

Victor Manteca Valdelande
 Doctor en Derecho

La cámara de Cuentas de Aragón



1) Introducción

La Ley 10/2001 de 18 de junio de creación de la Cámara de Cuentas de Aragón¹ constituye un paso significativo en el desarrollo del autogobierno aragonés mediante el control de la actividad financiera en este ámbito autonómico.

El texto tiene su fundamento en el propio Estatuto de Autonomía de Aragón que atribuye a las Cortes el examen, enmienda, aprobación y control del presupuesto².

Por otra parte el mismo Estatuto dispuso que una Ley de Cortes de Aragón regularía las normas de organización y procedimiento para asegurar la rendición de cuentas de la Comunidad Autónoma, que deberán someterse a la aprobación de aquellas, sin perjuicio del control que corresponde al Tribunal de Cuentas³.

La Cámara de Cuentas de Aragón⁴ se configura como un órgano técnico, dependiente de las Cortes de Aragón, al que corresponde la fiscalización externa de la gestión económico-financiera, contable y operativa del sector público de la Comunidad Autónoma de Aragón⁵. Todo ello sin perjuicio de las competencias del Tribunal de Cuentas, al que la Constitución, como

¹ Boletín Oficial del Aragón núm. 76 de 27.6.2001 BOE núm. 164 de 10.7.2001.

² Artículo 55-2 de la Ley Orgánica 8/1982 de 10 de agosto Estatuto de Autonomía de Aragón.(BOE núm. 195 de 16.8.1982).

³ Artículo 55-3.

⁴ Mediante enmienda núm. 1 del Grupo Parlamentario Popular se pretendió cambiar el título de la institución por el de Sindicatura de Cuentas de Aragón enmienda que fue rechazada.

⁵ Artículo 1.

hemos visto, atribuye el carácter de supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público.

El artículo 2 de la Ley realiza a este efecto una enumeración de los entes que componen el sector público de la Comunidad Autónoma:

La Administración de la Comunidad Autónoma de Aragón, sus Organismos públicos, empresas y demás entes recogidos en el artículo 8 de la Ley de Hacienda de la Comunidad Autónoma de Aragón⁶.

Las Entidades Locales de Aragón, así como los Organismos, empresas, consorcios y demás entes dependientes de las mismas.

Aquellas entidades y Organismos públicos no incluidos en los apartados anteriores y que tengan a su cargo la gestión o manejo de fondos públicos del sector público aragonés.

Cuantos órganos y entidades sean incluidos por Ley⁷.

2) Funciones de la Cámara de Cuentas

La Ley establece la independencia y sumisión al Ordenamiento jurídico de la Cámara de Cuentas en el ejercicio de sus funciones.

Estas funciones son las siguientes:

La fiscalización externa⁸ de la gestión económica financiera y operativa⁹ del sector público de Aragón velando para que se ajuste al ordenamiento jurídico, a los principios contables y los criterios de eficacia, eficiencia y economía.

La Constitución española así como las normas de creación de otros OCEX, dan a los conceptos de eficacia, eficiencia y economía, su debida dimensión. Con otras palabras, todas estas disposiciones legales vienen a reconocer la necesidad de poner un énfasis especial en las tres e (eficacia, eficiencia y economía).

La Constitución en su artículo 31 dispone que el

⁶ La Ley 4/1986 de 4 de junio de Hacienda de la Comunidad Autónoma de Aragón (BOE núm. 181 de 30.7.1986) puesta al día por el Decreto Legislativo 1/2000 de 29 de junio del Gobierno de Aragón por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Hacienda de la Comunidad Autónoma de Aragón (BOA núm. 77 de 30.6.2000)..

⁷ La Ley orgánica 2/1988 de 12 de mayo del Tribunal de Cuentas establece en su artículo 4º que integran el sector público:

La Administración del Estado.

Las Comunidades Autónomas.

Las Corporaciones Locales.

Las Entidades Gestoras de la Seguridad Social.

Los Organismos Autónomos.

Las Sociedades Estatales y demás empresas públicas.

El artículo 6 del Texto refundido de la Ley General Presupuestaria establece que Son Sociedades Estatales a efectos de esta Ley:

Las Sociedades mercantiles en cuyo capital sea mayoritaria la participación directa o indirecta de la Administración del Estado o de sus Organismos Autónomos y demás entidades estatales de Derecho Público.

Las Entidades de Derecho Público con personalidad jurídica que por Ley hayan de ajustar sus actividades al ordenamiento jurídico privado.

Real Decreto Legislativo 1091/1988 de 23 de septiembre por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley General Presupuestaria (BOE núm. 234 de 29.9.1988. Corrección de errores BOE núm. 275 de 16.11.1988).

⁸ La Ley acoge con acierto, a nuestro juicio, el término fiscalización externa, tanto en el preámbulo como en el texto articulado, entendiendo que la fiscalización del sector público puede ser interna o externa. Hay opiniones que tratan de asignar el término fiscalización en exclusiva para la de carácter externo.

⁹ La fiscalización operativa o de gestión tiene como objeto verificar los siguiente:

Si se han conseguido los objetivos propuestos.

Si existen otras formas más económicas de obtener los niveles de servicio requeridos.

Si la Administración se encuentra correctamente gestionada.

Si la organización estudiada está obteniendo algo que vale lo que se está pagando por ello.

Si todos los servicios prestados son necesarios.

Si es necesario desarrollar nuevos servicios.

