ministerios de Infraestructuras, Transportes y Territorio, Agricultura y Pesca, Medio Ambiente y Turismo.

ejemplo), o las asociaciones subvencionadas por las entidades locales (culturales, turísticas, deportivas...).

Además de estas competencias propias, las *Chambres Regionales* pueden actuar por delegación de la *Cour des Comptes* sobre determinados tipos de establecimientos públicos nacionales ubicados en su ámbito territorial. Esta delegación está contemplada en el artículo L. 111-9 del *Code*, fruto de la *Loi n° 2001-1248 du 21 décembre 2001*, donde se establece que por un acuerdo del primer presidente de la *Cour*, tras oír al procurador general de la misma y a los presidentes de las *Chambres* afectadas, se podrá delegar el juicio de las cuentas y el examen de la gestión de parte o toda una categoría de establecimientos públicos nacionales, y ello dentro del marco establecido por un decreto del *Conseil d'Etat*, donde se definirán las categorías de los establecimientos públicos, la duración de la delegación y los montantes de ingresos de los mismos.

Por lo que a los casos de *Nouvelle Calédonie* y *Polinesie Française*, las correspondientes *Chambres territoriales*, además de tener unas competencias y misiones como las ya referidas para las *Chambres regionales*, también pueden recibir delegaciones similares en virtud de lo establecido en el artículo 21 de la *Loi n° 2004-193 du 27 février 2004* y en la *Ordonnance n° 2004-728 du 22 juillet de 2004*, respectivamente; si bien en este caso sin necesidad de un decreto del *Conseil d'Etat* que establezca limitaciones previas de carácter cualitativo, cuantitativo o temporal a las delegaciones.

La relación jerárquica entre la *Cour de Comptes* y las *Chambres Regionales et Territoriales des Comptes* queda claramente puesta de manifiesto al indicarse en el artículo L. 111-10 del *Code*, de acuerdo con lo establecido en la *Loi n° 2001-1248 du 21 décembre 2001*, que la *Cour* tiene encomendada «una misión permanente de inspección» de las *Chambres*. Además, y con el fin de asegurar una actuación coordinada en la totalidad del ámbito de la jurisdicción financiera, existe el *Conseil Supérieur des Chambres Regionales des Comptes*, presidido por el primer presidente de la *Cour de Comptes* e integrado por 6 magistrados elegidos pertenecientes a las *Chambres Regionales des Comptes*.

Las *Chambres Regionales des Comptes* han visto evolucionar a lo largo de los últimos decenios sus tres competencias básicas: el control del buen empleo de los fondos públicos locales, el control jurisdiccional de las cuentas públicas y el control presupuestario, siendo la primera de las señaladas la que ha ido experimentando los mayo-

res cambios. La *Loi 88-13, du 5 janvier 1988*, «de mejora de la descentralización», supuso un cambio importante, al establecer que las pequeñas colectividades locales, de menos de 2000 habitantes y menos de 2 millones de francos de ingresos de presupuesto ordinario, verían sus cuentas sometidas al control administrativo de los contables superiores del Tesoro, al tiempo que la expresión «buen empleo de los fondos públicos» es sustituida por «empleo regular» y «examen de la gestión» de las colectividades locales. La *Loi 90-55, du 15 janvier 1990*, «relativa a los gastos electorales y financiación de las actividades políticas», supone otro cambio importante, al establecer la obligatoriedad de que las observaciones definitivas a las cuentas sean comunicadas a las asambleas deliberantes, permitiendo así su difusión pública. Junto con el incremento de la transparencia que esta medida supone, el examen de la gestión se ha convertido en la misión más significativa de las *Chambres Regionales* para la opinión pública. Esta línea se ha visto reforzada por la *Loi n^o 92-125, du 6 fevrier 1992*, la *n^o 95-125, du 8 fevrier 1995* y la *n^o 2001-1248, du 21 december 2001*, precisándose que el examen de la gestión no se agota únicamente con las cuestiones relativas a la regularidad, sino que se extiende a los aspectos económicos de la gestión de los organismos controlados.

La última Ley señalada también ha conllevado otros cambios significativos, centrados básicamente en dos aspectos: la elevación de las competencias fiscalizadoras de las *Chambres Regionales* sobre entidades públicas nacionales ubicadas en los ámbitos de los ministerios de educación y de industria por delegación de *Cour de Comptes*, y la sensible reducción del número de municipios que ven sus cuentas directamente sometidas a las *Chambres*, al elevarse los niveles indicativos de tamaño de los municipios cuyas cuentas quedan sometidas a control administrativo⁷.

Cabe resaltar que las últimas modificaciones legislativas introducidas por la *Loi 2004-809, du 13 août 2004*, «relativa a las libertades y responsabilidades locales», que aligera la tutela del Estado sobre los municipios, elevando, en consecuencia, el grado de autonomía de su gestión, conducirán indirectamente al acrecentamiento de la impor-

⁷ Los nuevos niveles son 3.500 habitantes y 750.000 euros. Cabe indicar que si bien el número de entidades sometidas directa y obligatoriamente a las *Chambres Regionales* se ve reducido aproximadamente en un 44%, esta cifra sobre los recursos financieros controlados solamente representa un 4% (véase al respecto el documento *Quatre années d'activité 2001-2004*, elaborado por la *Chambre Regionales de Comptes de Basse-Normandie*).

tancia de los controles que *a posteriori* realizan las *Chambres Regionales des Comptes*.

b) *La fiscalización externa de las communes*

En relación con el tema objeto de estudio, las actuaciones de control sobre las colectividades locales en la actualidad, cabe sintetizar las misiones de las *Chambres* en:

– Control de los actos presupuestarios y de ejecución de los presupuestos⁸. Se trata de una actuación de tipo administrativo, fuera del ámbito jurisdiccional en principio connatural a las actuaciones de las *Chambres* y que se deriva de la señalada Ley de 1982, que elimina el control previo al que estaban sometidas las decisiones presupuestarias de las colectividades locales, sustituyéndolo, en cierta medida, por el control que la autoridad prefectoral debe realizar *a posteriori* de la aprobación del presupuesto, oficiando seguidamente a la *Chambre Regional* en tanto que experta en la materia. Son varias las situaciones básicas a controlar, tales como si el presupuesto ha sido o no votado dentro de los plazos reglamentarios; si el presupuesto aprobado cumple o no el requisito de su equilibrio real, teniendo en cuenta lo tipificado en los artículos L. 1612-4 a 7 del *Code General des Collectivites Territoriales*⁹; si un déficit significativo¹⁰, surgido en el curso de ejecución presupuestaria, se pone de manifiesto como consecuencia de la revisión de la liquidación de presupuestos anteriores, ordenando, en su caso, reequilibrar el presupuesto o presupuestos siguientes; o cuando no se recogen en el presupuesto los créditos necesarios para el pago de gastos obligatorios¹¹.

– Competencias jurisdiccionales¹². Juzgar las cuentas de los establecimientos públicos elaboradas por sus contables es la misión original que da lugar a la existencia de las *Chambres*. Se configura como un control de regularidad de las operaciones de gastos e ingresos efectuadas y registradas en la contabilidad. El control es ejercido a través de juicios que adoptan un procedimiento escrito y contradictorio,

⁸ Regulado en el Capítulo II, Título III, de la 1ª parte del Libro II del *Code* en sus partes legislativa y reglamentaria.

⁹ La *Loi n° 96-314 du 12 avril 1996* establece, en su artículo 72, la redacción actual del artículo L. 1612-5 de *Code*.

¹⁰ Considerándose este cuando es igual o superior al 10% de los ingresos ordinarios en colectividades de menos de 20.000 habitantes o del 5% en los demás casos (art. L. 1612-14 del *Code General des Collectivites Territoriales*).

¹¹ Artículo L.1612-15 del *Code General des Collectivites Territoriales*.

