



UNIVERSITAT DE
BARCELONA

ANÁLISIS DEL CONTROL INTERNO DEL CAPÍTULO I DE LA ORDEN EHA/3565/2008

Estudio de la fiscalización y contabilización de los recursos
humanos en las entidades locales

Trabajo de Fin de Grado

Sandra Ripoll Villena

NIUB: 16135486

Tutores del trabajo:

Juan Luis Domínguez y Maria Dolors Torregrosa

Doble grado en ADE y Derecho

Junio de 2017

RESUMEN Y PALABRAS CLAVE

El objetivo principal de este trabajo se basa en realizar un estudio del control interno en las entidades locales, concretamente del Capítulo I de la Orden EHA/3565/2008 que se dedica a la gestión de los gastos de personal en las entidades locales dada la gran representatividad de éstos sobre los gastos totales. La metodología consiste en analizar todos los factores que inciden en la fiscalización y contabilización mensual de la nómina, tales como las retribuciones en función del tipo de trabajador y la organización de los instrumentos de ordenación de cada ayuntamiento. Con todo ello, se propone un modelo a partir de la fiscalización previa plena, fiscalización previa limitada y fiscalización posterior plena mediante técnicas de muestreo para llevar a cabo el control interno más adecuado para la fiscalización mensual de la nómina. Finalmente, se analizan las fases de ejecución del gasto para plantear la ordenación óptima de la contabilización de la nómina.

Administración local	Ayuntamiento	Contabilización	Control interno
Fiscalización	Gasto de personal	Nómina	Recursos humanos

TITLE, ABSTRACT AND KEY WORDS

REVIEW OF THE INTERNAL CONTROL OF CHAPTER I FROM ORDER EHA/3565/2008: Study of the audit and accounting of human resources in local entities.

Nowadays, auditors in councils are increasing their responsibilities and functions because of the corruption growth during the last years in Spain. Therefore, this has led to stricter reviews of legality and an intense focus towards the search for an optimal method in expenditure management in all public sector.

The main aim of this project is to carry out a study of the internal control in local governments, especially of Chapter I from Order EHA/3565/2008, which is dedicated to management of personnel expenses in a local government, owing to the high representation of them over the total expenses.

The methodology consists of analysing all factors that influence in the audit and accounting of the monthly payslip, such as payments according to the type of worker and the organization of the management tools from each city council. With all that, it is proposed a method based on full control, limited control and full control *a posteriori* by means of sampling techniques to perform the most adequate internal control for the monthly inspection of the payroll. The goal is to mix those three systems so as to get the best attributes from each one. Furthermore, stages of implementation are analysed in order to raise an optimal management of the payslip accounting.

Local government	Council	Accounting	Internal control
Audit	Personal expenses	Payslip	Human resources

ABREVIATURAS

AP	Administración Pública
Art.	Artículo
BOP	Boletín Oficial de la Provincia
cap.	Capítulo
CC	Contingencias Comunes
CCAA	Comunidades Autónomas
CE	Constitución Española
CP	Contingencias Profesionales
DA	Disposición Adicional
DL	Decreto Legislativo
EELL	Entidades Locales
ET	Estatuto de los Trabajadores (RDL 1/1995)
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IT	Incapacidades Temporales
LBRL	Ley reguladora de las Bases del Régimen Local (Ley 7/1985)
LPGE	Ley de Presupuestos Generales del Estado
LRFP	Ley de medidas para la Reforma de la Función Pública (Ley 30/1984)
LRSAAL	Ley de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local
RD	Real Decreto
RPEL	Reglamento del Personal de las Entidades Locales
RPT	Relación de Puestos de Trabajo
RRHH	Recursos Humanos
SS	Seguridad Social
ss.	Siguientes
TREBEP	Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público
TRLGSS	Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social (RDL 8/2015)
TRLRHL	Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (RDL 2/2004)
TRRL	Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local (RDL 781/1986)
v.	Véase

ÍNDICE

CAPÍTULO I. NECESIDAD DE CONTROL INTERNO DE LOS GASTOS DE PERSONAL EN LAS ENTIDADES LOCALES	6
1. Mapa de los recursos humanos en las Administraciones Públicas Españolas ...	7
2. La clasificación económica de los gastos: especial referencia a los gastos de personal.....	8
3. Instrumentos de ordenación de la gestión de recursos humanos	9
3.1 <i>Plantilla.....</i>	10
3.2 <i>Relación de puestos de trabajo (RPT).....</i>	11
3.3 <i>Anexo de personal.....</i>	11
CAPÍTULO II. EL CONTROL INTERNO EN LAS ENTIDADES LOCALES	12
1. Fundamento de la necesidad de llevar a cabo un control interno	12
2. Nueva regulación del ejercicio del control interno de las entidades del Sector Público Local: el Real Decreto 424/2017	13
3. Formas de ejercicio del control interno.....	14
3.1 <i>Función interventora y tipología de fiscalización</i>	14
3.2 <i>Función de control financiero.....</i>	15
CAPÍTULO III. EL EMPLEADO PÚBLICO Y LOS TIPOS DE RETRIBUCIÓN	17
1. Régimen jurídico de los empleados de la entidad local.....	17
2. Retribuciones del personal de la Administración local: estructuración en atención al régimen jurídico de cada trabajador	19
2.1 <i>Retribuciones básicas.....</i>	20
2.2 <i>Retribuciones complementarias.....</i>	22
2.3 <i>Otro tipo de retribuciones</i>	23
CAPÍTULO IV. INCIDENCIAS DETECTADAS POR ÓRGANOS EXTERNOS CON RELACIÓN AL GASTO DE PERSONAL GRACIAS A LA FISCALIZACIÓN DE CUMPLIMIENTO	24
1. Incidencias constatadas por la <i>Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana</i>	25
2. Incidencias constatadas por el <i>Consello de Contas de Galicia</i>.....	26

CAPÍTULO V. SISTEMA ÓPTIMO DE FISCALIZACIÓN Y CONTABILIZACIÓN DE LA NÓMINA.....	28
1. La nómina: conceptualización y proceso de elaboración	28
2. Los estados justificativos de la nómina	30
2.1 <i>Tipos de variaciones que puede sufrir la nómina</i>	<i>30</i>
2.2 <i>Mención especial a las bajas por incapacidades temporales.....</i>	<i>30</i>
3. Propuesta de sistema óptimo de fiscalización de la nómina (I): el informe de fiscalización.....	33
3.1 <i>Competencia del órgano de aprobación</i>	<i>33</i>
3.2 <i>Acreditación de las variaciones</i>	<i>34</i>
3.3 <i>Acreditación de la efectiva prestación de servicios.....</i>	<i>36</i>
3.4 <i>Verificar el “cuadre” aritmético de la nómina con la del mes anterior más las variaciones.....</i>	<i>36</i>
3.5 <i>Las incapacidades temporales (IT).....</i>	<i>38</i>
3.6 <i>Existencia de consignación presupuestaria suficiente</i>	<i>39</i>
4. Propuesta de sistema óptimo de fiscalización de la nómina (II): en función de la tipología de fiscalización	39
4.1 <i>Fiscalización previa plena de todos los expedientes de altas, bajas o modificaciones definitivas.....</i>	<i>39</i>
4.2 <i>Fiscalización previa limitada para el expediente de nómina mensual.....</i>	<i>39</i>
4.3 <i>Fiscalización plena a posteriori mediante técnicas de muestreo de expedientes individuales de la nómina</i>	<i>40</i>
4.3.1 <i>Detalle de las etapas del muestreo elegido</i>	<i>41</i>
4.3.2 <i>Conclusiones del análisis.....</i>	<i>43</i>
5. Propuesta de sistema óptimo de contabilización de la nómina	44
5.1 <i>Fases de ejecución del presupuesto (gasto).....</i>	<i>44</i>
5.2 <i>Sistemática propuesta para la contabilización de la nómina</i>	<i>45</i>
CONCLUSIONES.....	47
LISTA DE REFERENCIAS	49

INTRODUCCIÓN

El control interno en las Administraciones Locales es considerado cada vez más una de las herramientas clave para la organización y la consecución de los objetivos que se plantean los Ayuntamientos. Concretamente, una de las partes más importantes de una organización la constituye el capital humano y dos de los factores principales por los que se acentúa su importancia son en primer lugar, la gran diversidad de los tipos de personal que integran las Administraciones Locales, cosa que explica la gran diferencia de regímenes jurídicos a los que pueden estar sujetos los trabajadores; y en segundo lugar, el elevado número de personas que trabajan en una entidad local. Si bien, a todo ello cabe añadirle el gran peso de las retribuciones públicas que representan sobre el total y que la importancia del ámbito del control interno en el sector público es cada vez más patente.

La justificación de la elección de este tema se basa en que, actualmente, no existe un sistema generalizado por la normativa que regule la manera de cómo se debe llevar a cabo el control interno en las entidades locales; aunque sí un deseo de reforzar este control –pues en 2018 entrará en vigor un nuevo reglamento referente a la materia–. En este marco y aprovechando la realización de mis prácticas externas en el Ayuntamiento de Esplugues, perteneciente al Área Metropolitana de Barcelona, he tenido la oportunidad de observar desde una perspectiva interna todo el funcionamiento de los diferentes tipos de fiscalización. Dada la situación, el objetivo fundamental de este proyecto es proponer un modelo óptimo de fiscalización de la nómina en las administraciones locales que sea extrapolable a cualquier ayuntamiento, si ello es posible, ya sea en relación con todos los ayuntamientos o estratificando por características relevantes a los que les sea aplicable un procedimiento de control determinado u otro.

Corresponde ahora abordar la ordenación que se seguirá en el presente trabajo: en primer lugar, se expone el panorama actual tanto en base a la necesidad de llevar a cabo el control interno en las entidades locales como en cuanto a la repartición de los trabajadores de las entidades locales en el sector público. Seguidamente, se describen los instrumentos necesarios para el control interno en las entidades locales y la tipología de fiscalización existente. A continuación, se exponen casos reales de incidencias constatadas gracias a la realización del control de los recursos humanos con el fin de fundamentar la importancia que tiene realizar una buena fiscalización. La última parte del trabajo consiste en analizar y proponer un desglose de los pasos a seguir para una óptima fiscalización y contabilización de los recursos humanos en cuanto a dos ámbitos: el primero de ellos relativo a los actos administrativos necesarios para la comprobación de la legalidad y, el segundo, referente a la verificación numérica de los importes percibidos por parte de los trabajadores. Finalmente, en las conclusiones se ofrece una propuesta de modelo óptimo para el control interno de los recursos humanos en las entidades locales.

Por último, agradezco toda la orientación recibida por parte de mis tutores de trabajo de fin de grado, Juan Luis Domínguez y Maria Dolors Torregrosa. Asimismo, quiero mostrar también mi agradecimiento al Interventor General del Ayuntamiento de Esplugues, Fco. Javier Vicén, por su colaboración y su disposición permanente a ayudar, ya que gracias a su experiencia este estudio ha sido posible.

CAPÍTULO I. NECESIDAD DE CONTROL INTERNO DE LOS GASTOS DE PERSONAL EN LAS ENTIDADES LOCALES

Los gastos de personal en una entidad local representan aproximadamente un 30% de los gastos totales de una Administración local, por ello, es preceptivo llevar a cabo un estudio detallado para conocer de donde provienen todas las variaciones que se producen entre un mes y otro en cuanto a las retribuciones del personal, pues la gestión de estos gastos se considera crucial a la hora de administrar recursos públicos.

La planificación de los Recursos Humanos tiene por objetivo contribuir a la eficacia en la prestación de los servicios y a la eficiencia en la utilización de los recursos económicos de los que se disponen mediante la formación, promoción profesional, dimensionamiento adecuado de los efectivos y su mejor distribución. Además, este control interno se realiza para dar cumplimiento a los siguientes preceptos de la Constitución Española:

ARTÍCULOS CE	IDEA PRINCIPAL
9.3	Sometimiento de la AP al régimen legal vigente.
31.2	Asignación equitativa de los recursos públicos con la eficiencia y economía en su programación y ejecución.
103.1	La AP debe servir con objetividad los intereses generales y actuar conforme los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sumisión plena a la ley y al derecho.
135	Principio de estabilidad presupuestaria.

La planificación de los RRHH en la AP tiene unas particularidades que convierten tal gestión en algo más complicado respecto de la planificación de los recursos humanos en cualquier otra entidad de carácter privado.

Según PALOMAR OLMEDA, la problemática se plasma en cuanto a la **complejidad del sistema de la Administración Pública**¹, pues éstas están sometidas a la dirección del Gobierno y cada una de ellas debe presentar cierta homogeneidad a la hora de alcanzar los objetivos de la organización. En consecuencia, esto afecta en gran medida a las decisiones relativas a la presupuestación, sobre todo aquellas referentes al personal de las Administraciones ya que, como se ha hecho relevante anteriormente, suponen un alto porcentaje de los gastos que acarrea una entidad pública.

¹ Palomar Olmeda, A. (2016). *Derecho de la función pública. Régimen jurídico de los funcionarios públicos* (11ª ed). Madrid: Dykinson, p.188.

1. Mapa de los recursos humanos en las Administraciones Públicas Españolas

La Administración local española presenta un amplio panorama en cuanto a los recursos humanos. Como se verá explícitamente en el siguiente capítulo, éstos se pueden integrar de manera general en tres grupos diferenciados: funcionarios (de carrera e interinos), personal laboral (fijo o temporal) y otro personal (englobando todo aquello que no se encuadra en las anteriores categorías).

CUADRO 1. Personal al servicio de las Administraciones Públicas españolas

NIVEL DE ADMINISTRACIÓN	NÚMERO EFECTIVOS	PORCENTAJE
Administración Pública estatal	524.314	20,78 %
Administración de las CCAA	1.298.132	51,46 %
Administración Local	547.825	21,71 %
Universidades	152.548	6,05 %
TOTAL	2.522.819	100,00

Fuente: Boletín Estadístico del Registro Central de Personal, 01/07/2016

CUADRO 2. Personal al servicio de las Administraciones Públicas por tipología de personal

NIVEL DE ADMINISTRACIÓN	Funcionarios	%	Personal laboral	%	Otro personal	%	TOTAL
Administración Pública estatal	425.942	81,24	87.462	16,68	10.910	2,08	524.314
Administración de las CCAA	833.094	64,17	134.206	10,34	330.832	25,49	1.298.132
Administración Local	206.893	37,77	295.184	53,88	45.748	8,35	547.825
Universidades	68.866	45,14	76.101	49,89	7.581	4,97	152.548
TOTAL	1.534.795	60,83	592.953	23,51	395.071	15,66	2.522.819

Fuente: Boletín Estadístico del Registro Central de Personal, 01/07/2016

El personal de la Administración local engloba un 21,71% de los recursos humanos dedicados a la Administración pública española (CUADRO 1) y uno de los datos más relevantes y sorprendentes es que, tal y como se muestra en el CUADRO 2, la Administración

local sufre una fuerte *laboralización*² muy diferenciada a los otros niveles de administración (un 53,88% de laborales frente al 37,77% de los funcionarios), el dato que más se asemeja es el relativo a las Universidades, las cuales tienen un porcentaje muy equitativo en cuanto a funcionarios y laborales.