Si la medida de las realizaciones y el sistema presupuestario utilizado dan a los políticos una información adecuada y periódica a fin de que puedan conocer la eficacia, la eficiencia y la economía obtenidas.

gasto público realizará una gestión equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderá a los criterios de eficiencia y economía.

De modo consecuente con lo dispuesto en esta norma, todas las leyes que afectan a las entidades públicas de control externo se hacen eco de la importancia de tales criterios.

La Ley orgánica 2/1982 del Tribunal de Cuentas dispone que la función fiscalizadora del Tribunal se referirá al sometimiento de la actividad financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía¹⁰. En términos parecidos se expresan las diferentes disposiciones creadoras de los órganos de control externo autonómico¹¹.

La de asesoramiento a las Cortes de Aragón en materia de su competencia.

Emitir los dictámenes y resolver las consultas, que en materia económico-financiera y operativa le soliciten los entes que integran el sector público de la Comunidad Autónoma. Aquí se regula una función consultiva delimitada por la materia (económico-financiera).

Fiscalizar los procesos de privatización de las empresas y servicios públicos si los hubiere, comprobando además el cumplimiento de la legalidad y la transparencia de los mismos.

Desarrollar las funciones de fiscalización e instrucción que, por delegación, le encomiende el Tribunal de Cuentas.

Asimismo, la Cámara de Cuentas habrá de fiscalizar la gestión económico-financiera, contable y operativa de las Corporaciones Locales del ámbito territo-



rial aragonés, sin perjuicio de los controles que pueda ejercer el Tribunal de Cuentas, ni de la supremacía de éste evitando mediante las técnicas adecuadas la duplicidad innecesaria de actuaciones.

Corresponde a la Cámara de Cuentas de Aragón la fiscalización de la totalidad de los fondos públicos, entendiéndolos éstos como los gestionados por el sector público aragonés, así como subvenciones, créditos, avales u otras ayudas del sector público percibidas por personas físicas o jurídicas.

En un artículo diferenciado, la Ley regula, como competencias de la Cámara de Cuentas, la preparación y presentación de propuestas de normativa sobre el gobierno, régimen interior de la Cámara y personal

¹⁰ Artículo 90-1.

¹¹ Podemos mencionar entre otras la Ley 6/1984 de 5 de marzo de la Sindicatura de Cuentas de Cataluña (BOE núm. 83 de 6.4.1984) dispone en su artículo 2º entre las funciones de dicho órgano: g) analizar la utilización de los recursos disponibles atendiendo a menor costo en la realización del gasto y formular propuestas tendentes a mejorar los servicios prestados por el sector público de Cataluña, h) Fiscalizar el grado de cumplimiento de los objetivos propuestos en los diversos programas presupuestarios y en las memorias de las subvenciones, créditos, ayudas y avales e indicar, si cabe, las causas del incumplimiento.

La Ley Foral de 20 de Diciembre de 1984 de la Cámara de Comptos de Navarra (BOE núm. 24 de 28.1.1985) establece en su artículo 9º 1 C como finalidad de la misma el dar cuenta del resultado de sus estudios sobre: c) la actividad económico-financiera del sector público de la Comunidad Foral, atendiendo a la legalidad y racionalidad del gasto público siguiendo, entre otros, criterios de eficacia y economía.

La Ley de la Sindicatura de Cuentas de Valencia dispone en su artículo 8º-3 como fines de la Sindicatura los de: c) evaluar si la gestión de los recursos humanos, materiales y de fondos presupuestarios se ha desarrollado de forma económica y eficiente, d) evaluar el grado de eficacia en el logro de los objetivos previstos.

La Ley 1/1988 de 5 de febrero BOPV núm. 44 de 3.3.1988) en su artículo 9.3 al contemplar la fiscalización manifiesta que la misma se extenderá igualmente al examen de la eficacia y eficiencia.

La Ley 1/1988 de 17 de marzo de la Cámara de Cuentas de Andalucía (BOE núm. 83 de 6.4.1988) explícita en su artículo 4º-1 que son funciones propias de la Cámara a) fiscalizar la actividad económico-financiera del sector público de Andalucía velando por la legalidad y eficiencia b) fiscalizar el grado de cumplimiento de los objetivos propuestos en los diversos programas presupuestarios.

La cámara de cuentas de Aragón

a su servicio así como el desarrollo de las funciones relativas a dichas materias. Le corresponde asimismo la elaboración del proyecto de su presupuesto para someterlo a las Cortes¹².

Este conjunto de competencias que la Ley atribuye a la propia Cámara constituye un conjunto de garantías de la independencia institucional. Independencia sustentada en la capacidad para fijar, con autonomía, los medios personales, materiales y la regulación del desarrollo de sus funciones.

Como potestad específica de la Cámara de Cuentas, la Ley establece la facultad de recabar todos los contratos celebrados por las diferentes entidades del sector público aragonés así como los antecedentes que estime necesarios de los órganos de contratación. En el caso de que la Cámara de Cuentas apreciase una manifiesta infracción de la Ley, con perjuicio grave para el interés público, deberá dar inmediato conocimiento a las Cortes de Aragón y al órgano de gobierno de la entidad afectada a través de un informe extraordinario.

3) Organización de la Cámara de Cuentas de Aragón

La Cámara de cuentas de Aragón se constituye recogiendo la tradición institucional aragonesa del Maestre Racional¹³, como un órgano unipersonal a cuyo frente se encuentra el Auditor General de Aragón.

La Cámara de Cuentas está compuesta por los siguientes miembros:

El Auditor General de Aragón.

Los Auditores.

El Secretario General.