¹² Regulado en el Capítulo I, Título III, de la 1ª parte del Libro II del *Code* en sus partes legislativa y reglamentaria.

siendo las sentencias dictadas con carácter provisional o definitivo. Tras un primer análisis de las cuentas, sus saldos y las operaciones registradas, se procede, de ser necesario, a solicitar documentación adicional o a la justificación de determinadas operaciones para, tras su examen y discusión, dictar un auto definitivo por el que bien se descarga al contable de toda responsabilidad o bien se le considera en deuda con la entidad pública, a la que deberá rembolsar de los perjuicios causados¹³. Las sentencias dictadas son susceptibles de apelación ante la *Cour des Comptes*.

– Examen de la gestión. La misión de las *Chambres* no se reduce únicamente al control los aspectos jurídicos y contables de la gestión de las entidades públicas incluidas en su ámbito de control, sino que, y como ya se mencionó, además de un control de regularidad, su actividad se extiende también sobre la gestión que la misma hace de los recursos puestos a su disposición, en función de lo acordado y de los objetivos fijados por el órgano deliberante correspondiente. Esta parte de la actividad de las *Chambres* se materializa en la emisión de «cartas de recomendaciones u observaciones» dirigidas al gestor responsable, al alcalde para el caso de los municipios, primeramente bajo una forma confidencial, «observaciones provisionales», para, y tras examinar las respuestas a las mismas, emitir, de ser procedentes, otras de carácter definitivo y de naturaleza pública que deben ser puestas en conocimiento de la asamblea deliberante en unos plazos establecidos, siendo este el modo de otorgar publicidad a las mismas.

Realizada una somera descripción del marco jurídico-administrativo en el que se desenvuelve el proceso de control externo de la actividad económico-financiera y presupuestaria de las entidades locales en Francia, procede analizar en qué medida esta situación se traslada a una adecuada y completa fiscalización de estos entes territoriales.

A la luz de los datos disponibles¹⁴, los cuales manifiestan una acusada heterogeneidad informativa entre las 28 *Chambres Regionales et Territoriales* existentes, se observan tanto puntos de coincidencia como de divergencia en sus actuaciones. Respecto de los primeros, estos parecen derivarse de la propia estructura jurídico-administrativa que

¹³ Tomando como base lo establecido en el artículo 60-XI de la *Loi 63-156 du 23 février 1963*, en el artículo R. 231-3 del *Code* se establece que las *Chambres* juzgarán la actuación de los declarados contables de hecho de una entidad pública en los mismos términos que la de los contables nombrados formalmente.

¹⁴ Obtenidos en la dirección web: <http://www.ccomptes.fr>; página oficial de la *Cour des Comptes* y de las *Chambres Regionales y Territoriales des Comptes*.

configura el sector público francés, caracterizado por presentar en el ámbito territorial un elevado número de entidades locales, *communes*, con un amplio segmento de entidades de pequeño tamaño, así como una amplia red de entidades y asociaciones (administrativas, sanitarias, de enseñanza, organización del territorio...), las cuales han mantenido, hasta fechas recientes, un sensible grado de dependencia financiera y administrativa propia de un Estado unitario centralizado. En cuanto a la primera de las tres misiones señaladas, el control presupuestario, el mismo puede considerarse como una función menor de las *Chambres*, en tanto que, como heredera del control previo existente hasta 1982, la iniciativa del mismo corresponde a la autoridad gubernamental, el prefecto, actuando las *Chambres* con el carácter de entidades técnicas asesoras cualificadas. La amplia trayectoria temporal de este tipo de control da lugar a que los casos que requieren la intervención de las *Chambres* supongan un escaso peso del conjunto de sus actividades. De las dos misiones restantes, el control de la gestión requiere una importante dedicación de las *Chambres*, puesto que el mismo recae sobre el heterogéneo universo de entidades señalado, en cuya gestión intervienen tanto profesionales propios de la Administración Pública como otros, tanto fruto de la externalización de servicios (sociedades de economía mixta, asociaciones...) como de la prestación de servicios públicos de naturaleza no administrativa (hospitales, colegios...), aspecto que se traduce en que de la emisión de informes de gestión de la generalidad de las *Chambres* los dedicados a las *communes* representan un peso minoritario. Lo hasta aquí señalado origina que la misión tradicional de este tipo de instituciones, la función jurisdiccional o juicio de cuentas, centrado en el campo de la regularidad, tenga de compartir recursos con otras actuaciones, lo que si bien, por una parte, en la práctica, resta recursos anuales a esta función, impidiendo una universalidad real a la misma, por otro permite utilizar unos amplios bagajes de conocimiento en la realización de unas actuaciones más centradas en las líneas de control que se demandan en la actualidad, que valoran aspectos tales como la eficacia, eficiencia y economía en la gestión de los recursos públicos.

2.2. Portugal

a) *Competencias y alcance del Tribunal de Contas y sus Secciones Regionales*

La estructura política de la República portuguesa, que adopta la forma de un Estado unitario dotado de dos Regiones Autónomas insulares, influye, de un modo claro, en la forma en la que está confi-

gurado el *Tribunal de Contas*, órgano de soberanía, dotado de independencia, y responsable de fiscalizar la legalidad y regularidad de los ingresos y gastos públicos, apreciar la gestión financiera y depurar las responsabilidades por las infracciones financieras¹⁵.

Establecida su existencia en el artículo 209 de la Constitución de la República, es en el artículo 214 donde, además de fijar sus competencias, se indica que el *Tribunal de Contas* puede funcionar descentralizadamente por secciones regionales, especificándose que en las Regiones Autónomas de las Azores y Madeira habrá secciones del Tribunal con competencias plenas en razón de cada materia en sus respectivos territorios, en los términos de la Ley. Este organigrama de descentralización geográfica queda recogido y pormenorizado en el artículo 3 de la *Lei de Organizaçao e Processo do Tribunal de Contas (LOPTC)*, texto en el que se determina que, estando la sede del *Tribunal de Contas* en Lisboa, en las dos Regiones Autónomas mencionadas funcionarán secciones delegadas con sede en *Ponta Delgada* (Azores) y *Funchal* (Madeira) y contemplándose, aunque pendiente de regulación, la desconcentración regional del Tribunal en el continente.

Sus competencias fiscalizadoras y jurisdiccionales alcanzan, como señala el artículo 2.1 de la *LOPTC*, al Estado, a las Regiones Autónomas y a los servicios de ambos; a las *autarquías locales*, sus asociaciones, federaciones y servicios, así como a las áreas metropolitanas; a los institutos públicos y a las instituciones de la Seguridad Social. Además, sus facultades fiscalizadoras también recaen sobre un amplio grupo de sociedades y asociaciones, de derecho público o privado, con el rasgo común de nutrirse, en alguna medida, de recursos públicos (art. 2.2. de la *LOPTC*), así como el destino de fondos públicos gestionado por cualquier otra institución independientemente de su naturaleza (art. 2.3 de la *LOPTC*). En total, y según datos del propio Tribunal en su *relatorio de actividades* del año 2005, último publicado, son 12.206 las entidades incluidas en su base de datos, de las que 4.988 pertenecen a la Administración Central, 4.781 a la Administración Local, 799 a la Administración Regional Autónoma, 882 al Sector Público Empresarial y 588 son Fundaciones y Asociaciones de derecho público.

La pormenorización de estas competencias se encuentran recogidas en el artículo 5.1 de la *LOPTC*, donde se indica que al Tribunal le compete dar su opinión sobre la Cuenta General del Estado, las

¹⁵ Artículo 1 de la *Lei nº 98/97, de 26 de agosto, de Organizaçao e Processo do Tribunal de Contas*.

cuentas de la Asamblea de la República, de las Regiones Autónomas y de las asambleas legislativas regionales; realizar la fiscalización previa, legal y presupuestaria, de los actos y contratos generadores de gastos u obligaciones de las entidades encuadradas en el ya referido artículo 2.1 de la *LOPTC*, así como juzgar las responsabilidades financieras de estas entidades; verificar las cuentas de todas las entidades incluidas en su ámbito (art. 2 de la *LOPTC*); apreciar la legalidad, eficacia, eficiencia y economía de la gestión financiera, así como la organización, funcionamiento y fiabilidad de los sistemas de control interno de las entidades referenciadas en los puntos 1 y 2 del artículo 2 de la *LOPTC*, etc.