«La fuerte laborización se debe a su naturaleza de Administración de proximidad, responsable de la gestión de muchos servicios públicos, lo que ha inclinado a los políticos locales a preferir la selección de personal laboral, en principio más idóneo para una gestión más flexible y operativa que la permitida en el estatuto funcionarial». (RODRÍGUEZ ÁLVAREZ, 2005, P. 273).

La laborización no sólo llama la atención por el hecho de incrementar el personal laboral en las Administraciones Públicas, sino que hay que tener en cuenta el crecimiento de los planes de empleo, figura puramente de carácter laboral que consiste en un proceso de reestructuración o reordenación de trabajadores de manera temporal.

En consecuencia, muchos autores sobre la materia han llegado a la conclusión de que esta gran representación de personal laboral puede ser un problema ya que no casa con la idea de separación del poder político respecto de la AP, dos ideas que siempre se han pretendido desvincular dotando al funcionariado de un régimen jurídico diferente a fin de conseguir un orden lógico y equitativo en la elección de éstos para un puesto de trabajo en la AP.

2. La clasificación económica de los gastos: especial referencia a los gastos de personal

Los criterios y niveles de la clasificación económica de los gastos de personal de una entidad local se definen según el art. 5 de la Orden EHA/3565/2008³, y tal división trata de reflejar la naturaleza del gasto previsto, independientemente del órgano a quién correspondan o los objetivos a lograr con ellos. La primera separación se hace entre gastos corrientes, de capital y financieros, que a su vez se clasifican correlativamente en los siguientes niveles: por capítulos, por artículos, por conceptos, por subconceptos y, en último lugar por partidas. La materia objeto de estudio de este trabajo se focaliza en el capítulo I y cada artículo engloba una agrupación de conceptos.

² Término utilizado para designar la cada vez más acentuada presencia de personal laboral en el seno de la Administración Pública.

³ «1. La clasificación económica del gasto agrupará los créditos por capítulos separando las operaciones corrientes, las de capital y las financieras.

2. Atendiendo a su naturaleza económica, los capítulos se desglosarán en artículos, y éstos, a su vez, en conceptos, que se podrán subdividir en subconceptos.

3. Los créditos se clasificarán de acuerdo con la estructura que, por capítulos, artículos, conceptos y subconceptos, se detalla en el anexo III de la presente Orden» [...]

CUADRO 3. Clasificación económica del Capítulo I

CAPÍTULO	ARTÍCULO	DENOMINACIÓN
1		Gastos de personal
	10	Órganos de gobierno y personal directivo
	11	Personal eventual
	12	Personal funcionario
	13	Personal laboral
	14	Otro personal
	15	Incentivos al rendimiento
	16	Cuotas, prestaciones y gastos sociales a cargo del empleador

Fuente: Manual "Haciendas Locales".

Justificando con más evidencia la importancia de llevar a cabo un estudio pormenorizado de los gastos de personal integrados en una entidad local, se puede observar en el CUADRO 4 el elevado porcentaje que representan éstos sobre el total de gastos que los Ayuntamientos establecen en su presupuesto (tendremos en cuenta los últimos datos disponibles, comprendidos entre 2011 y 2014), en cada año representan cerca de un 30% sobre el total de gastos, con lo cual, ello explica su necesidad de establecer un control interno.

CUADRO 4. Gastos de personal sobre el total de gasto total en las Entidades Locales
(en millones de euros)

	2011	2012	2013	2014
GASTOS DE PERSONAL	2.773,74	2.694,51	2.638,22	2.638,48
TOTAL DE GASTOS	8.624,50	8.521,26	8.290,74	9.010,92
PORCENTAJE	32,16%	31,62%	31,82%	29,28%

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos proporcionados por IDESCAT, Generalitat de Catalunya.

3. Instrumentos de ordenación de la gestión de recursos humanos

El Título V del TREBEP (Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público) se divide en tres capítulos, de entre los cuales nos centramos en el capítulo I, "**Planificación de los Recursos Humanos**" que sirve como sistema de orientación para organizar este ámbito. El art. 69.1 determina que «*la planificación de los recursos humanos en las Administraciones Públicas tendrá como objetivo contribuir a la consecución de la eficacia en la prestación de los servicios y de la eficiencia en la utilización de los recursos económicos disponibles mediante la dimensión adecuada de sus efectivos, su mejor distribución, formación,*

promoción profesional y movilidad». Si bien, también establece los instrumentos de planificación que se usarán para ordenar la gestión de personal, éstos son:

- Plantilla
- Relación de Puestos de Trabajo (RPT)
- Oferta de Empleo Público
- Registro de personal
- Sistemas de Racionalización de los Recursos Humanos
- Anexo de personal

De entre todos, centramos el estudio en tres de ellos: plantilla, RPT y anexo de personal, pues son los que afectan a la cuantificación de la nómina mensual.

3.1 *Plantilla*

Se trata de un inventario de todos los efectivos que existen o pueden existir (porque haya vacantes) en la entidad local. Éste se clasifica en escalas, subescalas, clases y categorías para cada empleado público⁴. Según el art. 126 TRRL, en relación con el art. 90.1 LBRL, se establece que *«las plantillas se aprobarán con la aprobación del presupuesto y tendrán que responder a los principios de racionalidad, economía y eficiencia»*.

Por lo tanto, en ésta deben figurar todos los trabajadores, pero una cuestión controvertida que puede surgir es si igualmente es preciso incluir las plazas relativas al personal laboral temporal ya que entran en conflicto dos normas. Por una parte, el art. 16.3 RPEL determina que no es necesario incluir en la RPT el *«personal laboral fijo o temporal de temporada con carácter no habitual»* aunque sí requiere de la existencia de crédito presupuestario. Por otra parte, los arts. 25 RPEL y 126 TRRL responden a una idea de explicación detallada de la plantilla de las EELL, lo cual evoca a plantearnos que sí se incluyen los laborales temporales. Siguiendo el criterio de la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de diciembre de 1997, en un recurso de casación en interés de la ley, solo determinó tres requisitos para contratar ésta figura en las EELL y entre estos requisitos no se establecía la obligatoriedad de que figuraran en plantilla, por lo tanto, no hará falta incluir el personal laboral temporal en la plantilla.

En segundo lugar, otra problemática se plantea en cuanto a la fácil confusión entre plantilla i RPT, pues el RPEL es la única normativa que la define como una relación de plazas mientras que la normativa restante lo define como una relación de la totalidad de los puestos de trabajo, por tanto, definición parecida que la que se da para la RPT.

⁴ La STSJ Castilla y León, 26 de diciembre de 2000 determina que las plantillas *«responden al concepto de conjunto de puestos de trabajo que pueden ser cubiertos en un año presupuestario [...], será en el presupuesto de la Corporación donde se fijará el tope máximo de los créditos autorizados en los estados de gastos»*.

3.2 Relación de puestos de trabajo (RPT)

Según el art. 15 LRFP, «son el instrumento técnico a través del cual se realiza la ordenación de personal, [...] y se precisan los requisitos para el desempeño de cada puesto...», por lo tanto, la RPT sirve para concretar la organización de los RRHH en la entidad local, junto con las funciones a desempeñar, sus atribuciones y los requisitos para ocupar el puesto de trabajo. Este documento se aprueba anualmente adjunto con el presupuesto y se publica en el BOP i en el DOGC. Asimismo, la competencia está atribuida al Pleno de la corporación (art. 22.2.i LBRL) y para las grandes ciudades a la Junta General de Gobierno (art. 127.1.h LBRL), ambas son indelegables.

Una de las problemáticas a destacar es relativa a si se puede superar el límite de la LPGE y la normativa apunta a que puede ocurrir así, tal y como se determina en el art. 19.7 LPGE 2016⁵, pero sólo puede realizarse cuando tenga carácter singular y excepcional a la par que resulte imprescindible para el contenido de los puestos de trabajo.

La RPT puede sufrir modificaciones de la relación mediante AD+ o AD/ (v. cap. V apartado 5), si ello es necesario, se incorpora una memoria justificativa exponiendo que existe crédito suficiente minorando otros gastos (como puede ser por las vacantes no cubiertas).

3.3 Anexo de personal

Este documento se une al presupuesto de la entidad local (art. 168.1.c TRLRHL) y consiste en una relación valorada de los puestos de trabajo existentes en correlación con los créditos presupuestarios para los gastos de personal. En cuanto a los puestos de trabajo vacantes, no es necesario que incluyan su importe anual sino que sólo el periodo de tiempo previsto para que estén cubiertas (SAGALÉS GUILLAMÓN, 2013).

En este caso, puede resultar ambigua también la diferenciación entre la plantilla, la RPT y el anexo de personal. No obstante, la definición de este último se encuadra más con lo expuesto en el art. 7 de la Orden HAP/2105/2012.

⁵ Aún no ha sido aprobada la LPGE 2017, por lo que atendiendo al art. 134.4 CE «se considerarán automáticamente prorrogados los Presupuestos del ejercicio anterior hasta la aprobación de los nuevos».

CAPÍTULO II. EL CONTROL INTERNO EN LAS ENTIDADES LOCALES

1. Fundamento de la necesidad de llevar a cabo un control interno

La idea de “control” puede referirse a un gran conjunto de conceptos, lo primero que deberemos hacer será acotar su significado en cuanto a lo que haremos alusión a lo largo del trabajo. Fue en los años ochenta cuando se empezó a usar la idea de control tal y como la tenemos entendida ahora, pues surgieron las Normas de Auditoría del Sector Público y la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Conviene señalar que el control puede ser interno o externo; el primero de ellos se realiza conforme a los principios de control de cada entidad (liquidación del presupuesto, emisión de informes, rendición de la cuenta general,...) y posteriormente tiene lugar el control externo, que es ejercido en el Sector público por el Tribunal de Cuentas⁶ correspondiente a cada Comunidad Autónoma, que es el órgano supremo de fiscalización de la gestión económica⁷.

El Gobierno es el ente encargado de establecer las normas sobre los procedimientos de control, metodología, criterios, derechos y deberes del personal controlador y además, los órganos interventores de las Entidades Locales remitirán anualmente la Intervención General de la Administración del Estado un informe resumen de los resultados obtenidos en el control de cada ejercicio (art. 213 TRLRHL). La LPG además, determina que el ejercicio del control interno se llevará a cabo mediante la **función interventora y el control financiero** permanente los dos pilares fundamentales que se tendrán en cuenta en todo momento en este trabajo (*v. apartado siguiente*).

En el ámbito público es de gran relevancia el **control interno** que se realiza en una entidad local, este cometido queda atribuido al ejercicio del órgano interventor, el encargado de controlar que aquellos actos administrativos de contenido económico junto con los ingresos y gastos derivados de éstos se ajustan a las disposiciones normativas correspondientes. Asimismo, todo ello tiene un objetivo claro, y es que las operaciones que realice la entidad local disfruten de la seguridad necesaria para llevar a cabo los objetivos. La estructura del control interno se forma por el conjunto de criterios o principios que proporcionan la seguridad de que las operaciones que se llevan a cabo cumplen con los objetivos que se asignan a cada entidad local.

Para llevar a cabo este control interno, la herramienta principal de trabajo es el **presupuesto**, confeccionado «a través del proceso de autorización de los ingresos que lo financian, y posteriormente fijando el destino del gasto», así lo recalca VIÑAS BOSQUET (2015, p. 131). El presupuesto además, debe estar formado por el presidente de la entidad⁸

⁶ A nivel constitucional se consagra en el art. 136.1 y a nivel de normativa local en el art. 115 LBRL.

⁷ En el caso de Catalunya, el órgano fiscalizador de la gestión económica y correspondiente control de eficiencia es la *Sindicatura de Comptes* (art. 80 EC y art. 1 de la Ley 18/2010, de la *Sindicatura de Comptes*).

⁸ Art. 168 TRLRHL.

y tiene como objetivo autorizar a la entidad el importe máximo en que se puede incurrir en gastos. No obstante, es posible llevar a cabo el ajuste y modificación del presupuesto, y es que estas cantidades pueden ser superadas o suprimidas si las circunstancias que las determinaban cambian a lo largo del período de tiempo.

Por lo tanto, el control interno está íntimamente ligado con la **fiscalización**, que consiste en la comprobación de si la contabilidad, las cuentas anuales y otros estados financieros expresan fielmente la gestión y realidad patrimonial teniendo en cuenta las normas y principios que sean de aplicación.

En el sector público encontramos tres tipos de fiscalizaciones: fiscalización financiera, fiscalización operativa y fiscalización de cumplimiento (función interventora). En todo este trabajo, nos centraremos en la fiscalización de cumplimiento, pues el objeto principal del control del gasto de personal es **verificar el cumplimiento de la normativa que resulta de aplicación a la gestión objeto de control**, de entre otras como: verificar el adecuado registro y contabilización de las operaciones realizadas conforme al reflejo en las cuentas; evaluar que la actividad y los procedimientos objeto de control se realiza de acuerdo con los principios de buena gestión financiera y, por último, verificar el cumplimiento de objetos asignados a los centros gestores del gasto en los presupuestos generales. El ámbito de aplicación, por tanto, se enmarca en la sumisión a fiscalización de todos los actos de contenido económico de una entidad local, así lo determina el art. 214 TRLRHL.

2. Nueva regulación del ejercicio del control interno de las entidades del Sector Público Local: el Real Decreto 424/2017

El día 12 de mayo de 2017 se aprobó el Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, el cual integra novedades en relación con el control interno ejercido por las entidades locales. Esta nueva regulación entrará en vigor a partir del 1 de julio de 2018.

Con la misma, se pretende desarrollar lo que establece el art. 213 TRLRHL, que fue modificado por la LRSAL, es decir, que el Gobierno, a propuesta del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, determine *«las normas sobre los procedimientos de control, metodología de aplicación, criterios de actuación, derechos y deberes [...] que se deberán seguir en el desarrollo de las funciones de control»*.

La finalidad principal que se cumple con el nuevo reglamento es la configuración de un modelo de control interno eficaz adaptado a las características de entidad local que se ejerza a través de la función interventora y el control financiero (art. 3.1 RD 424/2017), descartando así el anterior modelo conformado por la función interventora, función de control financiero y función de control de eficacia. La función interventora comprenderá la fiscalización e intervención previa que, a su vez, puede ser plena o limitada. La función de control financiero sobre la actividad económico-financiero se ejercerá mediante el ejercicio del control permanente en el que se integra el control posterior pleno y la auditoría pública incluyéndose, en ambas el control de eficacia.

De igual forma, un aspecto a destacar es que pretende también cubrir el vacío normativo habido hasta ahora en cuanto al ejercicio de las funciones cumplidoras del buen control interno e intensificar el papel de la función interventora, es decir, integrar unos estándares en el territorio nacional para que la gestión interna sea más eficaz, uniforme y transparente entre todos los órganos a los que les sea objeto de aplicación.