El Auditor General es elegido por las Cortes de Aragón por mayoría de tres quintos de sus miembros. El nombramiento se realiza por el Presidente de las Cortes publicándose en el Boletín Oficial de Aragón.

Como requisitos que garantizan la capacidad técnica para ser elegido Auditor General de Aragón se requiere ser titulado superior y tener reconocida competencia en el ámbito funcional de la Cámara de Cuentas mediante probada experiencia profesional de al menos diez años en estas materias¹⁴.

La Ley recoge como causas de incompatibilidad previa los supuestos de quienes en los dos años anteriores al nombramiento hayan estado comprometidos en algunos de los supuestos siguientes:

Las autoridades o funcionarios que tengan a su cargo la gestión, inspección o intervención de los ingresos, caudales y gastos del sector público aragonés.

Los particulares que excepcionalmente administran, recauden o custodien fondos o valores públicos.

El Auditor General estará sujeto por otra parte a las mismas causas de incapacidad, incompatibilidades y prohibiciones establecidas para los jueces.

La Ley incluye una serie de causas expresas de incompatibilidad (ostentar cargos políticos o representativos o de profesión remunerada).

Como una garantía más de la independencia, la Ley tasa las causas de remoción del cargo de Auditor General: finalización del mandato, renuncia aprobada

¹² Artículo 4.

¹³ El propio preámbulo recoge expresamente esta voluntad de entroncar con la tradición histórica de los órganos de control de cuentas a través de la figura de Maestre Racional institución procedente de la Administración siciliana introducida en la Corona de Aragón en 1283 reinando Pedro III y afianzada en 1293 durante el reinado de Jaime II, en 1344 reinando Pedro IV se redactaron las Ordenaciones de su Casa y Corte estructuradas en base a la regulación de los cuatro oficios principales: Mayordomo, Canciller, Maestre Racional y Camarlengo.

El Maestre Racional (del latín *Magister Racionalis* Maestro de Cuentas) era el contador mayor de la Corte, el administrador del patrimonio regio y el inspector o fiscalizador de todos los ingresos y gastos de la Hacienda real, correspondiéndole llevar las cuentas de estos ingresos y gastos, así como tomárselas a los oficiales públicos y palatinos.

A las órdenes del Maestre Racional se encontraban el Tesorero y el escribano de ración el primero se encargaba de recibir los ingresos procedentes de rentas, tributos y penas pecuniarias y atender los pagos que le mandara librar el Maestre Racional y rendir cuentas a éste mediante la presentación de comprobantes. Del Tesorero dependían varios lugartenientes y escribanos que llevaban los libros de contabilidad.

El escribano de ración por su parte se encargaba de realizar los pagos a los oficiales o servidores de la Corte y llevar las cuentas de los mismos.

GARCIA DE VALDEAVELLANO L. *Curso de historia de las Instituciones Españolas* Madrid 1973 p. 595.

¹⁴ Artículo 16 el apartado 2 del mismo artículo prevé la posibilidad de que se trate de un funcionario público en cuyo caso pasará a la situación de servicios especiales durante el desempeño de la función de Auditor General de Aragón.

por las Cortes de Aragón, incapacidad, incompatibilidad o incumplimiento de los deberes del cargo¹⁵ y, haber sido declarado por sentencia firme responsable civil, por dolo, o condenado por delito doloso.

La duración del mandato es de seis años al igual que en otros órganos de la misma naturaleza. Puede ser reelegido por una sola vez para un nuevo mandato¹⁶.

El artículo 20 regula las funciones del Auditor General consistentes en: representar a la Cámara de Cuentas judicial y extrajudicialmente, el ejercicio de la función fiscalizadora de la Cámara, aprobación y suscripción de todos los informes, propuestas, dictámenes y consultas elaborados por la Cámara en el ejercicio de sus funciones, autorizar y disponer del gasto, así como ordenar los pagos que correspondan a la Cámara de Cuentas y autorizar los documentos de formalización de ingresos, comparecer ante las Cortes para aclarar los informes, marcar las directrices anuales de fiscalización, nombrar a los Auditores y al Secretario General, dirigir los servicios de la Cámara, convocar pruebas selectivas, ejercer la potestad disciplinaria y adoptar la normativa precisa para cumplir los fines de la Cámara.

Los Auditores tienen carácter de miembros de la Cámara y son nombrados por el Auditor General.

La Ley de la Cámara de Cuentas de Aragón establece pues un régimen de elección inverso al de otros órganos de fiscalización en que primero son elegidos los miembros por el Parlamento y posteriormente el presidente es elegido entre ellos.

La Ley deja el número de auditores a determinación mediante norma de desarrollo reglamentario. Ahora bien, si no existiera previsión normativa al tiempo de la constitución de la Cámara, será el Auditor General quien deberá determinar *previa comparecencia ante las Cortes* el número de auditores. De todos modos esto podría ocasionar algunas situaciones dudosas.

Para poder ser nombrado Auditor es preciso ser titulado superior y haber desempeñado actividades

profesionales relacionadas con la fiscalización.

Se trata de un cargo de libre designación sometido a idéntico régimen de incompatibilidades que el previsto para el Auditor General o cuando éste les destituya de su cargo para lo cual ha de comparecer previamente ante las Cortes.

Los Auditores cuentan entre sus funciones la realización del control de las cuentas y de la gestión económica del sector público aragonés¹⁷ elevar al Auditor General las propuestas que estimen necesarias para un mejor desempeño del trabajo y todas aquellas funciones que éste les encomiende.