Para el adecuado cumplimiento de sus misiones, el Tribunal se articula orgánicamente en tres secciones especializadas (art. 15 de la *LOPTC*), estando la 1ª encargada de realizar la fiscalización previa y la concomitante bajo ciertas circunstancias; la 2ª de la concomitante, sobre todo en lo que se refiere al campo financiero, y la sucesiva o *a posteriori* a través de la verificación, control y auditoría de las cuentas, y la 3ª de juzgar los procesos de responsabilidad financiera y multa.

Esta articulación funcional se da únicamente en la sede del Tribunal en Lisboa, mientras que en las regionales el juez único de cada una de ellas ejerce las funciones ordinarias propias de la 1ª y 2ª sección (art. 105.1 de la *LOPTC*), y en lo que se refiere a los procesos jurisdiccionales (art. 108 de la *LOPTC*) efectúa la instrucción del proceso que será posteriormente resuelto por el juez titular de la otra sección regional.

Ante las decisiones tomadas en 1ª instancia en el desarrollo normal de sus actividades por los correspondientes responsables en las tres secciones del Tribunal, en su sede de Lisboa, así como por los jueces de las dos secciones regionales, cabe efectuar recurso, teniendo en cuenta el diverso carácter de estas decisiones; por tanto, las denegaciones de conformidad acerca de los actos sometidos a fiscalización previa por parte de la 1ª sección y las secciones regionales, así como las tasas por servicios impuestas, podrán ser objeto de recurso ante el plenario de esta 1ª sección; en el caso de desacuerdo sobre las tasas de fiscalización concomitante y sucesiva impuestas por la 2ª sección, así como por las secciones regionales, el recurso es resuelto por el plenario de la 3ª sección, lo mismo que los recursos de decisiones sobre responsabilidades financieras tomadas en 1ª instancia en la propia sección o en las secciones regionales.

Analizando algunos aspectos de la norma básica a estos efectos, la ya referida *LOPTC*, nos encontramos con que para el desarrollo de

su actividad el Tribunal marca las líneas de trabajo a seguir y los objetivos a alcanzar a través:

- del plenario general, que aprueba un programa trienal, en el que figurará como anexo el de las secciones regionales elaborado por los correspondientes jueces¹⁶;
- de los plenarios de sus secciones 1ª y 2ª, que aprueban sus planes anuales en concordancia con aquel¹⁷;
- así como de los planes anuales de las secciones regionales, que son elaborados por los correspondientes jueces y aprobados por el plenario general¹⁸.

Para el adecuado desarrollo de los cometidos llevados a cabo por la Segunda Sección, y siguiendo lo establecido en el artículo 78.1.d) de la *LOPTC*, el plenario de esta, en su sesión de 28 de enero de 1999, aprobó el «Manual de Auditoría y Procedimientos» a seguir por sus Servicios de Apoyo, los cuales en todo lo no expresamente previsto en el mismo habrán de orientarse por las normas de auditoría y contabilidad generalmente aceptadas, por las normas aprobadas en el ámbito de la Unión Europea y por las normas aprobadas en el ámbito de la *INTOSAI (International Organisation of Supreme Audit Institutions)* sucesivamente¹⁹.

El logro de estos objetivos, que sustentan la actividad de este órgano de soberanía, requiere que los actos del Tribunal sean objeto de publicidad, bien en el *Diario de la República* y con carácter obligatorio en temas tales como los informes elaborados sobre la *Conta Geral do Estado*, las cuentas de las Regiones Autónomas, el propio informe sobre las actividades anuales del Tribunal, las instrucciones, reglamentos elaborados por el mismo o los acuerdos que establezcan jurisprudencia, así como cualquier otro informe o decisión que estime conveniente tras ser comunicado a la entidad afectada (art. 9.1 y 2 de la *LOPTC*), bien en el medio de difusión que el propio órgano considere oportuno para sus informes una vez comunicado a las entidades interesadas (art. 9.4 de la *LOPTC*), cuyo ejemplo más actual lo encontramos en la utilización de «Internet» para poner a disposición del ciudadano los informes emitidos sobre las entidades fiscalizadas.

¹⁶ Artículo 37 de la *LOPTC*.

¹⁷ Artículos 38 y 40, respectivamente, de la *LOPTC*.

¹⁸ Artículo 104 de la *LOPTC*.

¹⁹ Artículo 83.1 del *Regulamento da 2.ª Secção*, aprobado por *Resolução N.º 3/98 – 2.ª S., de 4 de Junho*.

b) *La fiscalización externa de las autarquías locais*

Centrándonos en el problema que nos ocupa, esto es, el proceso de fiscalización sucesiva y el sometimiento a la misma del sector público local, observamos que las entidades que lo integran están sujetas al control financiero del *Tribunal de Contas* del mismo modo que el resto de los integrantes del sector público administrativo, como ya se ha indicado con anterioridad.

Definidas y estructuradas las obligaciones contables de las entidades locales tras la aprobación del *Plano Oficial de Contas de las Autarquías Locais*²⁰ (*POCAL*), la información que ha de ser remitida al Tribunal aparece tipificada, desarrollando el artículo 78 de la *LOPTC* en la *Instrução n.º 1/2001*, establecida mediante la *Resolução n.º 4/2001-2ª Sección*.

La información del ejercicio anual, previamente aprobada por el órgano ejecutivo autárquico independientemente de su consideración por el órgano deliberativo, debe ser puesta a disposición del *Tribunal de Contas* con anterioridad al 15 de mayo del ejercicio siguiente, con carácter general²¹; excepcionalmente, en el caso de haberse sustituido, total o parcialmente, los responsables de la gestión a lo largo del ejercicio deberán presentarse las cuentas en un plazo de 45 días a contar desde la fecha en la que estos hayan cesado en sus funciones (art. 52.5 de la *LOFTC*). A través del informe que evacue la 2ª sección del Tribunal, el conjunto de los ciudadanos tendrá a su disposición un documento sobre el que soportar su opinión sobre si se ha gestionado regularmente por estas entidades públicas los recursos entregados por la comunidad.

Ahora bien, centrándonos en el aspecto que nos interesa destacar en este trabajo, la fiscalización *a posteriori* de la actividad financiera de las autarquías locales, de acuerdo con lo señalado en los artículos 40.a) y 40.d), 51.3 y 51.4 de la *LOPTC*, el plenario de la 2ª sección puede eximir del envío de las propias cuentas a distintas entidades o servicios, teniendo en cuenta diversas circunstancias²², entre las que

²⁰ Aprobado por *Decreto-Lei n.º 54-A/99*, de 22 de Fevereiro,

²¹ Artículo 9.2 de la *Lei 42/98*, de 6 de agosto, das *Finanças Locais*, en su redacción dada por el *Decreto-Lei n.º 94/2001*, de 20 de Agosto (4ª alteração).

²² De la redacción de la *LOPTC* se deriva exención de envío de cuentas, siguiendo diversos criterios de riesgo financiero, actualidad y valor (art. 40.a), si bien en el mismo se exige que las entidades sean controladas dentro de un ciclo de cuatro años; también se dispensa del envío de las cuentas al Tribunal a aquellas entidades cuyos ingresos o gastos sean inferiores a ciertos niveles determinados en el artículo 40.d) y reiterado por el artículo 51.3; mientras que en el artículo 51.4 la dispensa del envío de cuentas sigue un razonamiento basado en la confianza existente en el sistema de decisión y control interno de determinadas entidades, al haberse verificado tal extremo en anteriores auditorías, además de referirse a los criterios a utilizar para elaborar la relación de entidades a fiscalizar de acuerdo con el correspondiente programa anual.