El objetivo principal es que las entidades locales doten a los órganos correspondientes de una organización consolidada y común de control interno y que éstas traten de adaptar los instrumentos de los que disponen a la nueva legislación. Asimismo, se persigue desarrollar en mayor grado los controles previos y posteriores de legalidad.

En definitiva, la nueva normativa ofrece más protagonismo al papel de los interventores en cuanto a los procedimientos financieros y contables de los ayuntamientos, añadiendo también el mecanismo de apoyo ofrecido por la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), el órgano fiscalizador a nivel nacional.

3. Formas de ejercicio del control interno

Como ya se ha visto en el apartado anterior, el control interno es fundamental para el buen funcionamiento y el propio control de legalidad de todas las entidades locales. Los pilares para la consecución de estos fines se resumen actualmente en dos grandes funciones⁹: la función interventora y el control financiero.

3.1 Función interventora y tipología de fiscalización

El objetivo de esta función es fiscalizar todos los actos de las entidades locales y de sus organismos autónomos que den lugar al reconocimiento o liquidación de derechos y obligaciones de contenido económico (art. 214 TRLRHL).

Este control tiene carácter preventivo, es decir, se comprueba la adecuación a los requisitos normativos de cada uno de los actos con anterioridad a la aprobación, por ello, es básico para el adecuado control interno ya que da seguridad a la eficacia y validez de las decisiones que toma una entidad local.

Es un control preceptivo ya que todo expediente que da lugar a reconocimiento de obligaciones debe ser fiscalizado, característica de la cual se extrae que la función interventora es un control de legalidad ya que consiste en verificar la adecuación de la legalidad vigente de cada expediente. Otro rasgo importante de esta función, es que tiene carácter previo a la realización del acto fiscalizado, es decir, previamente a la adopción del acuerdo por el órgano colegiado correspondiente y así lo señala el art. 148 LGPE.

Conviene señalar que para realizar la función interventora se incluyen tres tipos de fiscalización para verificación a la legalidad de los expedientes, se detallan a continuación:

⁹ Anteriormente se componía de tres funciones: la función interventora, el control permanente y la auditoría pública. Actualmente, los dos últimos se han englobado en la función de control financiero (art. 29 RD 424/2017).

De acuerdo con lo que establece el TRLRHL, según su art. 200 las entidades locales quedan sometidas al régimen de contabilidad pública que se establezca en la propia ley.

Por norma general, las entidades locales realizarán la **fiscalización previa plena** en todos los expedientes que den lugar al reconocimiento y liquidación de derechos y obligaciones o gastos de contenido económico, los ingresos y pagos que de ellos se deriven y la recaudación, inversión y aplicación en general de los caudales públicos administrados (art. 214 TRLRHL), es decir, se comprueban todos los aspectos de cada expediente.

Por lo tanto, atendiendo a esta normativa, la mayoría de Ayuntamientos están sometidos a realizar el control interno siguiendo las pautas de la fiscalización previa plena, un modelo exhaustivo que trata de realizar una completa revisión previa de los actos, documentos y expedientes de contenido económico junto con la propia sujeción al control de legalidad, lo que llamamos fiscalización. Por lo tanto, el gran problema que todo ello ofrece es que en la práctica es un proceso complejo y dilatado en el tiempo dada la extensión de la materia y que muchas veces es difícil de realizar¹⁰. El modelo de fiscalización previa plena no es un proceso ni efectivo ni eficiente para el propio control, objetivos que se buscan en todo momento en cualquier procedimiento. En la labor diaria, el Interventor Local puede verse desbordado por la cantidad de cuestiones legales y procedimientos que hay que tener en cuenta para la fiscalización de los expedientes.

Dadas las limitaciones, el art. 219 TRLRHL prevé que las entidades puedan establecer un sistema de **fiscalización previa limitada**, que a propuesta del órgano interventor deberá ser acordado por el Pleno, pero posteriormente debe ser completada con un control posterior.

3.2 Función de control financiero

Esta función trata de comprobar con posterioridad si el expediente en general, de manera global se adecúa a la ley. En concepto del control financiero no se define con tanta claridad como lo hace la ley con la función interventora, pues su concepto se extrae de los arts. 220 y 221 TRLRHL, que se basa en la «*comprobación periódica del grado de cumplimiento de los objetivos [...]»*.

En algunas ocasiones, es posible que las técnicas de control financiero se apliquen para sustituir la fiscalización plena posterior y la manera de llevar a cabo este control vendrá determinado normativamente por los reglamentos propios de cada entidad local puesto que actualmente no hay fijada por ley ninguna norma respecto a ello. En referencia a la ley, uno de los elementos que sí se regulan se encuentra en el art. 220.4 TRLRHL, donde se establece que el control que se efectúe en las entidades deberá comportar un resultado

¹⁰ Un ejemplo lo encontramos en la Diputación de Alicante que, a finales de 2001, aprobó la puesta en marcha de la función interventora basada en un modelo de fiscalización previa limitada, pues el principal problema que se planteó fue que el modelo de fiscalización previa plena para los expedientes era excesivo en el tiempo «con el consiguiente malestar de los centros gestores que veían ralentizada su gestión [...] haciendo inviable el mantenimiento sostenido del modelo». (*Unidad de Intervención - Contabilidad y Control financiero, Diputación Provincial de Alicante*).

recogido en un informe escrito, el cual será de carácter provisional, pudiendo el órgano gestor presentar alegaciones durante 15 días. Posteriormente, se envía al Pleno para que se realice un examen de las observaciones y conclusiones extraídas del control realizado para proceder a tomar las decisiones pertinentes de cara al futuro.

En el control financiero se encuadra la fiscalización posterior plena. Las obligaciones sometidas a la fiscalización previa limitada deben ser completadas según mandato con una **fiscalización plena a posteriori** recogiendo algunos de los actos, expedientes o documentos mediante una muestra representativa que dio lugar a la fiscalización. Este control posterior se lleva a cabo mediante auditorías de cumplimiento, para verificar la adecuación de los actos, expedientes o documentos a la legalidad. El mismo art. 219 TRLRHL en su segundo apartado enumera todo aquello que se tiene que comprobar, y ello atiende a lo siguiente:

- 1) Que los gastos sean propuestos por la autoridad competente
- 2) Existencia suficiente de crédito presupuestario
- 3) Presupuesto adecuado y suficiente para la naturaleza del gasto
- 4) Que los gastos propuestos se hayan fiscalizado previamente de manera correcta.

El resultado obtenido en este análisis se integra en un informe escrito de control financiero, que se someterá al Pleno de la entidad local.

CAPÍTULO III. EL EMPLEADO PÚBLICO Y LOS TIPOS DE RETRIBUCIÓN

1. Régimen jurídico de los empleados de la entidad local

Las relaciones laborales que se dan en una Administración Local pueden realizarse tanto en el marco de Derecho Público como en el del Derecho Privado atendiendo al tipo de trabajador ante el cual nos encontremos. En primer lugar, el art. 24.2 del Código Penal establece que funcionario público es todo aquel que «*por ley, por elección o por nombramiento de autoridad competente participe en el ejercicio de funciones públicas*». Por otro lado, el art. 8 TREBEP define los empleados públicos como «*quienes desempeñan funciones retribuidas por las Administraciones Públicas al servicio de los intereses generales*». Además, los empleados públicos se pueden clasificar en: funcionarios de carrera, funcionarios interinos, personal laboral (fijo, por tiempo indefinido o temporal) y personal eventual.

Por lo tanto, la primera problemática ante la cual estamos es que la distinción entre empleado público y funcionario no queda cubierta por el texto constitucional y es necesario la remisión a textos sectoriales. En consecuencia, es lo que lleva a Linde a determinar que si la Constitución no dice nada acerca de las definiciones de funcionario público y empleado público se puede considerar ambos conceptos equivalentes a efectos constitucionales; aun así, tanto la legislación como la jurisprudencia permiten la convivencia de dos regímenes jurídicos diferenciados (administrativo y laboral) determinados por sistema de acceso a la función pública, y que por ello, ha sido necesario determinar que únicamente los funcionarios puedan desempeñar funciones públicas (*apud* PALOMAR OLMEDA¹¹).

Los funcionarios al servicio de la Administración Local se rigen por lo dispuesto en la LBRL; en su defecto, por lo dispuesto en el TREBEP y por aquello relacionado con la legislación del Estado en materia de función pública y la legislación de las CCAA en los términos del art. 149.1.18ª CE. A continuación, se establece la distinción entre cada uno del tipo de personal.

➤ **Cargos electos**

Los cargos electos se rigen por el contrato laboral que hayan acordado con la entidad. El régimen jurídico de éstos se regula en el art. 75 y 75 bis LBRL, determinando que el cargo se puede realizar tanto por dedicación exclusiva como por dedicación parcial y que, las funciones a realizar serán las de presidencia, vicepresidencia u ostentar delegaciones. Es de importante mención que los cargos con dedicación exclusiva pueden tener lugar en las condiciones que enumera el art. 75 ter LBRL.

¹¹ Palomar Olmeda, A. *Op. cit.*, p. 155.

➤ **Funcionarios de carrera**

El régimen jurídico de estos funcionarios se determina por el art. 103.3 CE, el cual establece que «*la ley regulará el estatuto de los funcionarios públicos, el acceso a la función pública de acuerdo con los principios de mérito y capacidad, las peculiaridades del ejercicio de su derecho a sindicación, el sistema de incompatibilidades y las garantías para la imparcialidad en el ejercicio de sus funciones*». Con todo ello, el art. 9 TREBEP desarrolla el anterior precepto y enuncia que los funcionarios de carrera estarán vinculados a una Administración Pública por relación estatutaria regulada por el Derecho Administrativo, desempeñando servicios profesionales retribuidos con cargo a presupuestos públicos. Además, los arts. 9.2 TREBEP y 92.3 LBRL establecen una reserva para el puesto de los funcionarios públicos, es decir, aquellas funciones que impliquen participación directa o indirecta en el ejercicio de potestades públicas o en la salvaguarda de intereses generales del Estado i de las AAPP o impliquen ejercicio de autoridad quedan reservadas exclusivamente para los funcionarios de carrera.

➤ **Funcionarios interinos**

El art. 10 TREBEP define que son aquellos nombrados por necesidad y urgencia para desempeñar funciones propias de funcionarios de carrera, con todo ello, es aplicable el régimen general de los funcionarios de carrera. Es necesario que se cumpla alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Existencia de plazas vacantes en que no es posible que se cubran por funcionarios de carrera.
- b) La sustitución transitoria de los titulares.
- c) La ejecución de programas de carácter temporal (no podrá tener una duración superior a tres años pero es ampliable hasta doce meses más por las leyes de Función Pública).
- d) Exceso o acumulación de tareas por plazo máximo de seis meses, dentro de un periodo de doce meses).

En la misma línea, el art. 13 DL 1/97 establece que el funcionario interino presta servicios con carácter transitorio.

➤ **Funcionarios de Administración Local con habilitación de carácter nacional**

Estos funcionarios disfrutan de mayor grado de independencia e imparcialidad en el ejercicio de sus funciones puesto que forman parte de un cuerpo estatal. Éstos actúan como órgano fiscalizador sobre las autoridades municipales, de las cuales dependen funcionalmente. Con la publicación del TREBEP, las CCAA adquirieron competencias ejecutivas sobre algunos aspectos de la relación jurídica de estos funcionarios. No obstante, con la promulgación de la Ley 27/2013 (LRSAL) se ha modificado el régimen establecido en la DA 2ª del TREBEP, ya derogada, que supone un retorno al sistema antiguo. Cabe destacar que la nueva regulación mantiene el carácter integrado del Registro de funcionarios

de administración local con habilitación de carácter nacional, por lo que continua gestionándose de forma conjunta por el Estado y las CCAA.

Las funciones reservadas a estos funcionarios, ahora art. 92 bis LBRL, son las mismas que establecía la DA 2ª EBEP:

- a. La de Secretaría, comprensiva de la fe pública y el asesoramiento legal preceptivo.
- b. La del control y la fiscalización interna de la gestión económico-financiera y presupuestaria, y la contabilidad y tesorería.

➤ **Personal laboral**

El art. 11 TREBEP define que es personal laboral aquel que en virtud de contrato de trabajo formalizado por escrito presta servicios retribuidos por las Administraciones Públicas. En función de la duración del contrato éste puede ser fijo, por tiempo indefinido o temporal. Además, el art. 15 DL 1/1997 establece que de manera excepcional y si concurre temporalidad de determinadas tareas a realizar o urgencia motivada, la Administración puede contratar personal laboral con carácter no permanente conforme a la legislación laboral vigente y formalmente por escrito.

El límite a la creación de estos puestos de trabajo lo establecen las Leyes de Función Pública siempre respetando lo establecido en el art. 9.2 TREBEP. El art. 15.1 ET establece la tipología del personal laboral temporal: obra y servicio determinado, acumulación de tareas o interinidad.

➤ **Personal eventual**

Según el art. 12 TREBEP, es aquél que sólo realiza funciones expresamente calificadas como de confianza o asesoramiento especial y de carácter no permanente, siendo retribuido con cargo a los créditos presupuestarios consignados para este fin. El número máximo lo establecerá cada órgano de gobierno y su nombramiento y cese serán libres.

2. Retribuciones del personal de la Administración local: estructuración en atención al régimen jurídico de cada trabajador

Las normas básicas del régimen retributivo de los funcionarios públicos vienen determinadas por la Ley 30/1984 de Medidas para la Reforma de la Función Pública y, concretamente, el Capítulo V se dedica a establecer las bases del régimen de retribuciones aplicables al personal de las Administraciones Públicas.

El sistema de retribuciones de los empleados públicos locales es el mismo que se establece para el resto de empleados públicos. Las retribuciones de tales empleados se

pueden desglosar en **retribuciones básicas y retribuciones complementarias**. Las primeras tienen una estructura y cuantía que equivalen a las establecidas para toda la función pública, además, según el art. 22 TREBEP, «*retribuyen al funcionario según la adscripción de su cuerpo o escala a un determinado Subgrupo o Grupo de clasificación profesional [...] y por su antigüedad en el mismo*». Por otro lado, las retribuciones complementarias, tienen una estructura y criterios de valoración que son iguales para el resto de funcionarios públicos, tales cuantías se fijan de manera global por el Pleno, oscilando entre el límite mínimo y máximo que fija el Estado. Esta materia se desarrolla por el RD 861/1986, de 25 de abril y en el art. 22 TREBEP, estas retribuciones se encargan de retribuir las «*características de los puestos de trabajo, la carrera profesional o el desempeño, rendimiento o resultados alcanzados por el funcionario [...]*».