Aquí hay que entender que las funciones encomendadas se habrán de referir a materias de competencia de la Cámara de Cuentas.

El Secretario General de la Cámara de Cuentas, designado y cesado asimismo por el Auditor General, es un cargo de confianza para el que no se exigen requisitos especiales¹⁸, estando sometido a las mismas incompatibilidades que el resto del Altos cargos de la Comunidad Autónoma de Aragón.

Son funciones y competencias del Secretario General, la gestión de los servicios técnicos y administrativos de la Cámara de Cuentas bajo la dirección del Auditor General, la asistencia técnica y administrativa de todos los órganos de la Cámara, la elaboración del anteproyecto de presupuesto y los que el Auditor General le atribuya.

4) Desarrollo de la fiscalización

Entre los cuatro grupos de funciones que la Ley atribuye a la Cámara de Cuentas, la función primordial es la fiscalización de la actividad económica, presupuestaria, financiera y contable del sector público aragonés.

Esta fiscalización ha de abarcar la verificación de la legalidad y regularidad de los ingresos y gastos públicos y el análisis de la utilización de los recursos atendiendo al grado de cumplimiento de los objetivos, al coste de los medios elegidos para su consecución y a la

¹⁵ Apreciados por una mayoría de tres quintos del Pleno de las Cortes de Aragón.

¹⁶ Artículos 18 y 19.

¹⁷ Proponiendo al Auditor General para su estudio y elaboración los informes de fiscalización y las conclusiones a que hayan llegado en el ejercicio de la actuación fiscalizadora.

¹⁸ La Ley no menciona la exigencia de que tenga la condición de funcionario como hacen otras leyes autonómicas y la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

adecuación de su empleo¹⁹. Como hemos señalado anteriormente, la Ley da una prioridad al sistema de control operativo.

Para definir el ámbito competencial de un órgano fiscalizador puede adoptarse una configuración subjetiva, haciendo referencia a los sujetos fiscalizados, o bien una configuración objetiva haciendo referencia a las materias a fiscalizar (fondos públicos, subvenciones, créditos, avales, etc).

La Ley de la Cámara de Cuentas de Aragón adopta una postura mixta recogiendo tanto un listado de entidades a fiscalizar como una serie de hechos y materias objeto de fiscalización²⁰.

Así por un lado enumera en su artículo 2-1 los entes que componen el sector público autonómico de Aragón y por otro en el párrafo 3 atribuye a la Cámara la fiscalización de la totalidad de los fondos públicos²¹, así como de las subvenciones, créditos avales y otras ayudas del sector público aragonés, percibidos por personas físicas o jurídicas.

Cuestión que merece ser puntualizada, es la competencia de la Cámara de Cuentas de Aragón para fiscalizar las Entidades Locales de Aragón. El Tribunal Constitucional se manifestó en relación al control llevado a cabo por el Tribunal de Cuentas sobre la base del artículo 4-1c de su Ley orgánica, contemplado asimismo en la Ley de Bases de Régimen Local²², que no excluye el control por los OCEX. No obstante, vincula la participación de éstos a la existencia de competencia constitucional y estatutaria de las Comunidades Autónomas en materia de régimen local y, en concreto, en relación con las actividades financieras de los entes locales.

El Tribunal Constitucional justifica que la existencia de diversas fuentes que nutren las haciendas locales (entre ellas la participación en los tributos del Estado y de las Comunidades Autónomas) así como la

complementariedad de las mismas, hacen plenamente explicable la existencia de controles de legalidad, tanto en relación con la extensión y gestión de ingresos de carácter propio como con la utilización de los procedentes de otras fuentes. Incluso en conexión con los límites de la autonomía en materia económico-financiera, plantea el fundamento relativo a la defensa del patrimonio del Estado o de los Entes públicos, frente a sus administradores, defensa que limita los poderes de disposición de las Administraciones Públicas sujetándolas a un control incluso de oportunidad²³. La misma sentencia añade que esta actividad fiscalizadora no ha de interferir en la autonomía reconocida a los Entes Locales por el artículo 140 de la Constitución.

El Tribunal Constitucional además ha declarado que el principio de autonomía es compatible con la existencia de un control de legalidad sobre el ejercicio de las competencias realizado por el Estado o por las Comunidades Autónomas en los casos y forma predefinidos por el legislador habida cuenta de la posición de superioridad de uno y otra sobre las Entidades Locales, en una situación de subordinación o de dependencia cuasijerárquica respecto a la Administración estatal o autonómica. Sino de controles de carácter concreto, que habrán de referirse normalmente a supuestos en que el ejercicio de las competencias de la Entidad Local incidan en intereses generales concurrentes con los de aquellas.

En definitiva declaró que la fiscalización externa de las Corporaciones Locales por el Tribunal de Cuentas no supone la exclusión de otros órganos fiscalizadores de la actividad económico-financiera de esas Corporaciones.

A diferencia de lo dispuesto para la jurisdicción contable calificada de exclusiva por el artículo 17.1 de la Ley orgánica del Tribunal de Cuentas hay que

¹⁹ Además debe abarcar el control de la contabilidad pública comprobando que ésta refleje realmente la realidad económica del sujeto fiscalizado.

²⁰ Al igual que otras leyes reguladoras de los OCEX y del modelo seguido por el Tribunal de Cuentas.

²¹ Entendiendo éstos como los gestionados por el sector público aragonés.