el volumen de recursos que manejan juega un papel clave. Si este planteamiento lo unimos a la circunstancia de que un significativo porcentaje del total de autarquías locales del país son de un tamaño reducido, nos podemos dar cuenta que el espíritu de universalidad en el control financiero de las entidades públicas que de una primera lectura de la normativa legal parece desprenderse, puede verse seriamente cercenado si por motivos de diversa índole, escasez de recursos materiales, técnicos y/o humanos, por ejemplo, los plenarios de las secciones con competencia para ello se vean impulsados a fijar unas cifras de ingresos y gastos que, de hecho, eximan de una parte importante de sus obligaciones informativas a un segmento relevante del colectivo de las autarquías locales. Esta hipótesis queda constatada cuando en la *Resolução n.º 04/05-2ª S.*, aprobada por su plenario de 30 de noviembre de 2005, observamos que, si bien la totalidad de los municipios del país deberán remitir sus cuentas al Tribunal, quedan eximidas, entre otras instituciones, las áreas metropolitanas, asambleas de distrito, asociaciones de municipios, asociaciones de *freguesias* y *freguesias* cuyos ingresos o gastos no superen 1.000.000 de euros²³. Ello supone que mientras los municipios, para cumplir con sus obligaciones, deberán enviar la totalidad de la documentación, según los modelos establecidos por el *POCAL* y en función de su tamaño²⁴, de acuerdo con lo indicado por las *Instruções n.º 01/2001- 2ª S.*, aprobadas por el pleno del alto Tribunal de fecha 12 de julio de 2001²⁵, las entidades locales anteriormente señaladas, entre las que se encuentran las *freguesias*, que no alcancen el tamaño referido únicamente habrán de enviar una documentación de carácter mucho más

²³ Este límite para los casos de las secciones regionales se sitúa en:

– 1.250.000 euros para el conjunto de todas las entidades sometidas al Tribunal, con excepción de los establecimientos de enseñanza básica y secundaria, cuya cifra es 4.000.000 de euros en la Sección regional de Madeira (Punto 3. *Resolução n.º 02/05 del Plenario General, de 20 de diciembre de 2005, de Aproveitamento do programa de Fiscalização da Secção Regional de Madeira para 2006*).

– 2.000 veces el salario mensual mínimo general para el conjunto de todas las entidades sometidas al Tribunal, sin excepción alguna, en la Sección Regional de Açores (Puntos 3 y 4. *Resolução n.º 01/05 del Plenario General, de 20 de diciembre de 2005, de Aproveitamento do programa de Fiscalização da Secção Regional dos Açores para 2006*).

²⁴ Total anual de ingresos superior o inferior a 5.000 veces el índice 100 de las escalas indicitarias de las carreras del régimen general de la función pública. Teniendo en cuenta que el índice 100 para el año 2005 asciende a 3.007,16 euros, según establece la Portaria n.º 42-A/2005, de 17 de enero, esta cifra alcanza 1.585.800 euros.

²⁵ *Instruções n.º 01/2001 – 2ª S – Instruções para a organização e documentação das contas das autarquias locais e entidades equiparadas, abrangidas pelo Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL)*, en su Anexo II, aprobadas por *Resolução n.º 04/2001 – 2ª S.*

reducido²⁶, siendo ligeramente ampliada y modificada en los sucesivos ejercicios²⁷, componiéndose para el año 2006 de los siguientes documentos: balance y cuenta de resultados, acta de aprobación de las cuentas por el órgano ejecutivo, informe y opinión del órgano fiscalizador, así como copia de la certificación legal de las cuentas, relación nominal de los responsables y estado de flujos financieros o de flujos de caja o de la cuenta de gerencia, según los casos²⁸. La repercusión de estos hechos queda cuantificada si tenemos en cuenta que de las 4.781 entidades de la Administración Local sometidas al *Tribunal de Contas*²⁹, 308 son municipios y 4.259 son *freguesias*³⁰, siendo la mayoría de estas últimas de una dimensión muy reducida. Las consecuencias que se derivan son evidentes: una mayoría numérica clara de las *freguesias* y, por tanto, del colectivo de las autarquías locales, al ser dispensadas del envío de cuentas, el supremo órgano de fiscalización de la República recibe únicamente de estas la escasa documentación anteriormente indicada. Por otra parte, no puede dejarse de mencionar el escaso número de municipios que, según los datos proporcionados por el propio *Tribunal de Contas* en sus *Relatorios Anuales de Actividades e Contas*, son anualmente sometidos a un proceso de auditoría, siempre dentro del campo de la fiscalización sucesiva llevada a cabo por la 2ª Sección³¹ y por las correspondientes Secciones Regionales en este ámbito.

²⁶ Esta documentación únicamente se compone de la relación nominal de los responsables de la gestión, el acta de la reunión en la que fue discutida y votada la cuenta y el documento exponente de los flujos de caja.

²⁷ Para el ejercicio 2002, de acuerdo con la *Resolução n.º 6/02-2ª S*²⁸, para el ejercicio 2003 en la *Resolução n.º 3/03-2ª S*²⁹, para el ejercicio 2004 en la *Resolução n.º 4/04-2ª S*, y para el año 2005 según Deliberación del Plenario de la 2ª Sección de fecha 4 de noviembre de 2004.

²⁸ Según *Resolução n.º 04/05* de la 2ª Sección.

²⁹ Según datos del propio Tribunal, contenidos en su *Relatorio de Actividades e Contas* del año 2005.

³⁰ Según datos de la *Direcção-Geral das Autarquías Locais*.

³¹ A lo largo del año en curso, 2006, y hasta la fecha de cierre de este trabajo 01/12, según los datos proporcionados por la web del Tribunal de Contas, la sede había realizado las auditorías de los municipios de Sintra, Palmela, Braga, Vila Franca de Xira y del Area Metropolitana de Porto; la Sede Regional de Madeira, la de las Cámaras Municipales de Lobos y Sao Vicente, además de la Asociación de Municipios de la Región Autónoma y sobre el grado de implantación del Pocal en la R.A.; en la Sección Regional de Azores han sido auditados los municipios de Vila Franca do Campo y Lagoas.

Según los últimos *Relatorios de Actividades e Contas* publicados, fueron concluidas:

– En el año 2005, las auditorías financieras realizadas por la sede de Lisboa fueron las de los municipios de *Alcácer do Sal*, *Lagoa* y *Vila do Conde*, así como la de la freguesía *Benfica-Lisboa*; en la Sección Regional de Azores fueron realizadas las de las Cámaras Municipales de *Ponta Delgada*, *Ribeira Grande* y *do Corvo*, estas últimas con el carácter de integradas, así como del endeudamiento de las autarquías de la Región Autónoma; en la Sección Regional de Madeira únicamente fueron sometidas a auditoría las cuentas de gerencia de la Cámara Municipal de *Santa Cruz* corres-

Una segunda vertiente legal de ese mismo problema se pone de manifiesto, y por razones de la misma índole, a través de la aplicación de lo establecido, básicamente, en el artículo 40.b) y e), esto es, al establecerse las entidades que van a ser objeto de procesos de verificación externa y de auditoría, con independencia de tales procesos, en el momento de fijarse en el plan anual de actuación tanto de la 2ª sección por su plenario como de los planes anuales de las secciones regionales por el plenario general.

Con independencia de que la auditoría realizada en el ámbito de la fiscalización sucesiva encargada a la 2ª Sección, así como a las secciones regionales, no es, obviamente, el único camino por el cual el *Tribunal de Contas* fiscaliza a las entidades sometidas a su control, no es menos cierto la gran importancia que esta vía tiene en el cumplimiento de los objetivos a perseguir por tan alto Tribunal, sobre todo si pensamos en el aspecto comunicacional: el trasladar al ciudadano, último depositario de la legitimidad republicana, una información periódica, completa y asequible sobre el adecuado uso que los poderes públicos están haciendo de los caudales a ellos confiados, ocupando el sector local un lugar especialmente sensible dada su cercanía al ciudadano, por lo que las carencias informativas que en este ámbito se puedan detectar son, en nuestra opinión, especialmente significativas.

2.3. España

a) *Competencias y alcance del Tribunal de Cuentas y los Órganos de Control Externo Autonómicos*

La articulación de España a partir de aprobación de la Constitución de 1978 en el denominado estado de las Autonomías influye de-

pendiente a los años 2002 y 2003, así como el endeudamiento administrativo y financiero de los municipios de esta Región Autónoma. La Sección Regional de Azores realizó también realizó una auditoría sobre el grado de implantación del POCAL en la Región Autónoma.