Con todo ello, la diferencia más relevante entre ambos conceptos es que por una parte, las retribuciones básicas (sueldo, trienios y pagas extraordinarias) se predeterminan por las LPGE para cada ejercicio en función de los distintos grupos de los funcionarios y, por otra parte, las retribuciones complementarias son fijadas por el Pleno y es éste el que las determina para cada puesto de trabajo¹². Asimismo, las retribuciones periódicas tales como el complemento de destino, también se establecen por el Pleno, pero respetando las cuantías establecidas para cada nivel en la LPGE.

2.1 *Retribuciones básicas*

• **DE LOS FUNCIONARIOS DE CARRERA**

Su función es la de establecer una compensación por la posición estructural que ocupa el funcionario en la respectiva Administración. Se regulan en el art. 23 LRFP, el cual establece tres tipos de remuneración siendo éstos el sueldo base, los trienios y las pagas extraordinarias. El devengo de los dos primeros es mensual y el del último son dos pagas extras (meses de junio y diciembre).

a) Sueldo base

Su asignación se hace en función a la pertenencia a cada uno de los grupos en que se organizan los cuerpos y escalas (A, B, C, D, E), que se corresponden con la titulación académica exigida para el ingreso, todos ellos respetando el principio de proporcionalidad que establece la propia norma (art. 24 LRFP). Este concepto retributivo ha constituido un derecho adquirido de origen legal el cual la Administración no puede disponer.

b) Trienios

La cantidad de cada trienio es la misma para cada grupo por cada tres años de servicio en el cuerpo y es acumulativa. La finalidad principal es compensar al funcionario la prestación continuada de servicios y además, es posible percibir las cantidades devengadas por haber pertenecido a grupos anteriores diferentes (art. 23.2 LRFP). Cabe destacar

¹² «Las retribuciones básicas retribuyen lo que el funcionario “es” para la organización mientras que las complementarias retribuyen lo que el funcionario “hace” dentro de la citada organización». Palomar Olmeda, A.: *Op. cit.*, p. 406.

también que, cualquier servicio prestado en cualquier AP independientemente del régimen jurídico del funcionario, otorga el reconocimiento de los servicios prestados.

c) Pagas extraordinarias

Además de las retribuciones habituales, los meses de junio y diciembre el funcionario recibe las pagas extraordinarias, las cuales se devengan el día 1 de estos meses «*con referencia a la situación y derechos del funcionario en dichas fechas*», exceptuándose los casos previstos en la ley (art. 33 LPGE).

• DEL PERSONAL LABORAL

En atención al art. 26 ET, la estructura viene fijada a partir de la negociación colectiva de los trabajadores o el contrato individual, en este último caso sería el derivado de la RPT que puede establecerse a través de convenio colectivo. El personal laboral se encuentra ligado por una relación contractual estipulada en el ET, tal y como remarca el art. 35.2 CE.

La estructura retributiva de este tipo de personal es muy similar a la prevista para los funcionarios de carrera en la LRFP.

a) Sueldo base: se asigna en función de la categoría laboral a la que pertenece el trabajador.

b) Antigüedad: responde a la misma idea que los trienios para los funcionarios de carrera, se devenga igualmente mensualmente y de manera indefinida por cada tres años de experiencia en la Administración.

c) Pagas extraordinarias: como en los funcionarios de carrera, se devengan dos gratificaciones extraordinarias al año (art. 31 ET), una el mes de diciembre porque así lo enumera el artículo y la otra se acuerda por convenio colectivo, que en este caso sería durante el mes de junio, como en los funcionarios de carrera.

• DE LOS CARGOS ELECTOS

Según el art. 75 LRBRL, los cargos electos pueden percibir una remuneración fija «*por el tiempo de dedicación efectiva a las mismas*», es decir, en base a que la dedicación sea parcial o exclusiva. En este caso, el electo percibirá las retribuciones por el ejercicio de sus funciones siempre que no las perciban por desempeñar otro cargo en distintas Administraciones públicas¹³.

¹³ Por otro lado, los cargos electos también pueden obtener remuneración en concepto de indemnización por asistencia a sesiones de los órganos colegiados (Plenos, Juntas de Gobierno o Comisiones Informativas), pero se integran en el capítulo II de la orden EHA/3565/2008, el cual no es objeto de estudio de este proyecto.

2.2 Retribuciones complementarias

• DE LOS FUNCIONARIOS DE CARRERA

Vienen determinadas también por el art. 23 de la LRFP y se incluyen en ellas el complemento de destino, el complemento específico, el complemento de productividad y las gratificaciones por servicios extraordinarios. Todas estas retribuciones están ligadas al puesto de trabajo, no a la persona y a pesar de que son cuantías fijadas por el Pleno de la Corporación, se deben respetar unos valores máximos y mínimos (art. 93 LBRL).

a) Complemento de destino

Está vinculado al puesto de trabajo desempeñado, que supone una retribución a la especial preparación añadida a la genérica para ingreso de la función pública o la especial responsabilidad. La asignación se hace en cuanto a un valor establecido para cada grupo y es de carácter discrecional para la entidad.

b) Complemento específico

Es muy frecuente confundir el complemento específico con el de destino, por ello, cabe destacar que éste se dedica a *«retribuir las condiciones particulares de algunos puestos de trabajo, en atención a su especial dificultad técnica, dedicación, incompatibilidad, peligro o penosidad»* (art. 23.3.b LRFP). En este caso, el complemento específico no es el mismo para todos los puestos ni niveles, pero no llega a ser tampoco un complemento personal sino que es objetivo, pues todos los puestos que concurren las mismas circunstancias deben percibir la misma cantidad.

c) Complemento de productividad

Retribuye el especial rendimiento de los funcionarios y no puede sobrepasar un porcentaje determinado sobre los costes totales de personal de cada programa, es el único concepto de carácter subjetivo e individual. En este caso, se devenga mensualmente pero se reasigna cada tres meses, además, no genera un derecho automático sino que está ligado a la valoración y fijación de criterios generales.

d) Gratificaciones por servicios extraordinarios

Retribuye aquellos servicios que se encuentran fuera de una jornada laboral normal y nunca pueden ser cantidades fijas, por lo tanto, tienen carácter ocasional. Asimismo, la LRFP señala que no pueden ser nunca fijas ni periódicas en su devengo.

• DEL PERSONAL LABORAL

En el caso del personal laboral, las retribuciones complementarias se estipulan en el convenio de cada entidad local, por lo tanto, pueden diferir en las distintas administraciones. Por ejemplo, en muchos casos se estipula un plus por puesto de trabajo, que es análogo al complemento de destino de los funcionarios de carrera.

- **DE LOS CARGOS ELECTOS**

Los cargos electos no perciben retribuciones complementarias.

2.3 *Otro tipo de retribuciones*

En este apartado se encuadran aquellos conceptos que no tienen carácter de retribución básica ni complementaria.

a) Indemnizaciones por razón de servicio

Según el RD 462/2002, sobre indemnizaciones por razón del servicio, se incluyen los siguientes conceptos:

- Comisiones de servicio: el personal desempeña un cometido fuera del término municipal (dietas, indemnización de residencia eventual o gastos de viaje).
- Desplazamiento dentro del término municipal por razón de servicio
- Traslados de residencia: ya sea en el territorio nacional o extranjero.
- Asistencia por concurrencia a Consejos de Administración u órganos colegiados

b) Complemento personal transitorio

La finalidad de este complemento es compensar al funcionario que sufre una disminución en el total de retribuciones anuales por aplicación de criterios retributivos. Además, cualquier mejora retributiva eliminará este complemento siempre que no sean los trienios, el complemento de productividad o las gratificaciones por servicios extraordinarios.

c) Indemnización por residencia

Este concepto tiene lugar cuando la permanencia de los funcionarios permanece en lugares geográficos alejados de la península (Canarias, Islas Baleares, Ceuta y Melilla) o mal comunicados por razones climáticas.

CAPÍTULO IV. INCIDENCIAS DETECTADAS POR ÓRGANOS EXTERNOS CON RELACIÓN AL GASTO DE PERSONAL GRACIAS A LA FISCALIZACIÓN DE CUMPLIMIENTO

Hasta ahora, se ha analizado el control desde la perspectiva interna de las entidades locales, pero existen órganos externos que realizan esta misma labor a gran escala y para un grupo de entidades locales.

En este capítulo lo que se pretende es exponer aquellos casos analizados por diferentes Órganos de Control Externo de España (OCEX) que se pronuncian sobre el cumplimiento de la legalidad aplicable a las entidades locales en cuanto a los gastos de personal y que, gracias a la fiscalización de cumplimiento (que es la que se está estudiando a lo largo del proyecto), se ha podido evitar perjuicios posteriores tales como pleitos. Con lo cual, el objeto de estos órganos externos es verificar el cumplimiento de la normativa legal relativa a la función interventora para mejorar la función de control interno. En este caso, es importante mencionar que la fiscalización realizada por estos órganos es parecida a una auditoría.

El patrón que siguen de manera general las problemáticas responde a incidencias en la legalidad en gran parte. Así lo corrobora además un estudio realizado en 2010 por VIDAL BARBERÁ Y CHICO MARTÍNEZ enfocado a analizar los diferentes tipos de incidencias que se producen la fiscalización del área de RRHH en España. En el mismo se constató que un 45,8% de las incidencias respondían a incumplimientos normativos, siendo de entre éstas la mitad aproximadamente relativas a incidencias en las remuneraciones tales como percepciones de retribuciones indebidas, errores en el prorrateo de pagas extraordinarias o gastos de personal no autorizados por la autoridad competente. En segundo lugar, le siguen las incidencias de plantilla (un 26,5%) y destaca como habitual la no aprobación o no publicación de la RPT en los ayuntamientos.

Asimismo, el segundo grupo de incidencias destacadas por el estudio citado son sobre control interno y gestión (34%), como la no fiscalización previa o control posterior de nóminas de personal y en el aumento de las bajas por incapacidad transitoria en los colectivos sanitarios que supera algunas veces la variación de personal activo.

Por último, representan un 20% las incidencias contables y presupuestarias, entre las cuales se incluyen divergencias entre el importe fiscalizado de nóminas con el importe contabilizado y las divergencias entre anexo de personal, la RPT y las dotaciones presupuestarias.

En los dos apartados siguientes se plasman concretamente las deficiencias concretas que han observado algunos de los órganos externos en cuanto a los ayuntamientos de la comunidad autónoma correspondiente.

1. Incidencias constatadas por la *Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana*

En el informe de fiscalización de obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto sobre el ejercicio 2015, la *Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana* detectó incidencias en su fiscalización posterior.

Uno de los problemas más destacados por el órgano fiscalizador externo deriva de los gastos sin consignación presupuestaria, que constituyen un incumplimiento de la normativa por adquirirse sin dotación presupuestaria¹⁴. A pesar de ello, es posible realizar un reconocimiento extrajudicial de crédito sin caer en que esto sea un procedimiento ordinario en la entidad local, pero el informe establece que cuando falta crédito, si se añade el gasto sin procedimiento legal o sin fiscalización previa, éste debe incurrir en vicio de nulidad.

- Ámbito subjetivo: Ayuntamientos de la Comunidad Valenciana de entre 50.000 y 75.000 habitantes.
- Ámbito temporal: ejercicio 2015.
- **Gratificaciones extraordinarias**

En la muestra de expedientes analizados por la Sindicatura, se observó que se abonaban con periodicidad mensual, lo cual no se realiza conforme al art. 6.3 del RD 861/1986 que establece «*que en ningún caso podrán ser fijas en su cuantía ni periódicas en su devengo*». Además, en el momento de su pago también se observa que no figura el detalle de las horas y trabajos realizados cuando es necesario que conste la solicitud, necesidad, urgencia y excepcionalidad.

Otra incidencia incumbe a que estas gratificaciones suponen un peso importante en según qué áreas y que mediante una distribución distinta de la jornada laboral se podría dar lugar a un ahorro de éstas, añadiendo también que no se da cumplimiento al límite máximo que se puede destinar al complemento específico, productividad y gratificaciones que se establece en el art. 7 RD 861/1986.

- **Productividad**

El problema se centra en el no cumplimiento del art. 7.2.b) del RD 861/1986, la incidencia es que el Pleno no estableció en el presupuesto la cantidad destinada al complemento de productividad. Además, también es devengado de manera fija y periódica sin la preceptiva evaluación del cumplimiento de los objetivos para conseguir este concepto retributivo.

¹⁴ La limitación de los compromisos de gasto vienen determinadas por el art. 173.5 TRLRHL, que constata que “no podrán adquirirse compromisos de gastos por cuantía superior al importe de los créditos autorizados en los estados de gastos, siendo nulos de pleno derecho los acuerdos, resoluciones y actos administrativos que infrinjan la expresada norma, sin perjuicio de las responsabilidades a que haya lugar”.

- **Contrataciones laborales**

La contratación de personal laboral debe ser de carácter excepcional y sirve para cubrir necesidades urgentes. Aquí la incidencia se plasma en la excesiva contratación de este tipo de personal, sin la adecuada justificación. Por otra parte, se observa una reiteración de contratos temporales con las mismas personas, cosa que da lugar a la adquisición de condición de trabajador fijo, pues así lo suscribe el art. 15.5 ET, régimen al cual están sometidos estos trabajadores.

- **Otras**

Se observa también que no se aprobaron las retribuciones del personal (funcionario y laboral) para el ejercicio 2015, fecha del informe. Asimismo, no se aprobó la Relación de Puestos de Trabajo.

Con este informe, la *Sindicatura de Comptes* pretende realizar una fiscalización de cumplimiento para que se regularicen todas las incidencias y evitar que se produzcan en ejercicios futuros.

2. Incidencias constatadas por el *Consello de Contas de Galicia*

- Ámbito subjetivo: Ayuntamientos de Galicia de entre 25.000 y 100.000 habitantes.
- Ámbito temporal: ejercicio 2013.

La problemática en este informe se centró en primer lugar en los procedimientos seguidos para contratación o selección de personal, que no se ajustaban totalmente a la normativa, por lo cual el *Consello* recomendó adecuar tal contratación y nombramiento al proceso selectivo imperado en la normativa y a la relación de puestos de trabajo (RPT) para los funcionarios o convenio colectivo para los laborales.

El otro foco determinante se refería al pago de los complementos retributivos (complemento de productividad, específico o gratificaciones extraordinarias) ya que no se ajustaban a la legalidad o a los criterios acordados. Con lo cual, el órgano externo determinó que se debían ajustar a las disposiciones legales o acuerdos plenarios correspondientes.

Hay otros informes importantes a tener en cuenta, como el correspondiente al ejercicio 2011 y 2012 sobre “La estructura del personal al servicio del sector local de Galicia”, donde se constataron diferentes incidencias tal y como detalla ARIAS RODRÍGUEZ en uno de sus artículos. Los puntos a recalcar son los siguientes:

- **Sobre la planificación de recursos humanos**

Las EELL gallegas no disponían de manuales de procedimientos relativos a la tramitación de nóminas ni tampoco de un organigrama detallando la estructura departamental de las EELL. Otro punto a destacar se refiere al casi nulo uso del Registro de personal, pues los presupuestos se aprobaron con la plantilla y se observó que en muchos municipios no se realizaban controles de asistencia y puntualidad.