²² Ley 7/1985 de 2 de abril Reguladora de las bases del Régimen Local (BOE núm.80 de 3.4.1985). Artículo 115 La fiscalización externa de las cuentas y de la gestión económica de las Entidades Locales corresponde al Tribunal de Cuentas con el alcance y condiciones que establece la Ley orgánica que lo regula y sin perjuicio de los supuestos de delegación previstos en la misma.

²³ STC 187/1988 de 7 de noviembre sobre recurso de inconstitucionalidad contra la Ley 6/1984 de 5 de marzo de la Sindicatura de Cuentas de Cataluña (BOE 17.11.1988).

entender que la Constitución y la Ley no han realizado reserva alguna exclusiva para dicho Tribunal en materia de fiscalización que estará compartida con los órganos autonómicos de fiscalización externa²⁴.

5) Procedimiento fiscalizador

Como cuestión previa al examen del desarrollo por la Ley de esta materia hay que hacer referencia a las diferentes fases en que se divide el trabajo de fiscalización, es decir la planificación, el estudio y evaluación del control interno, la ejecución del trabajo y la emisión del informe²⁵.

En la fase de planificación se programa y planifica el trabajo a fin de identificar los objetivos de la fiscalización a realizar.

La Ley de la Cámara de Cuentas de Aragón regula esta materia, dentro del título II Procedimiento de las Actuaciones y la estructura en cuatro capítulos relativos a la programación e inicio de la fiscalización, ordenación, instrucción y conclusión.

Con carácter previo, la Cámara de Cuentas ha de aprobar, de conformidad con su proyecto presupuestario un *Programa de Fiscalización* de cuya ejecución pueda derivarse un juicio suficiente sobre la calidad y regularización de la gestión económico-financiera, contable y operativa del sector público aragonés.

La Cámara de Cuentas ha de consultar previamente a las Cortes a fin de que éstas puedan manifestar las prioridades que a su juicio existan en el ejercicio de la función fiscalizadora, esto constituye un a muestra más de la estrecha vinculación a las Cortes de Aragón con que se ha configurado la Cámara de Cuentas.

En el caso del Tribunal de Cuentas, corresponde al Pleno la aprobación del Programa de fiscalización de cada año y elevarlo a la Comisión Mixta Congreso-Senado para relaciones con el Tribunal de Cuentas²⁶. El artículo 43 de las normas internas de fiscalización dispone por una parte que el Pleno establecerá los criterios generales para la planificación de las fiscalizaciones en el ejercicio siguiente²⁷.

La iniciativa fiscalizadora se atribuye en exclusiva

²⁴ Asimismo STC 18/1991 de 31 de enero sobre recursos de inconstitucionalidad contra la Ley gallega del Consejo de Cuentas (BOE núm. 48 de 25.2.1991).

La STC 214/1989 de 21 de diciembre (BOE núm. 10 de 11.1.1990, Corrección de errores BOE núm. 52 de 1.3.1990). Recuerda que fiscalización externa por parte del Tribunal de Cuentas no excluye la de otros órganos fiscalizadores de la actividad económico-financiera de las Corporaciones Locales.

²⁵ Normas Internas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas. Madrid 1997.

²⁶ Sobre esto ver NORMAS DE LAS MESAS DEL CONGRESO Y DEL SENADO SOBRE FUNCIONAMIENTO DE LA COMISIÓN MIXTA A LA QUE SE REFIERE LA DISPOSICIÓN TRANSITORIA PRIMERA DE LA LEY ORGANICA 2/1982 DE 12 DE MAYO, DEL TRIBUNAL DE CUENTAS. BOLETIN OFICIAL DE LAS CORTES GENERALES (Congreso de los Diputados núm. 21-I Serie H de 12.4.1983 (Modificadas por Resolución de las mismas mesas de 20 de febrero de 1989).

²⁷ Los Principios y normas de auditoría del sector público elaborados por la Comisión de Coordinación de los órganos de Control Externo del estado español, establece en el apartado 3.2 las normas sobre desarrollo de los principios relativos a la realización del trabajo de auditoría.

La planificación de un trabajo de auditoría consiste en la elaboración de un plan global en función de los objetivos del mismo. La naturaleza y características de la planificación varían según la naturaleza del organismo a auditar, del conocimiento de su actividad, de su entorno operativo, de la calidad del control interno y del tipo de auditoría a efectuar.

Como regla de preferencia las normas disponen que el organismo auditor deberá dar prioridad absoluta a las fiscalizaciones legalmente obligatorias, atender las peticiones parlamentarias y establecer un orden de prioridad para aquellas que le corresponda realizar.

El desarrollo del plan global deberá incluir:

La definición del tipo de auditoría a realizar.

La recopilación de información previa sobre:

El estudio de informes correspondiente a fiscalizaciones anteriores.

El conocimiento de la estructura organizativa y funcional de la unidad.

Los procedimientos y principios contables que le son aplicables.

El grado de fiabilidad del control interno.

La identificación de los sistemas operativos y contables a revisar.

La estimación de las áreas de riesgo.

La selección del equipo de auditoría idóneo y fijación del calendario de trabajo.

El Programa de Auditoría es un documento que proporciona una relación de controles y procedimientos a seguir para efectuar la auditoría y preparar el informe. Deberá elaborarse un programa escrito para cada área en que se divida el programa a realizar.

En la elaboración de cada programa deberá tenerse en cuenta:

La asignación de tareas concretas de los componentes de cada equipo.

El desglose del programa en función de los objetivos previstos.

La previsión de colaboración que se espera del organismo auditado.

La revisión sucesiva del programa.