– En el año 2004, las auditorías financieras realizadas por la sede de Lisboa fueron las de los municipios de *Arruda dos Vinhos*, *Braganza*, *Setúbal*, *Santa Maria da Feira*, *Viana do Castelo*, *Associação de municípios do Vale do Ave* y de la *Freguesia de Santa Maria dos Olivais en Lisboa*; en la Sección Regional de Azores fueron concluidas las correspondientes a las Cámaras Municipales de *Angra do Heroísmo* y de *Hort*, siendo sometida la Cámara Municipal *da Madalena* a una auditoría integrada; mientras que en la Sección Regional de Madeira solo se realizaron tres verificaciones externas de cuentas de la Cámara Municipal de *Santa Cruz*, relativas a las cuentas de gerencia de los años 1993, 1994 y 1997.

– En el año 2003, las auditorías financieras realizadas por la sede de Lisboa fueron las de los municipios de *Amadora*, *Portalegre*, *Guimaraes*, *Barreiro*, *Sao Joao de Madeira*, *Leiria*, *Povoa do Varzim*, *Junta de Freguesia de Marvila*, *Associação de municípios de Algarve* y *Área Metropolitana de Lisboa*, mientras que en la Sección Regional de Azores fue solamente concluida la correspondiente a la Cámara Municipal *da Calheta*.

cisivamente en el modo en cómo se encuentra articulado el ejercicio de las funciones fiscalizadoras externas que se han de ejercer sobre las diversas entidades que integran el sector público español, siendo el Tribunal de Cuentas, como órgano constitucional del Estado, según lo establecido en los artículos 136.1 y 153.d) de la Constitución española, y recogido en el artículo 1 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas (LOTIC), la institución que se configura como el Supremo órgano fiscalizador de las cuentas y gestión económica del conjunto del sector público.

Las funciones que le han sido atribuidas por el artículo 2. de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas (LOTIC), fiscalizadora y jurisdiccional, y desarrolladas por la Ley 7/1988, de 5 de abril, de funcionamiento del Tribunal de Cuentas (LFTIC), se refieren, la primera, al sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios constitucionales de legalidad, eficiencia y economía, y la segunda, al enjuiciamiento de la responsabilidad contable en la que puedan incurrir quienes tengan a su cargo el manejo de bienes, caudales o efectos públicos. Con respecto a las resoluciones emanadas por el Tribunal de Cuentas, fruto de cualquier proceso de juicio de cuentas, estas son susceptibles de recurso de revisión o casación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, sustentado todo ello en el principio de unidad jurisdiccional.

Estas dos grandes funciones justifican el modo en el que se configura el Tribunal de Cuentas, dotado de una Sección de Fiscalización y otra de Enjuiciamiento de Cuentas. La Sección de Fiscalización se organiza en siete departamentos sectoriales, acomodándose, en la medida de lo posible, a una delimitación acorde con las distintas áreas de actividad económico-financiera del sector público³², mientras que la Sección de Enjuiciamiento se compone de tres departamentos, todos ellos con el mismo ámbito competencial.

Centrándonos en el aspecto fiscalizador y de acuerdo por lo dispuesto en el artículo 4 de la LOTIC, este recae sobre el sector público integrado por la Administración General del Estado, las Comunidades Autónomas, las entidades gestoras de la Seguridad Social, orga-

³² Los departamentos correspondientes a la Sección de Fiscalización son los siguientes:

- Departamento 1º: Área de Administración Económica del Estado.
- Departamento 2º: Área Político-Administrativa del Estado.
- Departamento 3º: Área de Seguridad Social y Acción Social.
- Departamento 4º: Empresas estatales.
- Departamento 5º: Financiero y de Fundaciones y otros entes estatales.
- Departamento 6º: Comunidades Autónomas y Ciudades Autónomas.
- Departamento 7º: Entidades locales.

nismos autónomos, sociedades estatales, empresas públicas, entidades de naturaleza pública y normativa específica, así como también el sector municipal³³, para lo cual, de acuerdo con lo establecido en el artículo 8 de la Ley Orgánica 7/1988, de 5 de abril, Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (LFTC), la fiscalización de las entidades locales estará a cargo de los departamentos territoriales que se establezcan en el seno de la Sección de Fiscalización.

Las facultades del Tribunal de Cuentas se extienden «a todo el territorio nacional, sin perjuicio de los órganos fiscalizadores de cuentas que para las Comunidades Autónomas puedan prever sus Estatutos»³⁴ y sin menoscabo de la autonomía que para la gestión de los intereses municipales se enmarcan constitucionalmente³⁵, realidad que se deriva de la articulación de España en un Estado democrático unitario y complejo, en el que las autonomías que lo integran asumen parcelas competenciales que lo asemejan a un Estado federal.

Fruto de la realidad jurídica referida, en el ámbito español, en la actualidad, existen 13 Comunidades Autónomas que han creado sus propios Organismos de Control Externo (OCEX), que, en virtud de las previsiones recogidas en sus normas de creación y, en su caso, del ámbito competencial asumido por las distintas Comunidades, están dotados de un distinto grado competencial fiscalizador³⁶ sobre el sector público en su ámbito territorial.

Con la finalidad de cumplir lo establecido en el artículo 3 de la LFTC, anualmente, el Pleno del Tribunal de Cuentas procede a la aprobación de un programa de fiscalización, en el cual se contemplan tanto las fiscalizaciones establecidas por mandato legal expreso, otras fruto de la petición parlamentaria, como otras derivadas de su propia iniciativa.

³³ Con anterioridad a la entrada en vigor de la Constitución Española, las entidades municipales estaban sometidas al control gubernamental que se ejercía por la Comisión Central de Cuentas, integrada en el seno del Servicio Nacional de Inspección y Asesoramiento de las Corporaciones Locales.

³⁴ Artículo 1.2 de la LOTC.

³⁵ En este sentido, en la STC 27/1987 se aclara que «el principio de autonomía es compatible con la existencia de controles de legalidad por parte de este Tribunal», de ahí su correcta inclusión por parte del artículo 204 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales (LRHL), actualmente recogido en el artículo 223 del 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 (TRLRHL), con el condicionante de que tal función de este control no debe interferir en la autonomía que a los entes locales les es atribuida por parte del artículo 140 de la Constitución Española.

³⁶ En lo que se refiere al sector objeto de este estudio, las competencias pueden ser plenas, en cuyo caso el OCEX se situaría al mismo nivel fiscalizador del Tribunal de Cuentas, o limitadas, caso en el cual el órgano autonómico solo podría fiscalizar las relaciones económico-financieras que se establezcan entre la entidad local y la Comunidad Autónoma fruto de subvenciones, transferencias, préstamos, inversiones, ayudas de diversa índole, etc.

No hemos de olvidar que, a pesar de que algunos de los OCEX han asumido competencias fiscalizadoras plenas, el Tribunal de Cuentas se configura, por mandato constitucional, como el órgano supremo de fiscalización sobre la totalidad del sector público. Este carácter tiene su concreción en la reserva que de la función de enjuiciamiento en materia de responsabilidad contable se hace en su favor. Por ello, aunque en el artículo 26.3 de la LFTC se establece que «en las Comunidades Autónomas cuyos Estatutos hayan establecido órganos propios de fiscalización, el Tribunal podrá delegar en estos la instrucción de los procedimientos jurisdiccionales para el enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos», ello no ha de entenderse como una delegación plena, sino limitada estrictamente a las labores de instrucción, pero no a la resolución de estos procesos, aunque estos aparezcan asumidos por parte de los OCEX de las Comunidades Autónomas en virtud de sus Leyes de creación, puesto que, como señala la Sentencia del Tribunal Constitucional 187/1988, de 17 de octubre, el artículo 17.1 de la LOTC³⁷ indica un indiscutible carácter exclusivo y pleno sobre dicha competencia de enjuiciamiento contable a favor del Tribunal de Cuentas.

Esta dualidad de control en los territorios dotados de OCEX queda contemplada en los artículos 27 y 29 de su Ley de Funcionamiento al señalar que, cuando existan resultados de fiscalizaciones fruto de la actuación de OCEX, el Tribunal de Cuentas habrá de informar a las Cortes Generales de dichas actuaciones y, en su caso, de las ampliaciones que haya considerado oportuno realizar, a fin de evitar la duplicidad en las actuaciones fiscalizadoras.