- **Efectivos de personal**

Es importante destacar que el personal de confianza y los cargos electos disminuyeron en 2012 respecto de 2011 y que el personal laboral no tuvo demasiada implantación en las EELL, representando cerca de un 15% de los trabajadores totales, cifra muy alejada de lo que a día de hoy representan estos trabajadores a nivel estatal.

- **Complemento de productividad y gratificaciones**

Al igual que observó la *Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana*, aquí también se percibió que había ayuntamientos que no respetaban el límite cuantitativo para el complemento de productividad del art. 7.2 RD 861/1986 ni tampoco contaban con el detalle de los criterios para poder asignar estos complementos, que viene en función del puesto de trabajo y de sus objetivos.

CAPÍTULO V. SISTEMA ÓPTIMO DE FISCALIZACIÓN Y CONTABILIZACIÓN DE LA NÓMINA

Hasta ahora, se ha hecho un estudio del marco teórico que se debe de tener en cuenta para poder proponer un sistema óptimo en base a la fiscalización y contabilización de la nómina. Además, se han plasmado en el cap. IV algunos casos reales de incidencias que pueden tener lugar si no se realiza un control interno óptimo en las entidades locales.

Con todo ello, este capítulo se dedica al estudio detallado de la fiscalización y la contabilización de la nómina para, posteriormente, proponer un sistema óptimo a seguir en base a mi estudio realizado sobre la materia durante mis prácticas externas en una entidad local. En primer lugar, se analiza qué procedimiento relativo a la comprobación de la nómina es mejor para aplicar a en cuanto a la fiscalización para así, determinar qué tipo de fiscalización es la más adecuada. En segundo lugar, se analiza la contabilización de la nómina la cual se ejecuta mediante las fases de ejecución propias; con ello, lo que se pretende es proponer un procedimiento más adecuado de la contabilización en relación con las variaciones de los conceptos retributivos de cada mes.

1. La nómina: conceptualización y proceso de elaboración

El objetivo es determinar todo aquello que se tiene en cuenta para obtener el sistema óptimo tanto para la fiscalización como para la contabilización. Primero de todo, se detalla la función de la nómina y el procedimiento que sigue ésta en los departamentos de una entidad local desde que se realiza hasta que se devenga a los trabajadores.

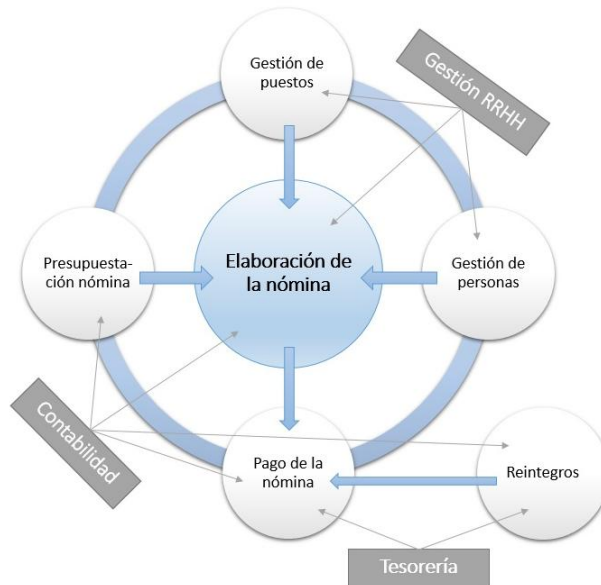
La nómina es el documento que recoge la liquidación de haberes del personal correspondiente a un período determinado de tiempo (generalmente un mes) de cada empleado público, en este caso, de cada empleado de la entidad local. Se recogen las retribuciones asignadas, los servicios prestados y demás situaciones personales junto con las correspondientes retenciones fiscales por IRPF, por la cotización a cargo del trabajador a la SS y otros conceptos como cuotas sindicales o adelantos. La tramitación de la nómina en las entidades locales no se atribuye a un órgano concreto, siguiendo la línea del art. 13 LRFP el encargado de ello será el responsable del registro de personal o el habilitado de pagos de nóminas que tenga atribuida tal responsabilidad atendiendo a la organización interna de cada entidad.

El departamento de RRHH confecciona una propuesta de nómina y ésta es analizada y fiscalizada en el departamento de intervención comprobando que esté soportada con los documentos correspondientes atendiendo a la normativa vigente. Estos documentos serán distintos en función del tipo de personal al que va ligado cada distinta modalidad de retribución.

La IMAGEN 1 recoge todo el proceso que se tiene que tener en cuenta para realizar, fiscalizar y pagar mensualmente la nómina, que principalmente se resume en cuatro factores

que, a su vez, pertenecen a distintos órganos municipales (gestión de RRHH, contabilidad y tesorería).

IMAGEN 1. Fluxograma resumen de la gestión de personal



Fuente: Elaboración propia a partir de "Manual de Fiscalització de la Sindicatura de Comptes de la Generalitat Valenciana".

Los objetivos de la fiscalización consisten en evaluar la eficacia de los sistemas de información y control interno mediante los cuales se gestiona la nómina del personal de un Ayuntamiento. En toda entidad local existen tres grandes áreas en las cuales se concentran los trabajos de fiscalización: la nómina, los contratos y las subvenciones. Como se ha avanzado en las páginas anteriores, por motivos del gran peso que representan en los gastos de una entidad local, se focalizará el estudio en el proceso de fiscalización de la nómina. Con ello, se pretende obtener una valoración del sistema interno establecido de la entidad. A nivel teórico, la fiscalización de la nómina engloba los siguientes actos (SAGALÉS GUILLAMÓN, 2013):

- 1) Comprobar la existencia de los correspondientes justificantes de todas las variaciones.
- 2) Verificar que los justificantes de variaciones son correctos i han sido aprobados por el órgano competente.
- 3) Verificar que se acredita la inclusión en el Registro de Personal de los supuestos de nuevas remuneraciones.
- 4) Verificar que las nóminas están firmadas por el órgano correspondiente acreditando la efectiva prestación de servicios por parte del personal incluido.
- 5) Comprobar que contiene los datos necesarios.
- 6) Verificar el cuadro aritmético de la nómina con la del mes anterior más las variaciones.
- 7) Verificar que sea el órgano competente para reconocer la obligación.

Todos estos actos se incluirán en el informe de fiscalización que se pretenderá explicar a continuación. Para ello, se encuadrarán en seis factores que pretenderán destacar aquellos aspectos más fundamentales para el óptimo control interno de los gastos de personal (apartado 3 de este capítulo).

2. Los estados justificativos de la nómina

2.1 Tipos de variaciones que puede sufrir la nómina

En este apartado se esquematizan las variaciones que se tendrán en cuenta a la hora de fiscalizar la nómina en el apartado 3 de este capítulo. Las variaciones en las nóminas se estipulan entre los arts. 2 a 4 de la Orden de 30 de julio 1992, sobre instrucciones para la confección de nóminas, y pueden ser de cuatro tipos:

- **ALTAS:** Se producen por la incorporación en la nómina de un perceptor que no figuraba en la anterior. En el momento en que se producen, afectaran de manera continuada en el futuro y se repetirán en cada nómina, es decir, se incluirán como un concepto fijo que se fiscalizará únicamente cuando se inicie el alta, verificando que la cantidad percibida es la correcta atendiendo a la relación de puestos de trabajo de la entidad local y justificando el alta mediante los decretos o actos administrativos correspondientes que confirman el alta.
- **BAJAS:** Es la exclusión de la nómina de un perceptor que no figuraba en la anterior, es toda aquella cantidad de dinero ahorrada por la baja definitiva de un trabajador. Supone el caso contrario a las altas. Para que tenga lugar la baja, debe verificarse la existencia del decreto o acto administrativo que lo verifique, al igual que el alta.
- **MODIFICACIONES DEFINITIVAS:** Son aquellos aumentos o disminuciones en las retribuciones y deducciones acreditadas en la nómina que se tienen que mantener en nóminas futuras.
- **MODIFICACIONES TRANSITORIAS O VARIABLES:** Son aquellos aumentos o disminuciones en las retribuciones y deducciones acreditadas en la nómina que no se tienen que mantener en nóminas futuras.

2.2 Mención especial a las bajas por incapacidades temporales

Las IT suponen una modificación definitiva en la nómina mensual del trabajador, en consecuencia, la retribución percibida por el mismo será diferente hasta que no se presente un documento que acredite el cambio a una situación de alta.

El hecho determinante que da lugar a la IT es la pérdida transitoria de las aptitudes para desarrollar las tareas propias del puesto de trabajo. La IT puede ser producida por contingencias comunes o contingencias profesionales y en cuanto se dé lugar a alguna de las dos, surge el derecho a una prestación con distinto concepto al que se da para un trabajador en situación de alta.

La fiscalización de las incapacidades temporales merecen ser tratadas en un apartado diferenciado debido a que la determinación de la cuantía y su fiscalización es un tanto elaborado. Para la fiscalización se requiere un informe del número de días de baja de cada trabajador en el mes correspondiente y otro informe para determinar el intervalo al que debe imputarse a efectos de determinar la prestación que le corresponde en el sistema de SS

junto con los complementos que el Ayuntamiento debe pagar en función de los acuerdos alcanzados con los representantes de los trabajadores.

Por lo tanto, para realizar una óptima fiscalización de las IT entran en juego tres tipos de prestaciones: **la prestación por parte de la SS, el complemento de IT y el complemento excepcional y justificado**; todos ellos se cuantifican en función del porcentaje sobre la base reguladora, que se establece mediante la normativa vigente.

La **base reguladora** es el elemento esencial para determinar la prestación efectiva que percibe el trabajador de baja. Las variaciones de esta base de un trabajador respecto de otro se producirán en función de la remuneración obtenida en el mes anterior al de la fecha de iniciación, pues la base reguladora se obtiene de las siguientes fórmulas:

$$\text{Base Reguladora CC} = \frac{\text{base de cotización por CC mes anterior a la baja}}{\text{número de días a que la cotización se refiera}}$$

$$\text{Base Reguladora CP} = \frac{\text{base de cotización por CP mes anterior a la baja}}{\text{número de días a que la cotización se refiera}} + \frac{\text{Horas extra año anterior}}{\text{nº días cotizados año anterior}}$$

Por lo tanto, las diferencias que tienen lugar vienen producidas a causa de los denominadores de las anteriores fórmulas. Si el trabajador ha percibido una retribución mensual y ha permanecido todo el mes anterior de alta en la empresa, la base de cotización se divide por 30; por el contrario, si el trabajador ingresa en la empresa el mes en que inicia la situación de IT, la base de cotización se obtiene de dividirla entre el número de días cotizados (art. 171 TRLGSS).

Determinada la base reguladora, el siguiente elemento es establecer el **importe de la prestación**. Esta cuantía que percibe el trabajador de baja proviene de aplicar el **porcentaje correspondiente** obtenido según la ley a la base reguladora obtenida por CC o CP.

En la IMAGEN 3 se detallan los porcentajes aplicables y sobre qué órgano recae la obligación de abonar la prestación. Se distingue entre las prestaciones para contingencias comunes o para contingencias profesionales, según el hecho que cause la baja temporal.

Para las CP, el porcentaje aplicable siempre se mantiene igual y corresponde a la **SS el 75% del pago al trabajador mientras que a la entidad local el 25%**.

Para las CC, en cambio, se deben seguir los porcentajes en función de los días de la siguiente tabla:

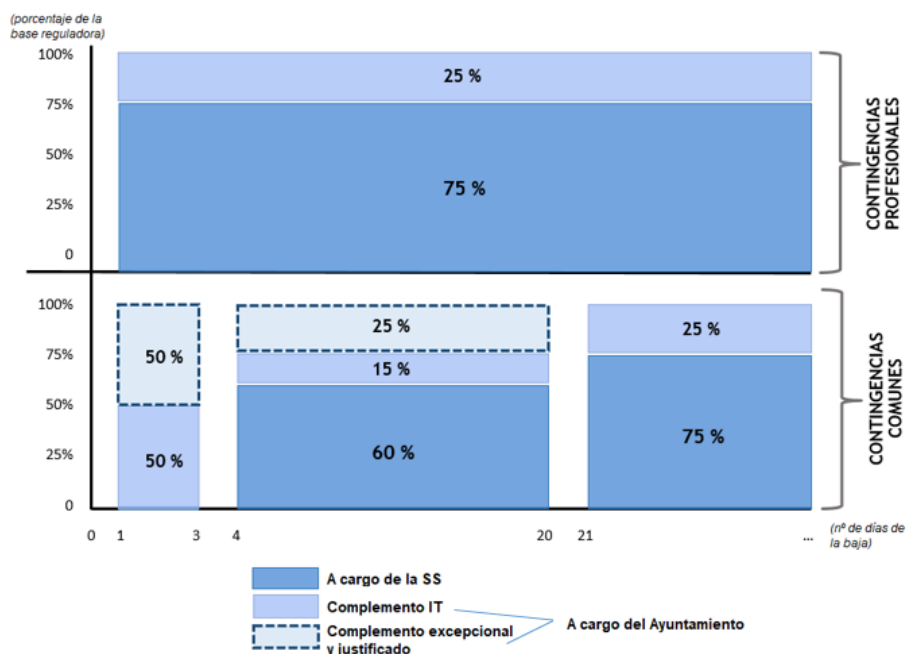
CUADRO 5. Porcentajes sobre la base reguladora de la prestación para las contingencias comunes.

	Prestación SS	Complemento por enfermedad (entidad local)	Posible mejora (entidad local)
Del 1r al 3r día	0%	50%	50%
Del 4o al 20avo día	60%	15%	15%
Del 20avo al último día	75%	25%	0%

En definitiva, el monto de la prestación se resume en la IMAGEN 3. En el caso de que la IT se trate de una contingencia común, la cantidad de la prestación puede venir a cargo de la SS –**prestación por SS**– o del Ayuntamiento –por el **complemento por enfermedad** o por el **complemento excepcional y justificado**– en los porcentajes del cuadro anterior.

La percepción de la prestación de la SS y el complemento por enfermedad es automática, es decir, tiene lugar tan solo con la situación de baja del trabajador. Sin embargo, para un número inferior a 21 días de baja, no se alcanza el 100% de la prestación por IT con la suma del complemento IT y de la prestación de la SS. Para ello, se puede establecer una mejora del porcentaje para alcanzar el máximo; se trata de un complemento excepcional y justificado cuyas condiciones para su cobro hay que pactarlas conforme a la negociación sindical con la AP (art. 37.1.g EBEP y 9.5 RDL 20/2012).

IMAGEN 3. Relación de los días de baja con el porcentaje sobre la base reguladora a pagar por parte de la SS o del Ayuntamiento.



Fuente: Elaboración propia.