La cámara de cuentas de Aragón

a la propia Cámara de Cuentas de Aragón. Sin embargo se prevé la posibilidad de que puedan interesar la actuación fiscalizadora o la emisión de informes de la Cámara de Cuentas, el Gobierno de Aragón, las Entidades Locales previo acuerdo de su respectivo Pleno y los grupos parlamentarios de las Cortes de Aragón.

Cuando haya tomado la decisión de iniciar las actuaciones fiscalizadoras la Cámara de Cuentas notificará esta decisión dirigiéndose en cada caso al Presidente del Gobierno de Aragón, a los Presidentes de las respectivas Entidades Locales o a los Directores o representantes legales de los Organismos, entidades o empresas.

El capítulo II del Título que examinamos en este epígrafe se refiere a la ordenación de la fiscalización, que se estructura enumerando las actuaciones de la función fiscalizadora, las facultades de la Cámara de cuentas y medidas frente a la falta de colaboración.

El ejercicio de la actuación fiscalizadora, por parte de la Cámara de Cuentas, exige la realización de las siguientes actuaciones:

Examen y comprobación de la Cuentas General de la Administración de la Comunidad Autónoma de Aragón, de las cuentas de las Entidades Locales y del resto de organismos públicos, empresas y entidades que componen el sector público aragonés.

Examen de los asuntos y documentos correspondientes a las ayudas concedidas por el sector público aragonés a personas físicas o jurídicas.

La Cámara deberá realizar en la contabilidad de los beneficiarios las comprobaciones que estime pertinentes a efectos de comprobar que las ayudas recibidas se hayan aplicado a la finalidad para la que fueron concedidas.

Las cuentas generales de la Comunidad Autónoma, de las Diputaciones provinciales, y de los Ayuntamientos de las capitales de provincia se revisarán anualmente, y el resto, en función de lo previsto

en el Programa anual de fiscalización de la Cámara de Cuentas o cuando se decida a instancia de las autoridades que contempla el artículo 6.2 de la Ley.

Con el epígrafe de facultades de la Cámara en ejercicio de la función fiscalizadora regula la Ley la facultad de requerir la colaboración y cooperación de todos los entes que forman el sector público de la Comunidad Autónoma aragonesa los cuales estarán obligados a prestarla.

Esta solicitud se materializará en la petición de datos, informes, documentos o antecedentes que considere oportunos.

La facultad de la Cámara se extenderá además a inspeccionar y comprobar toda clase de documentación de las oficinas públicas, libros, saldos y movimientos de caja y bancos, valores, dependencias, depósitos, almacenes y en general cuantos documentos, establecimientos y bienes considere necesarios.

En los casos en que se estime que ha habido falta de colaboración, la Cámara, además de ponerlo en conocimiento de las Cortes, podrá requerir conminatoriamente por escrito la documentación o información solicitada, proponer la exigencia personal de responsabilidades y comunicar el incumplimiento a los órganos de gobierno de la entidad afectada²⁸.

La fase de instrucción o desarrollo de la fiscalización, corresponde al examen de la documentación objeto del control. La revisión y examen permanente de las cuentas y del resto de documentación de rendición obligatoria al órgano fiscalizador forma parte de dicha fase.

En el caso de la Cámara deberá determinarse mediante desarrollo reglamentario o por asignación del Auditor General a que departamento o auditor corresponde realizar las funciones de fiscalización de cada grupo de cuentas²⁹. De este modo cada unidad controlará el proceso de rendición de las cuentas de las Entidades del sector público que tenga atribuidas sujetas a dicha obligación.

Junto con el calendario, el contenido íntegro de la planificación deberá incluirse en una memoria que tendrá que ser aprobada por el responsable de la auditoría antes de comenzar el resto del trabajo COMISIÓN DE COORDINACIÓN DE LOS ÓRGANOS PÚBLICOS DE CONTROL EXTERNO DEL ESTADO ESPAÑOL *Principios y normas de auditoría del sector público*: Valencia 1992.

²⁸ Artículo 10.

²⁹ El artículo 3º f de la Ley 7/1988 de 5 de abril de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas incluye como atribución del Pleno del Tribunal además de las que le confiere su Ley orgánica, f) establecer y modificar la organización departamental de la Sección de Fiscalización.

La Ley establece en el artículo 11 los plazos de presentación de las cuentas en la Cámara a los efectos de llevar a cabo actuaciones de fiscalización.

La Cuenta General de la Comunidad Autónoma de Aragón se presentará en la Cámara de Cuentas antes del 30 de junio inmediato posterior al ejercicio económico a que se refiera. El resto de cuentas³⁰ deberán presentarse dentro del mes siguiente a su aprobación por los respectivos Plenos y en todo caso antes de primeros de noviembre inmediato posterior al ejercicio económico a que se refieran.

Cuando se incumplan estos plazos de presentación la Cámara podrá además de comunicarlo a las Cortes requerir por escrito la presentación, proponer responsabilidades personales y comunicar el incumplimiento del plazo a los órganos de gobierno de la entidad afectada.

Presentada la Cuenta General de la Comunidad Autónoma en la Cámara, ésta procederá a su examen y comprobación debiéndose emitir informe definitivo en el plazo de seis meses.

No obstante, realizadas las actuaciones de fiscalización y antes de la emisión de cualquier informe definitivo, la Cámara comunicará a los organismos controlados, dirigiéndose a sus titulares, el resultado de su actuación.