El modo en el que ha quedado normativamente estructurado el sistema de control externo de las cuentas públicas ha dado lugar a que, ante la previsible heterogeneidad que se pudiese derivar de la aplicación de sistemas de control dispersos por cada ente autonómico de control, en el artículo 29 de la LFTC se insta a los OCEX de las Comunidades Autónomas a coordinar su actividad con la del Tribunal de Cuentas, obligándoles al establecimiento de unos criterios y técnicas comunes de fiscalización que garanticen una mayor eficacia en los resultados y se evite la duplicidad en las actuaciones fiscalizadoras. Bajo esta perspectiva, en 1989 se creó una Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español, cuyo cometido ha sido la elaboración de unos «Principios y Normas de Auditoría del Sector Público»³⁸, inspirados en las normas

³⁷ «La jurisdicción contable es necesaria e improrrogable, exclusiva y plena.»

³⁸ Este documento fue publicado en el año 1992.

de auditoría para el sector público, tanto de organismos nacionales (Intervención General de la Administración del Estado) como internacionales (INTOSAI), los cuales constituyen un marco normativo uniforme para el ejercicio de las tareas de control a ejercer por los mismos. El alcance de dicha fiscalización hace «referencia al control efectuado sobre el sector público por órganos institucionales, consistente en la realización de diferentes tipos de auditoría y profundizando de forma especial en el cumplimiento de la legalidad»³⁹.

b) La fiscalización externa de los municipios

Centrándonos en las Haciendas municipales, el artículo 223.1 del 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 (TRLRHL), desarrollando el artículo 115 de la Ley Reguladora de las Bases de Régimen Local (LRBRL), nos aclara de forma expresa que «la fiscalización externa de las cuentas y de la gestión económica de las entidades locales y de todos los organismos y sociedades de ellas dependientes es función propia del Tribunal de Cuentas, con el alcance y condiciones que establece su Ley orgánica reguladora y su Ley de funcionamiento», y ello, según el artículo 223.4, «sin menoscabo de las facultades que, en materia de fiscalización externa de las entidades locales, tengan atribuidas por sus Estatutos las Comunidades Autónomas».

Los OCEX de las Comunidades Autónomas creados en la actualidad que han asumido funciones fiscalizadoras, aunque con un distinto grado competencial, sobre el sector público local, en virtud de los artículos de sus Leyes de creación, son:

- Cámara de Cuentas de Andalucía: artículos 2.1.b), 5, 6.2.b) y 8.b) de la Ley 1/1988, de 17 de marzo.
- Sindicatura de Cuentas de las Islas Baleares: artículos 2.b) y 5.b) de la Ley 1/1987, de 18 de febrero.
- Audiencia de Cuentas de Canarias: artículos 2.b), 5, 8.2.b) y 11.b) de la Ley 4/1984, de 2 de mayo.
- Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha: artículos 8.1.b), 8.2 y 15.b) de la Ley 5/1993, de 27 de diciembre.

³⁹ Epígrafe 1.1 del documento de trabajo de «Principios y Normas de Auditoría del Sector Público» de la Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo.

- Sindicatura de Comptes de Catalunya: artículos 2.1 y 5.b) de la Ley 6/1984, de 5 de marzo.
- Consello de Contas de Galicia: artículos 2.b) y 4.a) de la Ley 6/1985, de 24 de junio.
- Cámara de Comptos de Navarra: artículos 2.1.b) y 4.2. de la Ley Foral 19/1984, de 20 de diciembre.
- Tribunal Vasco de Cuentas Públicas: artículo 2.1 de la Ley 1/1988, de 5 de febrero.
- Sindicatura de Comptes de la Generalitat Valenciana: artículos 2.2 y 7.a) de la Ley 6/1985, de 11 de mayo.
- Cámara de Cuentas de Madrid: artículos 2.1.b) y 15.1 de la Ley 11/1999, de 29 de abril.
- Cámara de Cuentas de Aragón: artículos 2.1.b), 2.2 y 8.1.a) de la Ley 10/2001, de 18 de junio.
- Consejo de Cuentas de Castilla y León: artículos 2.1.c) y 8 de la Ley 2/2002, de 9 de abril.
- Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias: artículo 2.a) de la Ley 3/2003, de 24 de marzo.

El ejercicio de la función fiscalizadora, que en materia económico-financiera se realice sobre las entidades municipales por parte del Tribunal de Cuentas, o en su caso por los OCEX que hayan asumido tales competencias, se llevará a cabo, de acuerdo con la lectura del artículo 31 de la LFTC, mediante el examen y comprobación de las cuentas generales y parciales de las entidades y organismos autónomos, de los expedientes referentes a los contratos celebrados, de la situación y variaciones de su patrimonio, de los expedientes sobre créditos extraordinarios y suplementarios, así como las incorporaciones, ampliaciones, transferencias y demás modificaciones de los créditos iniciales, y de cualquiera otros que resultaren adecuados al cumplimiento de la función del organismo de control.

Por otra parte, si bien en la fase de obtención y preparación de la información existe documentación que se debe suministrar de oficio al OCEX (caso de la remisión de la cuenta general de las entidades locales, o documentación relativa a contratos celebrados por el ente local que superen un determinado límite), cualquier otra puede ser reclamada o incluso acordarse el desplazamiento de un equipo técnico a la correspondiente entidad a fiscalizar a fin de recabar la información necesaria para el ejercicio de tal control. En este último

caso, y previa comunicación del organismo de control a la entidad fiscalizada, se aplicarán *in situ*, procedimientos, técnicas o prácticas, ya sea mediante métodos de muestreo o realización de exámenes exhaustivos de partidas determinadas con el fin de comprobar si existe una adecuada representatividad de los estados financieros en el ejercicio de la actividad económica, si existe o no una adecuada organización de las funciones de la entidad, si existe un adecuado empleo de los recursos disponibles en función de los objetivos presupuestados, si se desarrolla un control interno adecuado, etc.

A pesar de la extensa regulación sobre el ejercicio del control externo de la gestión económico-financiera de las entidades públicas existente en España, tales organismos de control (Tribunal de Cuentas y OCEX) han venido padeciendo de insuficientes medios personales y materiales para el ejercicio de un control adecuado sobre todo el conjunto de las entidades públicas que deben ser sometidas a fiscalización externa. En el ámbito municipal, este problema se acrecienta de una forma radical, pues la falta de medios con los que cuentan los OCEX, así como la necesidad de una normativa más acorde, desencadenan que sea imposible la realización de estos controles, quedando el control de la actuación económica prácticamente en manos de un débil y no adecuadamente informado control electoral, por lo que los importantes esfuerzos que se están realizando en el campo de la calidad de la información a suministrar de poco nos puede servir si los sistemas de control, por los motivos comentados, no cumplen los objetivos encomendados, y de entre estos la exigencia de responsabilidades a gobernantes, dirigentes y gestores del sector municipal.

El sistemático retraso con el que, tradicionalmente, se ha venido efectuando la rendición de cuentas por parte de las corporaciones municipales, así como una inadecuada rendición de la Cuenta General que presenta importantes defectos, impide una correcta actuación de los mecanismos de control externo, mermándose, en consecuencia, la transparencia de la gestión de estas Administraciones y ello a pesar de que en algunas referencias legislativas del ámbito contable de las Administraciones Públicas locales, tales como el preámbulo de Instrucción de 2004, que regula el Modelo Normal de Contabilidad Local⁴⁰, así como su predecesora⁴¹ de 1990, se señale que la contabi-

⁴⁰ Orden EHA/4041/2004, de 23 de noviembre, por la que se aprueba la Instrucción del Modelo Normal de Contabilidad Local.

⁴¹ Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, de 17 de julio de 1990, por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local.

lidad pública no debe configurarse como un sistema que permita establecer únicamente controles de legalidad, sino que debe facilitar una información adecuada a los distintos agentes sociales interesados para su toma de decisiones en términos de oportunidad.