Por último, cabe añadir dos consideraciones muy importantes:

En primer lugar, a pesar de que parte de la prestación corresponde a la SS, existe el pago delegado, es decir, el Ayuntamiento abona al trabajador la prestación completa de la misma forma en que realiza el pago del salario mensual; posteriormente, esta cantidad es descontada del abono de cotización de los trabajadores que abona la entidad local.

En segundo lugar, los importes incluidos en la IMAGEN 3 son para todos los tipos de trabajadores de la Corporación Local. Sin embargo, hay una particularidad respecto de los **funcionarios integrados**, que son aquellos funcionarios que en 31 de marzo de 1993 estaban incluidos en el campo de aplicación del Régimen Especial de los Funcionarios de Administración Local, esto es aquellos que en la fecha citada recibían acción protectora de

la SS a través de la MUNPAL¹⁵. A partir de 1 de abril de 1993, al personal denominado “integrado” le sería de aplicación la normativa del Régimen General con las particularidades previstas en el RD 480/1993 ya que el órgano fue suprimido después de sufrir graves dificultades económicas, esta eliminación tuvo efectos a partir de día 7 de abril de 1993 según la DA Tercera del citado RD. La especialidad en cuanto a los funcionarios integrados es que no perciben la prestación en ningún caso por parte de la SS sino que toda es soportada por el Ayuntamiento, en los mismos porcentajes que para el resto de trabajadores, tanto para CC como para CP.

3. Propuesta de sistema óptimo de fiscalización de la nómina (I): el informe de fiscalización

Para poder obtener la fiscalización correcta de la nómina se propone el siguiente desglose de comprobación de la nómina: primero de todo cabe verificar que el órgano que la aprueba es competente para ello; posteriormente, conviene acreditar que cada trabajador efectivamente ha prestado los servicios que se incluyen en la nómina en concreto y se verifica a través de los decretos que sean necesarios en cada caso. El siguiente paso consiste en una evaluación cuantitativa de que las variaciones retributivas respecto del mes anterior coinciden con las efectivamente prestadas. Posteriormente, se propone estudiar al detalle las incapacidades temporales y por último es imprescindible que se compruebe que exista consignación presupuestaria suficiente para afrontar los pagos preceptivos. A continuación, se desarrolla concretamente cada fase ahora mencionada.

3.1 Competencia del órgano de aprobación

Lo primero que se debe tener en cuenta es que la aprobación se realice conforme al órgano competente según la ley. La aprobación de la nómina mensual es una función que viene atribuida al Presidente de la Corporación, es decir, a la Alcaldía tal y como determinan el art. 21.1.h LBLR y el art. 185.2 TRLRHL pero aun así puede delegar esta competencia atendiendo a las particularidades de los anteriores artículos.

Los órganos que intervienen son en primer lugar el Departamento de RRHH, que tramitará el expediente de nómina del mes correspondiente para ponerlo a disposición del Órgano Interventor General para que lo fiscalice y, en último término, llega a la Tesorería General para que realice el pago material.

¹⁵ Mutualidad Nacional de Previsión de la Administración Local. Fue un órgano de gestión de la SS de los Funcionarios de las Corporaciones Locales, fue creado en 1960 y disfrutaba de personalidad jurídica independiente, capacidad plena y patrimonio propio.

3.2 Acreditación de las variaciones

A la hora de revisar las nóminas de una entidad local, lo primero que se debe tener en cuenta es que existen cuatro tipos de variaciones en las mismas que provocan fluctuaciones entre los diferentes meses: las altas, las bajas, las modificaciones definitivas y las modificaciones transitorias (v. cap. V, apartado 2.1).

Este punto se refiere a un análisis cualitativo de cada variación que puede tener lugar, pues se trata de comprobar la existencia de los correspondientes justificantes de todas las variaciones respecto del mes anterior. Es decir, deben justificarse con la siguiente documentación:

- **ALTAS**

- **Personal eventual:** la documentación necesaria según el art. 104 LBRL son el decreto de nombramiento¹⁶ y la publicación al BOP junto con el propio de la Corporación.
- **Cargos electos:** el art. 75.5 LBRL ordena que es necesario el decreto de designación¹⁷, la aceptación y, por último, la publicación al BOP y fijación en el tablero de anuncios de la Corporación.
- **Funcionarios de carrera:**
 - **Nuevo ingreso** (aplicable también para interinos): es necesario el decreto de nombramiento¹⁸, adscripción al puesto de trabajo y publicación al BOP (arts. 18, 19, 20, 82, 84 y 229). Si es necesario, también se incluye el reconocimiento de trienios y grado personal. De manera alternativa, según el art. 50.4 RPEL se acredita con la certificación de la inscripción al Registro de Personal.
 - **Cambios de situación administrativa:** se da por reincorporaciones tras excedencias o suspensiones, comisiones de servicios o licencias no retribuidas. En este caso es necesario comprobar que exista un acuerdo de nombramiento o reingreso, un acuerdo de licencia o permiso o una certificación de reingreso según la causa que provoca el cambio de la situación (arts. 48, 49, 87 y 92 EBEP o arts. 183 a 224 RPEL)¹⁹. De manera alternativa, según el art. 50.4 RPEL se acredita con la certificación de la inscripción al Registro de Personal.
- **Personal laboral:**
 - **Nuevo ingreso:** según los arts. 88 y ss. RPEL se necesita el acuerdo de nombramiento y adscripción al puesto de trabajo junto con el contrato laboral. De manera alternativa, según el art. 50.4 RPEL se acredita con la certificación de la inscripción al Registro de Personal.
 - **Cambios de situación administrativa:** de acuerdo con el art. 36 ET, se necesita el acuerdo de nombramiento o reingreso, el acuerdo de licencia o permiso o la certificación de reingreso dependiendo del acto que ha causado el cambio de

¹⁶ Para el adecuado nombramiento es necesario comprobar la existencia de plaza y adecuación al puesto de trabajo.

¹⁷ Se comprueba la adecuación de la designación en atención al acuerdo del Pleno.

¹⁸ Incluye la verificación de la existencia de crédito, inclusión de la plaza a la oferta de ocupación pública, existencia de la plaza como vacante en la plantilla, existencia de convocatoria, del acta de tribunal, del cumplimiento de las limitaciones de la LPGE y por último, que exista el puesto de trabajo.

¹⁹ Se verifica la existencia de plaza vacante en la plantilla y del puesto de trabajo, cumplimiento de los requisitos y existencia de suficiente crédito.

situación¹⁹. De manera alternativa, según el art. 50.4 RPEL se acredita con la certificación de la inscripción al Registro de Personal.

- **BAJAS**

- Personal eventual: es preciso que exista acuerdo de cesamiento o que haya expirado el mandato de la autoridad a quien prestan confianza (art. 104.2 LBRL).
- Cargos electos: es necesario aportar el acuerdo de renuncia o cesamiento o la liquidación.
- Funcionarios de carrera: consistirá en aportar el acuerdo de cesamiento por cambio de puesto de trabajo, renuncia, jubilación, defunción, excedencia, licencia o comisión de servicios (Arts. 183 a 224 RPEL y 230 RPEL). Alternativamente, puede realizarse por certificación de la inscripción en el Registro de Personal (art. 50.4 RPEL).
- Personal laboral: la justificación de su baja puede ser por acuerdo de baja o por liquidación. De manera alternativa, según el art. 50.4 RPEL se acredita con la certificación de la inscripción al Registro de Personal.

Las próximas clasificaciones no se realizan en función de los tipos de empleado público sino de la situación que puede provocar la modificación definitiva o transitoria.

- **MODIFICACIONES DEFINITIVAS**

- Reconocimiento de trienios, de servicios prestados o antigüedad: el documento que lo acredita es el acuerdo de reconocimiento y la certificación de la inscripción al Registro de Personal (art. 50.4 RPEL).
- Modificación de retribuciones del puesto de trabajo o en general: mediante acuerdo.
- Cambios de puesto de trabajo: según los arts. 110 y 124 RPEL será justificativo el acuerdo de adscripción o de provisión. Alternativamente, por certificación de la inscripción del Registro de Personal art. 50.4 RPEL).
- Reincorporación de personal con permiso o licencia, reincorporación a la jornada de trabajo normal o pasar a situaciones parcialmente retribuidas: se precisa el acuerdo que lo soporte y la certificación acreditativa de la fecha de reincorporación.

- **MODIFICACIONES TRANSITORIAS**

- Complemento de productividad y gratificaciones: los arts. 172 a 174 RPEL determinan que se asignan por decreto o acuerdo de la Junta General Local (en caso de grandes municipios)²⁰.
- Pagas extraordinarias: según el art. 163 RPEL se precisa la certificación que acredite la prestación de los servicios.
- Atrasos: se aportará el documento que acredite el alta o aumento definitivo junto con el certificado de la no inclusión en nóminas anteriores.
- Asistencias de los cargos electos: según el art. 75.5 LBRL se publica el acuerdo plenario en el BOP y se fija en el tablón de anuncios de la Corporación.

²⁰ Debe verificarse que exista crédito, que se cumplan los criterios preestablecidos por el Pleno y el cumplimiento de las limitaciones del PGE.

- Indemnizaciones por razón de servicio: la justificación de éstas consiste en la resolución autorizando la comisión de servicios; la declaración del itinerario (días y horas de llegada y salida); cuenta justificativa firmada por el interesado y certificación de quien propone la comisión del servicio.
- Huelga: certificación acreditativa del personal que participa y la durada (art. 182 RPEL).
- Modificaciones en las deducciones:
 - Si es a consecuencia de las variaciones en las retribuciones lo justifica la propia variación.
 - Si es por modificaciones de carácter general lo justifica la propia norma.
 - Si es por modificaciones de carácter personal se justifica con el documento que acredita esta circunstancia.

3.3 Acreditación de la efectiva prestación de servicios

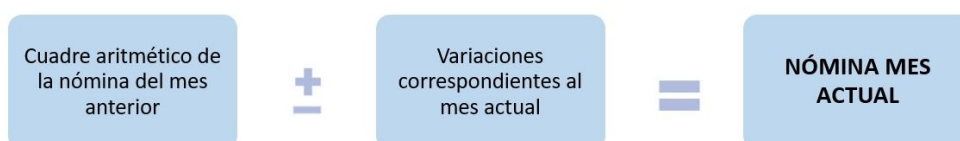
Este paso consiste en que todas las variaciones producidas respecto del mes anterior estén soportadas por la firma de quien la entidad haya delegado; normalmente por la firma del responsable de personal o el Alcalde.

3.4 Verificar el “cuadre” aritmético de la nómina con la del mes anterior más las variaciones

La finalidad que se persigue es verificar que los importes íntegros de las nóminas ordinarias de un mes son coherentes con las del mes anterior, teniendo en cuenta las incidencias habidas en ambos. Para conseguir el cuadro aritmético de la nómina con la del mes anterior más las variaciones, lo que se intenta es establecer como fijos todos los conceptos que se repetirán cada mes (período en el que se entrega la nómina) y sumar o restar aquellos que se comportan de manera variable atendiendo a factores que no tienen carácter permanente en el tiempo. Es necesario determinar la naturaleza de cada variación justificada con el documento correspondiente (*v. apartado 2.1 del mismo capítulo*). Este punto supone el análisis cuantitativo de las variaciones de la nómina.

Cabe identificar exactamente todos los conceptos que se incluyen en cada variación es fundamental, pues para conseguir el “cuadre” aritmético de la nómina con la del mes anterior debe seguirse el siguiente esquema:

IMAGEN 2. Esquema “cuadre” de la nómina



Fuente: Elaboración propia.

De esta manera, lo que no ha variado en el mes actual no haría falta fiscalizarlo porque ya se hizo en su momento, lo único que debería fiscalizarse son los conceptos que han sufrido variación en el mes correspondiente y, posteriormente, añadirlo a la nómina del mes anterior para obtener la cantidad del mes actual, tal y como se explica en la IMAGEN 2.

Como se explicará a continuación (para las altas y para las bajas), puede ocurrir que el impacto cuantitativo se produzca solamente en el mes en que tiene lugar el alta o la baja o que afecte también al mes siguiente. Esta segunda situación se verá cuando el sujeto esté dado de alta o de baja a fecha distinta del primer o último día del mes, correlativamente.

- **ALTAS**

En caso de que el alta se produzca en fecha diferente a día 1 del mes, la percepción por el sujeto no sería la del 100% para aquel mes, sino la proporcional teniendo en cuenta la fecha en que inició, hecho que provocaría la inclusión dos veces de un concepto como fijo; por lo tanto, afecta al mes de la alta y al mes siguiente.

Los conceptos retributivos que pueden ser modificados por las altas son: el sueldo base (tanto para funcionarios como para trabajadores laborales), el complemento de destino y el complemento específico (éstos dos últimos sólo para los funcionarios); todos ellos siempre de manera positiva. Además, de forma no tan común y sólo afectando a los funcionarios, los trienios pueden incluirse y estar afectados por una alta en cuanto al reconocimiento de servicios prestados en otra entidad local.

- **BAJAS**

En cuanto se producen, la cantidad que percibía el sujeto se elimina de forma permanente a todas las próximas nóminas.

En caso de que la baja se produzca en fecha diferente a día 31 del mes, en el mes actual disminuirán los conceptos retributivos de manera proporcional a lo que restaría de mes y que el perceptor no habría trabajado; dejando la parte restante a eliminar o restar del mes siguiente, mes en que se eliminará la totalidad del sueldo que el sujeto había percibido hasta ahora.

Los conceptos retributivos que pueden ser modificados por las bajas son: el sueldo base (tanto para funcionarios como para trabajadores laborales), el complemento de destino y el complemento específico (éstos dos últimos sólo para los funcionarios); todos ellos siempre de manera negativa. Y, en caso, de que se tratara de un funcionario y tuviera acumulados trienios, también se verían afectados de manera negativa.

- **MODIFICACIONES DEFINITIVAS**

Es el caso de reconocimiento de trienios, los cambios de puesto de trabajo o la modificación general de retribuciones y la gran diferencia respecto de las modificaciones transitorias es que tal cantidad debe permanecer para las nóminas futuras hasta que no se dé lugar al acto administrativo que las elimine. Todas estas variaciones deben inscribirse en el Registro de Personal de la entidad local.

Como se ha expuesto anteriormente, merece especial atención la fiscalización de las incapacidades temporales (IT), a las que se dedicará el *apartado 3.5* atendiendo a su especial relevancia y su dificultad para cuantificar retributivamente.

- **MODIFICACIONES TRANSITORIAS O VARIABLES**

Se engloban las cantidades de todos los conceptos retributivos que se producen tan sólo cuando se da la circunstancia que lo provocan y no tienen carácter permanente en las próximas nóminas. Son conceptos como: servicios extraordinarios, indemnizaciones, complementos por enfermedad, dietas,... (se detallan en el CUADRO 7, *apartado 5.1 del presente capítulo*). Entonces, la diferencia respecto de las otras variaciones es que en éstas no se produce un trazo sucesivo, las variaciones solo afectan al mes correspondiente y nunca a los siguientes.