Estos organismos fiscalizados tendrán un plazo que habrá de fijarse reglamentariamente para manifestar y efectuar las alegaciones que crean convenientes sobre los reparos y recomendaciones recogidos en el informe provisional de la Cámara de Cuentas y sobre las medidas que hubieran adoptado o tuviesen previsto adoptar.

Este trámite de alegaciones es una manifestación del principio contradictorio, que se encuentra recogido en la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas que dispone que una vez terminados los procedimientos de fiscalización y antes de que se redacte el proyecto de informe se pondrán de manifiesto las actuaciones practicadas a los responsables del sector o subsector público fiscalizado o a las personas o entida-

des fiscalizadas³¹.

El capítulo IV relativo a la conclusión de la fiscalización, cierra el Título relativo al procedimiento de actuaciones.

La fiscalización concluye con el informe que es el documento aprobado por el órgano fiscalizador —en este caso la Cámara de Cuentas— que recoge los resultados y conclusiones de la fiscalización.

El ejercicio de la función fiscalizadora de la Cámara de Cuentas se expone por medio de informes que, una vez aprobados por el Auditor General, pondrán fin a cada actuación.

Como contenido mínimo de los informes la Ley establece:

La observancia de la legalidad reguladora de la actividad económico-financiera del sector público y de los principios contables aplicables.

El grado de cumplimiento de los objetivos previstos y si la gestión, tanto económico-financiera como operativa, se ha ajustado a los criterios de eficacia, eficiencia y economía.

La existencia, en su caso, de infracciones, abusos o prácticas irregulares.

Las medidas que, en su caso, se propongan para la mejora de la gestión económico-financiera y operativa de las entidades fiscalizadas.

Las alegaciones y manifestaciones que, en su caso, hayan formulado las entidades fiscalizadas y no aceptadas por la Cámara de Cuentas.

El informe de fiscalización se ha de estructurar con una introducción que contenga al menos el programa o planificación, cual ha sido la iniciativa de la fiscalización, la denominación oficial de la entidad fiscalizada, el ejercicio o ejercicios económicos a que se refiere el informe y la naturaleza o régimen estatutario de la entidad fiscalizada. Un apartado relativo a los resultados de la fiscalización³². Un apartado de conclusiones que se dividirá en subapartados que se correspondan con cada uno de los objetivos o grupos de objetivos³³. Un apartado de recomendaciones en que se propongan, si proceden, medidas para la mejora de la ges-

³⁰ Las generales de la Comunidad Autónoma, las de las Diputaciones provinciales y Ayuntamientos de capital de provincia.

³¹ Artículo 71.

³² La exposición de los resultados se ha de acomodar a los objetivos de la fiscalización. En ella se describirán las deficiencias e irregularidades significativas detectadas, incluyendo las de control interno acompañadas de la información que permita formar una opinión sobre su naturaleza e importancia relativa.

Es importante distinguir en el informe con claridad lo que constituyan deficiencias en la gestión de las irregularidades propiamente dichas.

³³ Las conclusiones han de contener una síntesis de los resultados más relevantes de la fiscalización y valoración de los mismos. En las conclusiones se harán constar asimismo los incumplimientos que se hubieran detectado, mencionándose los indicios de responsabilidad contable que se hubieran apreciado.

ción económico-financiera de la entidad fiscalizada. Finalmente un apartado con los anexos que sean necesarios para la comprensión del texto del informe. Los datos del cuerpo del informe deberán mantener la necesaria correspondencia con la información recogida en los anexos.

La Ley de la Cámara de Cuentas de Aragón regula en su artículo 14 los informes definitivos disponiendo que el resultado de cada actuación fiscalizadora de la Cámara se expondrá por medio de un informe que será elevado a las Cortes de Aragón, remitido Tribunal del Cuentas y publicado en el Boletín Oficial de Aragón.

En los casos en que los informes se refieran a la gestión económico-financiera de las Entidades Locales, se dará traslado, además, a las propias Entidades Locales, a través de sus presidentes, a fin de que sus respectivos Plenos las conozcan y, en su caso, adopten las medidas que procedan.

La Cámara de Cuentas remitirá todos los informes al Gobierno de Aragón que éste haya interesado y aquellos relacionados con los entes citados en el artículo 2.1b.

Finalmente dispone la Ley que si en el ejercicio de la función fiscalizadora, la Cámara de Cuentas, advirtiera la existencia de indicios de responsabilidad contable o penal dará traslado respectivamente, al Tribunal de Cuentas o al Tribunal Superior de Justicia de Aragón, a efectos de su posible enjuiciamiento.

Respecto a la responsabilidad contable, objeto de la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas, se refiere a los supuestos que la originan (alcances, responsabilidad en el manejo de cuentas) ejerciéndose respecto de las cuentas que deban rendir quienes recauden, intervengan o administren, custodien, manejen o utilicen, bienes, caudales o efectos públicos³⁴.

Los efectos derivados de los procedimientos de enjuiciamiento contable se limitan exclusivamente a dicho ámbito, siendo compatible esta jurisdicción por los mismos hechos, con el ejercicio de la potestad disciplinaria y la actuación de la jurisdicción penal.

6) Régimen económico patrimonial y de personal

El régimen de la Cámara de Cuentas en materia económica, patrimonial, de contratación y de personal, será el que rijan para la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de Aragón en todo caso la Cámara se hallará sujeta al régimen de contabilidad pública³⁵.

El presupuesto de la Cámara de Cuentas, integrado en los de la Comunidad Autónoma, formará un servicio presupuestario de la Sección correspondiente a las Cortes de Aragón, constituyendo este extremo un elemento más demostrativo de la vinculación parlamentaria de la Cámara.