Además, si bien, por lo que se refiere a la fiscalización externa de Corporaciones Locales, el artículo 223.2 del TRLRHL establece que las mismas rendirán al citado Tribunal, antes del día 15 de octubre de cada año, la Cuenta General del correspondiente ejercicio económico anterior debidamente aprobada⁴², constituyendo infracción contable⁴³ el no rendir las cuentas reglamentariamente establecidas, las innumerables ocasiones que tal circunstancia se produce han pasado de largo sin consecuencia alguna para sus gestores y responsables⁴⁴, pues de hecho la falta de rendición no ha derivado nunca en un procedimiento jurisdiccional de responsabilidad, a pesar lo establecido en el artículo 42 de la LOTC, en el que se indica que toda persona sujeta a rendición de cuentas y que no lo haya hecho podrá ser requerida a ello por el Tribunal de Cuentas bajo el proceso sancionador establecido en el artículo 30 de la misma Ley.

La ya mencionada estructura descentralizada de las funciones fiscalizadoras, repartidas entre el Tribunal de Cuentas y los OCEX autonómicos, se configura como un factor clave para entender el panorama heterogéneo que presenta el ámbito de la fiscalización externa en materia de control financiero de los municipios en España. Al coexistir Comunidades Autónomas carentes de OCEX con otras en las que los mismos están constituidos, gozando del pleno techo competencial que la Ley les permite, mientras unas terceras en las cuales sus OCEX tienen limitadas sus funciones fiscalizadoras sobre los municipios a aquellos ámbitos competenciales que han sido objeto de transferencia a la correspondiente Comunidad Autónoma, la situación

⁴² Esta obligación de la rendición de cuentas a los órganos competentes también queda contemplada explícitamente en las normas que regulan la contabilidad de estas entidades (Reglas 2 y 104.2 de la Orden EHA/4041/2004, de 23 de noviembre, por la que se aprueba la Instrucción del Modelo Normal de Contabilidad Local; Regla 92.2 de la Orden EHA/4042/2004, de 23 de noviembre, por la que se aprueba la Instrucción del Modelo Simplificado de Contabilidad Local, y Regla 24 de la Orden EHA/4024/2004, de 23 de noviembre, por la que se aprueba la Instrucción del Modelo Básico de Contabilidad Local

⁴³ Artículo 138 de la Ley 47/2003, de 23 de noviembre, General Presupuestaria (LGP).

⁴⁴ Hecho que puede justificarse debido a que, de la lectura del artículo 138 de la LGP, la responsabilidad contable en la no rendición de cuentas puede calificarse como de carácter menor, debido a que en ningún caso estas pueden derivar en responsabilidades patrimoniales, cuya regulación queda contemplada en los artículos 176 y 177 de la LGP.

real de fiscalización externa con la que se encuentran los municipios en España se ve muy influida por su ubicación geográfica, dado que, ante la escasez de los medios disponibles para efectuar las fiscalizaciones, un municipio mediano o pequeño, situado en una Comunidad Autónoma no dotada de OCEX y que, en consecuencia, envía sus cuentas al Tribunal de Cuentas, tiene unas probabilidades mucho menores de ver sus cuentas fiscalizadas que otro, de su mismo nivel presupuestario, pero ubicado en otra Comunidad que goza de un OCEX dotado de plenas competencias y mayores medios⁴⁵.

3. REFLEXIONES FINALES

Las nuevas demandas exigidas por la sociedad a los actuales poderes públicos, así como la existencia de una tendencia generalizada hacia una gestión pública descentralizada en las economías modernas, entre las que se encuentran como beneficiarias las numerosas Administraciones Locales, ha dado lugar a que estas Administraciones deban replantearse sus actuales misiones y reorganizar sus estructuras.

En este sentido han ido surgiendo unas mayores necesidades de control de la gestión en el orden local, donde la calidad y la agilidad en el suministro de la información contable juega un papel de

⁴⁵ La gran diversidad de posibles situaciones de fiscalización en el universo municipal español no es solo consecuencia de que la Comunidad Autónoma disponga, o no, de OCEX con competencias plenas, sino que la misma tiene lugar también dentro del ámbito de las dotadas de OCEX con competencias plenas. Así, de la Memoria de Actuaciones del Tribunal de Cuentas correspondiente al ejercicio 2004, última disponible, se extrae que de las aproximadamente 3.800 entidades locales que han de rendir cuentas ante el Tribunal, por no disponer su Comunidad Autónoma de OCEX con competencia, solamente 1.240 enviaron las cuentas correspondiente al ejercicio 2003, haciéndolo dentro de plazo, 15 de octubre, únicamente 756, lo que supone apenas un 20% del total de entidades obligadas. Por otra parte y con respecto a las Comunidades Autónomas con OCEX con competencia plenas, a título de ejemplo baste señalar cuatro casos: Galicia, Madrid, Andalucía y Navarra; en la primera, en el año 2002, el Consello de Contas dispuso de la información de 223 de los 315 municipios sometidos a su fiscalización, de los cuales 81 rindieron cuentas fuera de plazo; la Cámara de Cuentas de Madrid solo recibió del ejercicio 2002 la información del 30,17% de sus 179 municipios, y de ellos 20, lo que supone un 37% , envió sus cuentas con un considerable retraso sobre los plazos legales; los municipios andaluces que enviaron sus cuentas del ejercicio 2002 a su Cámara de Cuentas fueron el 69% sobre un total 770, de los cuales la inmensa mayoría (419 sobre 532) lo hizo fuera de plazo; por último, en Navarra, en el ejercicio 2002, su Cámara de Comptos, sobre un universo de 272 municipios, fiscalizó a la totalidad de los municipios mayores de 5.000 habitantes (excepto San Adrián, que no remitió Cuentas) y una selección de los menores de 5.000 habitantes (8 municipios); cabe resaltar que solamente 16 del total de los municipios no enviaron sus Cuentas a la Cámara (datos extraídos de los últimos informes anuales disponibles de los correspondientes OCEX autonómicos).

trascendental importancia. Es aquí donde la información financiera se consolida como un pilar fundamental, pues sin la fiabilidad y agilidad que a la misma se le exige, de nada servirían los, tan demandados, controles de evaluación de la operatividad de la gestión.

Aunque la estructura jurídico-administrativa de la que se han dotado los Estados de los países analizados difiere en relación a la articulación de los sistemas de control externo públicos establecidos para la fiscalización en el orden territorial, presentan como rasgo común unos niveles de fiscalizaciones financieras *a posteriori* semejantes en cuanto a su escasa aproximación de lo que debería ser un control universal de las instituciones públicas locales.

Ahora bien, la estructura jerárquica descentralizada que presentan, con respecto a estos asuntos, los Estados portugués y francés se ha traducido en una situación de sometimiento de las entidades locales al control financiero de un modo más homogéneo que el que presenta el Estado español, que se ha visto muy condicionado por una estructura política compleja que atribuye unas determinadas competencias a sus Comunidades Autónomas que no han sido asumidas por igual. Con ello, sin embargo, no se está señalando la existencia de un comportamiento idéntico en cuanto a los resultados de los órganos de control externo de Portugal y Francia, ya que el gran número de *Chambres* regionales francesas configura un sistema de control territorial más proclive a una diversidad efectiva que el mucho más reducido escenario portugués de control externo. Además, el ya mencionado entorno local francés, integrado por no solo un gran número de Administraciones Locales, *communes*, sino también por un muy abundante universo de otras entidades con competencias para atender a una gran variedad de cometidos, le confiere a este sistema nacional un comportamiento fiscalizador sensiblemente más heterogéneo que al establecido en Portugal.

En cualquier caso, hemos de manifestar que la existencia de numerosas limitaciones, tanto internas como externas a los órganos de fiscalización, en general, no justifica el que se exima a todos los agentes de la actividad pública de un mayor esfuerzo con el fin de lograr los objetivos que deben primar en los trabajos de esta naturaleza. Por lo tanto y de una forma coherente con lo indicado, tanto los Tribunales Centrales de Cuentas como el resto de los órganos de control externo que configuran los sistemas de fiscalización en estos países, como órganos encargados del control externo, deben abordar en sus fiscalizaciones el problema de la transparencia de los presupuestos, de su ejecución, de la situación financiera subsiguiente y del adecuado empleo de los recursos en la totalidad del universo público local

con el fin de evitar lagunas y oscuridades que desvirtúen la imagen fiel que, de las entidades controladas, ha de derivarse de la lectura de sus estados financieros.