En conclusión, en este punto lo que cabe verificar es que los cálculos aritméticos son correctos; además, se seguirá el siguiente esquema para obtener el importe de la nómina del mes actual:

Nómina del mes anterior
 + Altas
 + Modificaciones definitivas
 + Modificaciones transitorias
 - Bajas
 - Modificaciones definitivas
 - Modificaciones transitorias

Nómina del mes actual

3.5 *Las incapacidades temporales (IT)*

La fiscalización de las incapacidades temporales requiere comprobar el certificado de los días de baja por incapacidad (el número de días junto con el porcentaje a aplicar sobre la base reguladora correspondiente) además de acreditar copia del documento de baja en el régimen de la SS.

Con ello, también se deberá corroborar la correcta aplicación del porcentaje de mejora a aplicar sobre la base reguladora que cada entidad local ha acordado con los sindicatos y la que le corresponde recibir de la SS atendiendo al número de días de baja.

En principio, si la situación de baja se produce entre los días 1 y 15 aproximadamente del mes, no surgen problemas de fiscalización. No obstante, en las entidades locales se aprueban las nóminas por Junta General Local a mediados del mes, con lo cual puede ocasionar dificultades cuando el trabajador requiere la baja en los últimos 15 días del mes, puesto que se tiene que regularizar para su inclusión en el mes ya aprobado por Junta y se incluye en el siguiente.

3.6 Existencia de consignación presupuestaria suficiente

La consignación presupuestaria se realiza mediante la emisión de documentos contables, por ello, es un elemento de contabilización. Es imprescindible que mensualmente esté disponible la cantidad suficiente para afrontar los nuevos pagos de la entidad local (v. apartado 5.2 del presente capítulo).

4. Propuesta de sistema óptimo de fiscalización de la nómina (II): en función de la tipología de fiscalización

Anteriormente, se han explicado los tres tipos de fiscalización existentes (v. cap. II), pues bien, para conseguir una optimización del uso de cada uno de ellos se propone en este apartado cual sería una manera que minimice el tiempo que se dedica a la fiscalización a la par que dé lugar a una fiscalización lo más completa y veraz posible. Con ello, el modelo a implantar se integraría por tres tipos de fiscalización:

- a) Fiscalización previa plena de todos los expedientes de altas, bajas o modificaciones definitivas.
- b) Fiscalización previa limitada del expediente de nómina mensual
- c) Fiscalización plena a posteriori mediante técnicas de muestreo de expedientes individuales de la nómina.

4.1 Fiscalización previa plena de todos los expedientes de altas, bajas o modificaciones definitivas

En primer lugar, es necesario realizar una vez la fiscalización de **todos** los expedientes de nómina de altas, bajas o modificaciones definitivas, esto es, realizar los procedimientos adecuados para la verificación del cumplimiento normativo en cuanto a retribuciones percibidas por el trabajador como a la documentación exigida encada caso para proceder a la situación procedente (alta, baja o modificación definitiva), tal y como se ha detallado en los apartados 3.2, 3.3 y 3.4 del presente capítulo.

4.2 Fiscalización previa limitada para el expediente de nómina mensual

Una vez la entidad local ha llevado a cabo la fiscalización previa plena, lo que se propone revisar en tanto a la fiscalización previa limitada es que **solamente las modificaciones** que tienen lugar mensualmente en los conceptos retributivos cumplan con los elementos mínimos que se han enumerado en el apartado 3 del presente capítulo:

- Aprobación por el órgano competente de las obligaciones y gastos

- Comprobación matemática de la nómina (bruto, neto, y deducciones)
- Existencia de un informe del departamento de RRHH que incluya la conformidad con:
 - o Decretos acreditativos de las modificaciones en conceptos fijos de la nómina
 - o Decreto acreditativo de aprobación de los conceptos variables de la nómina
 - o Existencia de documentación acreditativa de los conceptos variables de la nómina.
- Existencia de crédito adecuado y suficiente

4.3 Fiscalización plena a posteriori mediante técnicas de muestreo de expedientes individuales de la nómina

Con posterioridad a la fiscalización previa limitada, se completa el análisis con la fiscalización plena a posteriori mediante técnicas de muestreo (art. 219.3 TRLRHL). Sin éste, la fiscalización previa limitada puede dar lugar a conclusiones con falta de rigor por parte de los gestores, es decir, insuficiente. Por eso, se precisa entonces verificar que se cumple con la legalidad mediante técnicas de muestreo.

En este apartado se pretende realizar una auditoría sobre el cumplimiento de la legalidad del desglose de los conceptos retributivos de las nóminas de cada trabajador de un Ayuntamiento perteneciente al Área Metropolitana de Barcelona.

La población (universo) a analizar está formada por 335 elementos (trabajadores), correspondientes al conjunto de nóminas mensuales devengadas durante un mes para cada trabajador, en este caso se ha basado el estudio de las nóminas del mes de enero de 2017.

El sistema de selección de la muestra se realiza mediante técnicas de muestreo, quedando excluidos:

- 1) La selección de toda la población: el principal problema es que consiste en un examen del 100% de la población y así se dificulta el estudio.
- 2) La selección de elementos específicos: sus resultados no suponen un muestreo y ello conlleva que no puedan extrapolarse al resto de la población.

Dadas las circunstancias, la **selección mediante técnicas de muestreo** es la más útil para realizar el estudio porque en base a una selección de un número finito de elementos al cual se aplican técnicas de auditoría, se pueden obtener conclusiones de toda la población gracias a la extrapolación.

El tipo de muestreo elegido para el análisis es el **muestreo por atributos** ya que se pretende estimar la frecuencia con que tienen lugar los errores en las nóminas que se revisan, se quiere saber el porcentaje con que se da el incumplimiento.

La selección de la muestra se realiza mediante **muestreo estadístico**, es decir, una selección aleatoria y una posterior extrapolación de los resultados a la totalidad de la población.

4.3.1 Detalle de las etapas del muestreo elegido

El procedimiento a seguir será el que sigue la Diputación Provincial de Badajoz en su Reglamento de Fiscalización.

1) Objetivo de la prueba

El objetivo esencial es verificar que el desglose por conceptos retributivos de la nómina mensual de cada trabajador del mes de enero de 2017 es conforme a lo correspondiente por normativa y por el anexo de personal de la entidad local. Más concretamente, se pretende comprobar lo siguiente:

- Adecuación del puesto de trabajo a lo regulado en la RPT.
- Inclusión del puesto de trabajo en la Plantilla Presupuestaria.
- Las cantidades establecidas para el Sueldo Base y Trienios están conforme a lo regulado en la LPGE 2017.
- Conformidad al art. 3 RD 861/1986, a la LPGE 2017 y a la RPT de la cuantificación del Complemento de Destino.
- Que el Complemento Específico se ha determinado y aprobado mediante la RPT.
- Que las deducciones habidas en la nómina por anticipos a trabajadores se hayan practicado correctamente.
- Las cuantías referentes a gratificaciones se establecen en consonancia con lo determinado en los acuerdos de la entidad local; y que las ayudas por minusvalías físicas, psíquicas o sensoriales se determinan en atención a los acuerdos reguladores de la entidad local y el convenio colectivo correspondiente.
- Que el Complemento por Enfermedad se devenga conforme al número de días de baja del trabajador y que está soportado por el documento correspondiente de la baja.
- Que las indemnizaciones por jubilación o despido se han establecido conforme la normativa.
- Que las retenciones por IRPF, judiciales o cuotas sindicales han sido comprobadas conforme la situación de cada trabajador, las posibles sentencias judiciales o la legislación vigente y, además, certificadas por el departamento de RRHH.

2) Nivel de confianza y precisión

Nivel de confianza: el riesgo que se asumirá en esta prueba de que las conclusiones de las pruebas sean incorrectas será del **95%** (por cada 100 nóminas analizadas, si no encontramos más del 5% de errores en nuestra muestra es que no los hay en todo el universo).

Precisión: es el porcentaje que el auditor acepta puede existir entre el valor de las desviaciones encontradas en la muestra y el verdadero valor del universo, se fijará en 5%.

3) Riesgo básico

En un primer momento se exige que de la prueba se obtengan 0 errores. Con ello, atendiendo a la precisión y el nivel de confianza asignados, las tablas de Poisson determinan que el factor de riesgo básico en el inicio es de 3. En el caso de que se

encuentre un error, se volverá a determinar el riesgo básico establecido en la tabla Poisson para un error encontrado, y si se vuelve a encontrar otro error, se buscará el riesgo básico para 2 errores, y así sucesivamente.

4) Riesgo de auditoría y tamaño de la muestra

El factor de riesgo básico es de 3, pero se puede reducir para encontrar mayor fiabilidad de la prueba ya que no es una magnitud estática. Con ello, en base a su valor, el tamaño de la muestra diferirá. A menor riesgo, la muestra necesaria para analizar es menor.

El riesgo de auditoría es la suma de todos los riesgos que se muestran en el CUADRO 6, siendo siempre el mismo valor para los riesgos de entorno, analítico y de muestreo, que son fijos ya que son ajenos a la entidad (se obtienen de las tablas de Poisson). Y por otro lado, los riesgos inherente y de control interno son variables en el sentido de que se fijan en función de la entidad local de que se trate. La entidad escoge el valor de entre un baremo de riesgos bajo, medio o alto; y será la modulación de estos riesgos variables la que influirá en el valor del tamaño de la muestra. El riesgo inherente es la posibilidad de que existan incumplimientos normativos en las nóminas objeto de análisis y el riesgo de control interno es la posibilidad de que los sistemas escogidos por la entidad puedan ser ineficaces.

Para este primer procedimiento se considera por parte de la Diputación de Badajoz que el riesgo inherente oscila entre el 0 y 0,45 y el riesgo de control interno del 0,2 y el 0,9. La Diputación de Badajoz es una de las pocas entidades en España que aplica este tipo de fiscalización y para mayor realismo se escogen estos valores.

En un primer momento, se escogerán los baremos de riesgo bajo para los factores variables y en función de los errores que nos encontremos, el riesgo deberá aumentar y cambiaríamos los valores. De esta manera se obtiene:

CUADRO 6. Riesgo de auditoría mínimo y máximo

Factor de riesgo	Factor mínimo	Factor máximo (riesgo básico)
Riesgo de entorno	0,3	0,3
Riesgo analítico	0,45	0,45
Riesgo de muestreo	0,9	0,9
Riesgo inherente	0	0,45
Riesgo de control interno	0,2	0,9
Factor de riesgo	1,85	3

Para todos los valores establecidos en el CUADRO 6 y siguiendo la fórmula de cálculo para obtener el tamaño de la muestra en cada caso (factor mínimo o factor máximo):

$$\text{Tamaño de la muestra} = \frac{\text{Factor de riesgo}}{\text{Precisión}}$$

$$\text{Tamaño mínimo de la muestra} = \frac{1,85}{0,05} = 37$$

$$\text{Tamaño máximo de la muestra} = \frac{3}{0,05} = 60$$

5) Criterio de selección de la muestra: mediante selección aleatoria

Se basa en la obtención de números aleatorios que indican qué nóminas revisar, todas ellas con igual de probabilidad de ocurrencia. Se ha introducido cada una de las nóminas correspondientes a los trabajadores durante el mes de enero de 2017 en una hoja de cálculo *Excel* y mediante la fórmula “aleatorio” se obtiene la nómina del trabajador a analizar.

6) Ejecución de la prueba

Mediante la selección aleatoria de los 37 nóminas, se ha observado cada una de ellas si cumplen con lo que se establece en el anexo personal de la entidad local y que además, las cantidades de este documento concuerden con las que la LPGE 2017 determina para las cantidades que deben percibir cada uno de los trabajadores en atención al grupo y nivel al que pertenecen y el número de trienios que lleven acumulados. Definido el grupo al que pertenecen, cada uno de los trabajadores debe cobrar lo que el grupo determine para él en cuanto a sueldo base, complemento de destino, complemento específico, índices retributivos y productividades.

7) Evaluación de la prueba

Una vez abordado el análisis de las 37 nóminas, afortunadamente no se ha observado ningún error en la cuantificación monetaria de los conceptos retributivos correspondientes, con lo cual, no es necesario realizar una nueva revisión con una muestra mayor.

4.3.2 Conclusiones del análisis

Se concluye que los resultados obtenidos son positivos y se puede realizar una extrapolación de los resultados obtenidos en la muestra para la población total. Se afirma que en la entidad local analizada se dispone de un grado de confianza del 95% y que la población no contiene errores superiores a un 5%, la precisión determinada para esta prueba.

Conviene añadir que, para aquellas que llevan a cabo la fiscalización previa limitada con un control posterior, surge la cuestión sobre cada qué periodo de tiempo se realiza este control financiero. Generalmente, se entiende que podría realizarse anualmente o mensualmente.

El control financiero anual es adecuado en cuanto a que el tamaño de la población no es una variable relevante, por lo que se supone que la muestra es la misma tanto si se realiza el control anual como si se realiza mensual, por lo tanto, más eficiente parece hacerlo de forma anual. De este modo, se asegura también el menor gasto de recursos.

Sin embargo, debe tenerse en cuenta que llevando a cabo el sistema anual, en caso de fraude o error, se puede tardar hasta 12 meses en detectar el fallo, por lo que el control

sería poco eficiente. En cambio, mediante un control posterior mensual, cualquier incidencia se detecta con mayor rapidez.

En definitiva, sería preferible un control financiero mensual ya que el seguimiento es continuo, se dispone de mayor inmediatez y, por ello, cualquier error se puede reconducir en un plazo corto de tiempo.

5. Propuesta de sistema óptimo de contabilización de la nómina

5.1 Fases de ejecución del presupuesto (gasto)

El segundo aspecto que hay que tener en cuenta es la contabilización de la nómina, por cada nómina se confecciona un documento contable consistente en la ejecución del presupuesto de gasto y se engloban en el siguiente esquema: A – D – O – P.

1) FASE A (Autorización del gasto)

Se trata de acordar la realización de un gasto determinado por una cuantía aproximada, se reserva una parte del crédito presupuestario al pago de la totalización de la nómina. Es el inicio del procedimiento de ejecución del gasto y no vincula a terceros. En este caso, el objeto del gasto sería el pago de la nómina mensual. Debe certificarse que hay suficiente crédito presupuestario de manera previa a la tramitación del expediente (arts. 172 y 173.5 TRLRHL y 32.1 RD 500/1990).

2) FASE D (Disposición del gasto)

Este acto se acuerda después de los trámites legalmente establecidos para la realización del gasto y se determina el importe de manera exacta, ahora existe vinculación a terceros por la cuantía determinada.

Estas dos fases se pueden realizar de manera simultánea si se cumplen los requisitos de ambas. El órgano competente para determinar los importes de los créditos presupuestados es el Presidente o Pleno de la entidad, o a los órganos facultados para ello (Art. 185 TRLRHL).