El patrimonio de la Cámara se integrará asimismo dentro del patrimonio de la Comunidad Autónoma aragonesa.

El personal al servicio de la Cámara estará integrado por funcionarios y por contratados laborales. El Auditor General podrá nombrar además en su gabinete hasta un máximo de dos personas como cargos de confianza o asesoramiento de naturaleza eventual.

Dentro de este apartado incluye la Ley una cláusula de incompatibilidad para el personal que realice funciones de auditoría que deberá abstenerse de participar en la fiscalización de instituciones, organismos o entidades con los que tenga relación o la haya tenido durante el periodo a fiscalizar si ello pudiera ser susceptible de causar interferencia en el trabajo de auditoría, debiendo en todo caso comunicarlo a su superior.

7) Relaciones de la Cámara con las Cortes de Aragón

En este apartado se regulan tanto las comparecencias del Auditor General ante las Cortes que lo hará cuantas veces sea requerido por éstas para ello, como el Informe anual ante las mismas Cortes. Este último deberá ser presentado anualmente ante las Cortes durante el primer trimestre del año y deberá incluir necesariamente: La valoración de la Cámara sobre la gestión anual del sector público de la Comunidad

³⁴ Artículo 15 de la Ley orgánica 2/1982 de 12 de mayo del Tribunal de Cuentas.

³⁵ Artículos 27 a 30 de la Ley.

Autónoma, una Memoria de las actuaciones realizadas y la liquidación del presupuesto.

Este informe se publicará en el Boletín Oficial de Aragón.

Finalmente, la Ley establece plazos para la elección del Auditor General y para la presentación en las Cortes de Aragón de un proyecto de Reglamento de Organización y Funcionamiento de la Cámara de Cuentas, hasta cuya entrada en vigor regirá la normativa aplicable al funcionamiento del Tribunal de Cuentas del Estado, en tanto no se oponga al contenido de la Ley de la Cámara de Cuentas de Aragón.

8) Epílogo

Como última reflexión hemos señalar que, si bien en el momento de redactarse estas líneas, la Cámara no se encuentra constituida la Ley aprobada supone un marco jurídico adecuado para su desarrollo que deberá ser completada en algunos aspectos, que se han mencionado así como otros adicionales y con la normativa Reglamentaria prevista en la misma. Ello servirá para que el control externo del sector público en Aragón venga a integrarse en el conjunto institucional de los controles externos autonómicos que con el del Tribunal de Cuentas conforman el control externo del sector público en España.

BIBLIOGRAFÍA

- ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA C. El control externo de las actividades económicas y financieras de las Comunidades Autónomas *PRESUPUESTO Y GASTO PÚBLICO* núm. 5.
- ASOCIACION ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS *Principios de organización de Sistemas: La función de control en las organizaciones* Madrid: 1989.
- BAYONA DE PEROGORDO J.J. *Temas de Derecho Presupuestario* Alicante: 1992.
- BERNARDINO BENITO LOPEZ J. Los principios de legalidad y eficacia en la legislación de los OCEX *AUDITORIA PUBLICA* núm. 7.
- BIGLINO CAMPOS P. Parlamento, Presupuesto y Tribunal de Cuentas *REVISTA DE LAS CORTES GENERALES* núm. 37.
- CANELLAS ANOZ B. Del oficio del Maestre Racional de la Cort en el reino de Aragón (1420-1458) *ARAGON EN LA EDAD MEDIA* núm. XII.
- COMISIÓN DE COORDINACION DE LOS ORGANOS PUBLICOS DE CONTROL EXTERNO DEL ESTADO ESPAÑOL *Principios y Normas de Auditoría del sector público*. Valencia: 1992.
- CRESPO Miguel Angel *Contabilidad Pública* Madrid: 1995.
- CUBILLO RODRIGUEZ C. Régimen jurídico y funciones del personal de los OCEX *AUDITORIA PUBLICA* núm. 8.
- DELGADO DEL RINCON L.E. Los órganos de control externo autonómicos como elemento asimétrico competencial; su pretendida función jurisdiccional *DEBATES CONTITUCIONALES* núm. 2.
- DELGADO DEL RINCON L.E. La función de enjuiciamiento contable de los órganos de control externo de las Comunidades Autónomas *REVISTA VASCA DE ADMINISTRACION PUBLICA* núm.55.
- DURAN ALBA J. F. *Hacia un modelo de relaciones entre los órganos de control externo y las Asambleas legislativas de las Comunidades Autónomas desde la lógica parlamentaria*. En Parlamento y Control del Gobierno Pamplona 1998.
- FERNANDEZ-JUNQUERA M. Notas sobre el Tribunal de Cuentas y las Comunidades Autónomas *PRESUPUESTO Y GASTO PÚBLICO* núm. 19.
- FERREIRO LAPATZA J.J. *Curso de Derecho Financiero español* Madrid:2000.
- GARCIA DE VALDEAVELLANO L *Curso de historia de las Instituciones Españolas* Madrid 1973.
- LOZANO MIRALLES J. Los OCEX y los medios de coerción *AUDITORIA PUBLICA* núm. 5.
- MANTECA VALDELANDE V. *Formación del control externo del sector publico en la España contemporánea. El Tribunal de Cuentas origen y evolución* Valencia: 2002.
- MANTECA VALDELANDE V. Organización Europea e Internacional de Instituciones Oficiales de Control Externo del Sector Público *NOTICIAS DE LA UNION EUROPEA* núm.198 julio 2001.