4. REFERENCIAS LEGALES

Francia

- Code des juridictions financières.
- Code general des collectivites territoriales.
- Loi n° 82-213 du 2 mars 1982 relative aux droits et libertés des communes, des départements et des régions.
- Loi ordinaire 63-156 du 23/02/1963. Loi de finances pour 1963: loi 63-156 du 23-02-1963 (2^{ème} partie: moyens des services et dispositions spéciales).
- Loi ordinaire 88-13 du 5 janvier 1988. Loi d'amélioration de la décentralisation.
- Loi ordinaire 90-55 du 15 janvier 1990 relative a la limitation des depenses electorales et a la clarification du financement des activites politiques.
- Loi ordinaire 92-125 du 6 fevrier 1992 d'orientation relative a l'administration territoriale de la republique.
- Loi n° 94-1040 du 2 décembre 1994 relative à la partie Législative des livres I et II du code des juridictions financières.
- Loi organique n° 94-1132 du 27 décembre 1994 relative à certaines dispositions législatives des livres I et II du code des juridictions financières.
- Loi ordinaire 95-125 du 8 fevrier 1995 relative a l'organisation des juridictions et a la procedure civile, penale et administrative.
- Loi n° 95-851 du 24 juillet 1995 relative à la partie Législative du livre III du code des juridictions financières.
- Loi ordinaire 96-314 du 12 avril 1996 portant diverses dispositions d'ordre economique et financier.
- Loi 2000-321 du 12 avril 2000 relative aux droits des citoyens dans leurs relations avec les administrations.
- Loi ordinaire 2001-1248 du 21 december 2001 relative aux chambres régionales des comptes et à la Cour des Comptes.

– Décret en Conseil d’Etat 2002-1201 du 27 septembre 2002 portant modification du code des juridictions financières (partie Réglementaire).

– Loi ordinaire 2004-193 du 27 février 2004 complétant le statut d’autonomie de la Polynésie française.

– Ordonnance n° 2004-728 du 22 juillet 2004 complétant le statut d’autonomie de la Polynésie française.

– LOI n° 2004-809 du 13 août 2004 relative aux libertés et responsabilités locales.

Portugal

– Constituição da República Portuguesa, de 2 de abril de 1976.

– Lei 14/96, de 20 de Abril, alarga o âmbito da fiscalização sucessiva.

– Lei Constitucional n° 1/97, de 20 de setembro (Quinta revisão constitucional).

– Lei n° 98/97, de 26 de Agosto, Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas (LOPTC).

– Regulamento da 2ª Secção do Tribunal de Contas, aprovado pela Resolução n° 3/98-2º S, de 4 de Junho.

– Lei n° 42/98, de 6 de Agosto, Lei das Finanças Locais (LFL).

– Lei n° 87-B/98, de 31 de Dezembro, 1ª alteração da LOPTC y da LFL.

– Decreto-Lei n° 54-A/99, de 22 de Fevereiro, pelo que se aprova o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL).

– Regulamento Interno do Tribunal de Contas, aprovado pelo Plenário Geral, na Sessão de 28 de Junho de 1999.

– Lei n° 162/99, de 14 de Setembro, 1ª alteração do Decreto-lei n° 54-A/99, de 22 de Fevereiro.

– Lei n° 3-B/2000, de 4 de Abril, 2ª alteração da LFL.

– Lei n° 1/2001, de 4 de Janeiro, 2ª alteração do LOPTC.

– Lei n° 15/2001, de 5 de Junho, 3ª alteração da LFL.

– Resolução n° 04/2001-2ª S., do Plenário Geral do Tribunal de Contas de 12 de Julho de 2001, pela que se aprova as Instruções n° 01/2001-2º S- Instruções para a organização e documentação das

contas das autarquias locais e entidades equiparadas, abrangidas pelo Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL).

- Lei nº 94/2001, de 20 de Agosto, 4ª alteração da LFL.
- Lei Organica nº 2/2002, de 28 de Agosto, 5ª alteração da LFL.
- Resolução nº 6/02-2ª S., do Plenário da 2ª Secção de 5 de Dezembro de 2002, pela que se aprova o Programa Anual da 2ª Secção para 2003.
- Resolução nº 3/03-2ª S., do Plenário da 2ª Secção de 4 de Dezembro de 2003. Remessa de contas ao Tribunal de Contas em 2004.
- Resolução nº 4/04-2ª S., do Plenário da 2ª Secção de 9 de Dezembro de 2004. Remessa de contas ao Tribunal de Contas em 2005.
- Portaria nº 42-A/2005, de 17 de Janeiro. Actualiza as remunerações dos funcionários e agentes da administração central, local e regional, actualizando os índices 100 e as escalas salariais em vigor, bem como as tabelas de ajudas de custo, subsídios de refeição e de viagem e marcha e as pensões a cargo da Caixa Geral de Aposentações.
- Resolução nº 04/05-2ª S., do Plenário da 2ª Secção de 30 de Novembro de 2005. Remessa de Contas ao Tribunal em 2006.
- Resolução nº 01/05-PG, aprovado pelo Plenário Geral do Tribunal de Contas em sessão de 20 de Dezembro de 2005, pela que se aprova o Programa Anual da Secção Regional do Tribunal de Contas dos Açores para 2006.
- Resolução nº 02/05-PG, aprovado pelo Plenário Geral do Tribunal de Contas em sessão de 20 de Dezembro de 2005, pela que se aprova o Programa Anual da Secção Regional do Tribunal de Contas da Madeira para 2006

España

- Constitución Española, de 29 de diciembre de 1978.
- Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas.
- Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local.
- Ley 6/1984, de 5 de marzo, de la Sindicatura de Comptes de Catalunya.
- Ley 4/1984, de 2 de mayo, de la Audiencia de Cuentas de Canarias.

– Ley Foral 19/1984, de 20 de diciembre, reguladora de la Cámara de Comptos de Navarra.

– Ley 6/1985, de 11 de mayo, de la Sindicatura de Comptes de la Generalitat Valenciana.

– Ley 6/1985, de 24 de junio, del Consello de Contas de Galicia.

– Ley 1/1987, de 18 de febrero, de la Sindicatura de Cuentas de las Islas Baleares.

– Sentencia 27/1987, de 27 de febrero, del Pleno del Tribunal Constitucional, en el recurso de inconstitucionalidad número 11/1984, contra la Ley 2/1983, de 4 de octubre, de la Generalidad Valenciana, por la que se declara de interés general para la Comunidad Valenciana determinadas funciones propias de las Diputaciones Provinciales.

– Ley 1/1988, de 5 de febrero, del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas.

– Ley 1/1988, de 17 de marzo, de la Cámara de Cuentas de Andalucía.

– Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

– Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria.

– Ley 38/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales.

– Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, de 17 de julio de 1990, por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local.

– Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda, de 28 de diciembre de 1990, por la que se crea una Comisión para la elaboración de Principios y Normas de Contabilidad Pública.

– Ley 15/1991, de 4 de julio, de modificación de la Ley 6/1984, de 5 de marzo, de la Sindicatura de Comptes de Catalunya.

– Ley 5/1993, de 27 de diciembre, de la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha.

– Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, de 6 de mayo de 1994, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública.

- Resolución de la Intervención General de la Administración del Estado, de 1 de septiembre de 1998, por la que se ordena la publicación de la Resolución que aprueba las Normas de Auditoría del Sector Público.
- Ley 11/1999, de 29 de abril, de la Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid.
- Ley 4/2001, de 24 de mayo, por la que se modifica la Ley 1/1988, de 17 de marzo, de la Cámara de Cuentas de Andalucía.
- Ley 10/2001 de 18 de junio, de la Cámara de Cuentas de Aragón.
- Ley 47/2003, de 23 de noviembre, General Presupuestaria.
- 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.
- Orden EHA/4024/2004, de 23 de noviembre, por la que se aprueba la Instrucción del Modelo Básico de Contabilidad Local.
- Orden EHA/4041/2004, de 23 de noviembre, por la que se aprueba la Instrucción del Modelo Normal de Contabilidad Local.
- Orden EHA/4042/2004, de 23 de noviembre, por la que se aprueba la Instrucción del Modelo Simplificado de Contabilidad Local.