3) FASE O (Reconocimiento de la obligación)

Se declara la existencia de un crédito exigible a favor del perceptor de la nómina contra la entidad local, el gasto es ya autorizado y está comprometido a pagarse. El requisito esencial es que exista una acreditación documental de que se ha realizado la prestación de servicios y que ello ha dado lugar a autorizar tal gasto, para el reconocimiento de la obligación por tanto, sería la nómina. El art. 60 RD 500/1990 establece que es el Presidente de la entidad local o el órgano facultado estatutariamente quienes serán competentes para su adopción.

4) FASE P (Ordenanza de pago)

En esta fase se trata de ordenar el pago, realizar la liquidación, una vez se reconoce la obligación. Se materializa en las relaciones de órdenes de pago de las nóminas, siendo el receptor el trabajador de la entidad local. El Presidente de la entidad local u órgano facultado estatutariamente es el encargado de realizar las funciones de ordenación de pago (art. 167 TRLRHL).

En el CUADRO 7, se detalla la relación entre la fiscalización y la contabilización de los distintos conceptos retributivos para el capital humano en las EELL, clasificación a tener en cuenta para la realización del procedimiento de fiscalización previa limitada.

CUADRO 7. Clasificación entre conceptos fijos y variables

CONCEPTOS FIJOS		CONCEPTOS VARIABLES
AD	AD+ o AD/	ADO
- Sueldo base	- Altas	- Complementos de productividad
- Complemento de destino	- Bajas	- Servicios extraordinarios
- Complemento específico	- Vencimiento nuevos trienios	- Complemento por IT Empresa
- Trienios consolidados	- Cambios puesto de trabajo	- Indemnización Empresa
		- Condiciones especiales
		- Dietas

Fuente: Elaboración propia.

5.2 Sistemática propuesta para la contabilización de la nómina

Las fases A-D-O-P pueden realizarse de forma separada o de forma conjunta algunas de ellas, es decir, es posible la acumulación de fases del presupuesto de gasto en un mismo acto administrativo. El objetivo de esta última fase es comprobar la existencia de consignación presupuestaria suficiente. Puede ser que se realice mediante documentos AD o documentos ADO, produciendo los mismos efectos que si se realizara en actos separados. Atendiendo a ello, en el caso de los gastos de personal (la nómina) es esencial que se realicen por documentos AD por el importe de las retribuciones fijas y periódicas de trabajadores municipales, con arreglo a los datos de RLT, Anexo de Personal y Plantilla. Esto se explica porque si se dispone en todo momento del crédito adecuado y suficiente de cada una de las partidas lo más funcional y óptimo para la entidad local sería realizar el siguiente procedimiento:

Para los conceptos retributivos fijos:

- 1) A inicios de año realizar un documento AD de todos los conceptos fijos que integran la nómina y que permanecen en el tiempo a largo plazo, es decir, ello se integra por el sueldo base, complementos de destino, complementos específicos y trienios consolidados de todos los trabajadores que forman en ese momento la plantilla y se

trataría de autorizar y disponer del crédito necesario el primer día del año para los siguientes doce meses.

- 2) A lo largo del año, concretamente en cada período que se formaliza la nómina (mensualmente), realizar las modificaciones pertinentes provocadas por las altas, bajas, vencimiento de nuevos trienios o cambios de puesto de trabajo. Éstos actos atenderán a los actos administrativos de AD+ o AD/, esto es, añadiendo o eliminando respectivamente las cantidades salariales que hayan sufrido modificaciones permanentes. Además, sería necesario acreditar que existe suficiente crédito en caso que la modificación sea por AD+.

Asimismo, con esta separación se consigue la mayor optimización del tiempo de la función interventora. Estos actos serán fiscalizados en el momento en que tiene lugar el acto administrativo, es decir, con el decreto de contratación, cesamiento, promoción o consolidación de trienios.

Para los conceptos retributivos variables:

- 3) En último lugar, cabría realizar el encuadre del resto de conceptos que se incluyen en la nómina, pero solo los que suponen modificaciones variables no permanentes en el tiempo que serían los residuales a los anteriores. Éstos se tendrían que realizar mediante documento ADO con cada nómina mensual, ya que a principios de año no se puede prever el crédito presupuestario que debería reservarse para estos conceptos puesto que atienden a circunstancias diversas y no duraderas en el tiempo (por ejemplo, los complementos de productividad o el kilometraje de los trabajadores). Es decir, la aprobación de los conceptos variables es simultánea a la aprobación de la nómina de aquel mes y debe acreditarse siempre que existe crédito suficiente.

CONCLUSIONES

I. El control interno es un factor básico para la organización de las entidades locales, la aplicación de los procedimientos propuestos a lo largo de este trabajo se fundamenta en actualizar el régimen de control interno de las entidades locales para mayor eficiencia y eficacia del control de los recursos humanos. La función interventora y el control financiero, piezas clave para asegurar el cumplimiento de legalidad y otorgar seguridad jurídica a las decisiones, deberían proyectarse como un sistema integrado en el marco de la legalidad, pues uno de los problemas es que el control externo en muchas ocasiones no puede llegar a tiempo para solucionar o detectar diversas irregularidades.

II. A día de hoy, los sistemas existentes para la fiscalización de los recursos humanos se basan en la fiscalización plena previa o la fiscalización previa limitada completada con el control posterior mediante técnicas de muestreo. Se puede decir que no existe un sistema óptimo para la fiscalización determinado que pueda ser aplicado por todas las entidades locales de manera indiscriminada puesto que el uso de un sistema u otro viene influido por factores como: el nivel de madurez, la dimensión o la propia cultura de control que tenga en cada momento la entidad local.

III. Es imprescindible tener en cuenta que la realización de un control previo exhaustivo no da lugar a la agilidad y eficiencia propias de una administración pública moderna. Tampoco la fiscalización limitada por sí sola es el modelo ideal ya que supone un control incompleto, revisando tan sólo los aspectos más significativos de los expedientes que componen los recursos humanos, este modelo sólo puede ser corregido con un control pleno posterior.

IV. En términos generales, las conclusiones que se extraen del análisis realizado a lo largo de este trabajo atienden sobre todo al grado de consolidación y al tamaño de la propia entidad local²¹:

- 1) En los ayuntamientos de dimensión pequeña, los recursos materiales y económicos son más limitados y el número de trabajadores en la entidad es reducido, con lo cual, el sistema adecuado en este caso es la fiscalización plena previa basada en el control de todos los expedientes de nómina cada vez que se realice la fiscalización.
- 2) En los ayuntamientos de dimensión grande, donde se dispone de mayores recursos, sería óptimo la implantación de una fiscalización previa limitada basada en las variaciones de la nómina mensual que se complete con posterioridad con un control financiero mediante técnicas de muestreo. En estos tipos de ayuntamientos es inviable la realización de una fiscalización previa plena atendiendo a la gran dimensión de expedientes de nómina y el alto volumen de empleados.

²¹ Según la *Sindicatura de Comptes de Catalunya*, se entiende de manera implícita que un ayuntamiento pequeño corresponde a municipios con menos de 20.000 habitantes; los ayuntamientos medianos oscilan entre 20.000 y 75.000 habitantes y los grandes serían los que están compuestos por más de 100.000 habitantes.

- 3) En los ayuntamientos de dimensión mediana el sistema de fiscalización a elegir por parte de la entidad puede ser en algunos casos el expuesto para los ayuntamientos pequeños y en otros el previsto para los grandes. Para determinar el mejor sistema, es esencial tener en cuenta la consolidación del órgano interventor, los medios de los que dispone la entidad y valorar el nivel de control interno del que dispone la misma. En cuanto a las entidades con más desarrollo en estos elementos, es preciso seguir el modelo adecuado para ayuntamientos grandes; por el contrario, es más adecuado un control pleno previo para las entidades medianas menos consolidadas en cuanto a fiscalización.

V. Por último, el RD 424/2017, publicado en el BOE el 12 de mayo, desarrolla el régimen jurídico del control interno y de las entidades locales homologándolo con el vigente en la Administración del Estado. Esta normativa refuerza la importancia del control financiero y específicamente en su modalidad de control permanente en el que se integra el control pleno posterior, reforzándose así mi visión de que el modelo de fiscalización más eficaz para el control de la nómina es el que combina una fiscalización limitada previa exigente que incorpore requisitos básicos ampliados, tal y como se ha expuesto en el *apartado 2 del capítulo II*, junto con una fiscalización plena posterior que verifique la cuantificación individualizada de cada concepto retributivo de cada trabajador.

VI. La efectiva implantación de este modelo de control interno eficaz exigirá la asignación de mayores recursos personales y técnicos a esta función y será la verdadera prueba en la que se evidencie la voluntad de control de cada una de las entidades locales, es decir, la que asigne más recursos o tenga más voluntad de controlarse.

LISTA DE REFERENCIAS

- ARIAS RODRÍGUEZ, A. (8 de octubre de 2015): *La gestión de personal en las entidades locales*. Principado de Asturias: *Fiscalización.es*. Recuperado de: <https://fiscalizacion.es/2015/10/08/personal-entidades-locales/> [Fecha de consulta: 16 de mayo 2017]
- ARIAS RODRÍGUEZ, A. (16 de septiembre de 2008): *Las facturas del cajón*. Principado de Asturias: *Fiscalización.es*. Recuperado de: <https://fiscalizacion.es/2008/09/16/las-facturas-del-cajon/> [Fecha de consulta: 9 de mayo 2017]
- BOLTAINA BOSCH, X. (2010): *El personal laboral de las corporaciones locales después del Estatuto básico del empleado público*. Barcelona: CEMICAL, Diputación de Barcelona.
- CHICANO JÁVEGA, J. F. (13 de febrero de 2013): *Fiscalización limitada previa: una oportunidad*. Revista estudios locales. Recuperado de: <http://www.revistacunal.com/actualidad/14-actualidad-1> [Fecha de consulta: 5 de junio de 2017]
- CHICANO JÁVEGA, J. F. (2006): *IV Curso sobre las funciones de Intervención y Tesorería en las Entidades Locales Andaluzas. Aspectos prácticos*. Intervención General del Ayuntamiento de Tarragona.
- CHICO MARTÍNEZ, F. J. (2007): *Muestreo aleatorio en Auditoría o cómo la estadística se puede utilizar para probarlo todo, incluso la verdad*. Revista "Auditoría y Gestión de los Fondos Públicos", Nº 42, pp. 23-32.
- CONSELLO DE CONTAS DE GALICIA (2013): *Informe de fiscalización de las resoluciones y acuerdos contrarios a los reparos formulados por las intervenciones locales. Ayuntamientos entre 25.000 y 100.000 habitantes*. Recuperado de: http://www.consellodecontas.es/sites/consello_de_contas/files/contents/documents/2013/162_D_Informe_Fiscalizacion_Reparos_Intervencions_Locais_2013_C.pdf [Fecha de consulta: 15 de mayo 2017]
- CUENCA CERVERA, J. J. (2002): *La dirección de recursos humanos en el ámbito municipal: Un enfoque de política de personal* (1ª ed). Barcelona: Ed. Bayer.
- DIRECCIÓN GENERAL DE GOBERNANZA PÚBLICA Y SECRETARÍA GENERAL DE ADMINISTRACIÓN DIGITAL (2016): *Boletín Estadístico del Personal al Servicio de las Administraciones Públicas. Registro Central de Personal Julio 2016*. Recuperado de: http://www.sefp.minhafp.gob.es/dam/es/web/publicaciones/centro_de_publicaciones_de_la_sqt/Periodicas/parrafo/Boletin_Estadis_Personal/BEPSAP_2016_julio_CORREGIDO.PDF.PDF [Fecha de consulta: 10 de abril 2017]
- FAURA-CASAS (2001): *Manual de Auditoría del sector público* (1ª ed). Barcelona: editorial Faura-Casas.

- GARCÍA HERNÁNDEZ, J. (1 de mayo de 2017): *El control interno en las entidades locales según el Real Decreto 424/2017 que regula su régimen jurídico*. Revista de Derecho Local. Recuperado de: http://www.elderecho.com/tribuna/administrativo/Control-entidades-locales-Real-Decreto-424-2017_11_1098055003.html [Fecha de consulta: 11 de junio 2017]
- INSTITUTO DE CENSORES JURADOS DE CUENTAS DE ESPAÑA (2014). *Conceptos básicos de muestreo*. Suplemento de la Revista Auditores, Nº 21, pp. 1-35.
- PALOMAR OLMEDA, A. (2016). *Derecho de la función pública. Régimen jurídico de los funcionarios públicos* (11ª ed). Madrid: Dykinson.
- PALOMERO MONTES, C. (2000). *Incidències de la gestió de la Seguretat Social en les Corporacions Locals*. Barcelona: Diputació de Barcelona.
- PRADO ALONSO, R. (1999). *El control interno de la gestión económico-financiera de las Entidades Locales: Función Interventora* (4ª ed). Madrid: Consejería de Medio Ambiente y Desarrollo Regional.
- RODRÍGUEZ ÁLVAREZ, J. M. (2005): *Administración Local: acceso y temporalidad de los nombramientos, provisión de puestos de trabajo, retribuciones y estructura de niveles, movilidad e instrumentos de planificación de los recursos humanos y definición de puestos*. Revista "Presupuesto y gasto público", Nº 41, pp. 271-286.
- SÁIZ ANTÓN, M.P., SAGALÉS GUILLAMÓN, J.R., CALPE JORDÁ, A., y PARDO RUIZ, E. (2012): *Haciendas Locales* (1ª ed). Valencia: Tirant Lo Blanch.
- DE SANDE PÉREZ-BEDMAR, M. (2006): *Empleo y prestación de servicios en la administración pública* (1ª ed). Valladolid: Lex Nova.
- SINDICATURA DE COMPTES DE LA COMUNITAT VALENCIANA (2015): *Informe de fiscalización sobre las obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto, informes y reparos de la Intervención y acuerdos de las entidades locales contrarios a los informes de Secretaría*. Recuperado de: [http://www.sindicom.gva.es/web/informes.nsf/0/D1363CE6B2648C23C12580E20032973E/\\$file/OBLIGACIONES_C.pdf](http://www.sindicom.gva.es/web/informes.nsf/0/D1363CE6B2648C23C12580E20032973E/$file/OBLIGACIONES_C.pdf) [Fecha de consulta: 12 de mayo de 2017]
- THIBAUT ARANDA, J. (2011): *La retribución del personal laboral del sector público cuatro años después del Estatuto Básico del Empleado Público*. Revista del Ministerio de Trabajo e Inmigración, Nº 93, pp. 211-230.
- VIDAL BARBERÁ, V.; CHICO MARTÍNEZ, F. J. (2010): *Cómo tomarse el capítulo I como algo personal y no morir en el intento*. Revista "Auditoría Pública", Nº 50, pp. 23-32.
- VIÑAS BOSQUET, J. P. (2015): *Control interno y fiscalización del presupuesto municipal* (2ª ed). Pamplona: DAPP Publicaciones Jurídicas.