

CONTABILIDAD	DESCENTRALIZACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS Y CONSOLIDACIÓN DE CUENTAS EN LA ADMINISTRACIÓN LOCAL	Núm. 57/1997
--------------	---	-----------------



LOURDES TORRES PRADAS

VICENTE PINA MARTÍNEZ

*Titulares de la Facultad de Ciencias Económicas y
Empresariales. Universidad de Zaragoza.*

1.º Premio Estudios Financieros 1997.

Modalidad: Contabilidad y Administración de Empresas.

Extracto:

LA tendencia a descentralizar o ceder al sector privado la gestión de determinados servicios públicos está modificando la estructura de prestación de servicios por parte de las corporaciones locales. Este cambio en la estructura del sector público local ha llevado a que el conjunto de estados financieros que conforman la Cuenta General de las Entidades Locales ofrezca una visión fragmentada de su actividad económico-financiera, resultando aconsejable consolidar sus cuentas anuales individuales, si se pretende conocer la situación económico-financiera global. El objetivo básico de este trabajo es estudiar la problemática en torno a la consolidación de cuentas en las entidades locales en España.

Asimismo, es oportuno recomendar la inclusión en la Cuenta General de información sobre el coste, la eficiencia, los logros y la calidad con que se prestan los servicios públicos, puesto que esta información no financiera completa la rendición de cuentas sobre el uso de los fondos públicos resultando, posiblemente, de mayor interés para el ciudadano medio que la netamente financiera.

NOTA: *Este trabajo se presentó a la VII Edición del Premio «Estudios Financieros» bajo el título: **INFORMACIÓN CONTABLE Y DESCENTRALIZACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS EN LA ADMINISTRACIÓN LOCAL.***

Sumario:

- I. Introducción.
 - II. La prestación de servicios por las entidades locales.
 - 1. La gestión de los servicios públicos locales.
 - 1.1. La gestión directa de servicios.
 - 1.2. Gestión indirecta de servicios.
 - III. La Cuenta General de las corporaciones locales.
 - 1. Contenido de la Cuenta General.
 - 1.1. La Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.
- Parte II: La consolidación de cuentas en las entidades locales.
- IV. Introducción.
 - V. Análisis comparado de la normativa contable sobre consolidación de cuentas en las Administraciones públicas.
 - 1. Los usuarios de la información.
 - 2. El concepto de perímetro contable (*reporting entity*) del Governmental Accounting Standard Board (GASB).

3. La propuesta de la National Council on Governmental Accounting (NCGA).
 4. El concepto de perímetro contable del Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA).
 5. La propuesta de la Ordre des Experts Comptables (OECF).
 6. Una valoración de las propuestas.
- VI. La prestación de servicios públicos locales.
- VII. El perímetro contable de las entidades locales en España.
- VIII. El perímetro de consolidación de las entidades locales.
- IX. El control externo de los servicios públicos descentralizados.
- X. Resumen y conclusiones.

Bibliografía.

Anexo I.

Anexo II.

I. INTRODUCCIÓN (1)

En la década de los setenta asistimos a un crecimiento del sector público en la mayoría de los países europeos como consecuencia de la ampliación de los servicios sociales. En los ochenta, esa expansión, junto con una menor tasa de crecimiento de los ingresos públicos y el consiguiente crecimiento de los déficit, llevó a cuestionar la dimensión y la propia actividad del sector público.

El debate teórico y político que originó esta circunstancia trajo consigo una tendencia hacia la reducción del tamaño del mismo, bien mediante privatizaciones, bien mediante la reducción del peso relativo del gasto público en el PIB, así como la puesta en marcha de medidas tendentes a mejorar la asignación de los recursos públicos a través de la reorganización de los procedimientos de gestión y control de las Administraciones Públicas. En estos momentos se espera de ellas, no sólo que desarrollen su actividad en cumplimiento de los mandatos legales establecidos, sino que los servicios públicos se presten de forma eficaz y eficiente, como forma de legitimación social del papel del Estado en la economía.

Tradicionalmente, la contabilidad pública ha estado estrechamente ligada a la rendición de cuentas y al cumplimiento de legalidad, y por tanto, influida por las disposiciones legales que regulan la ejecución del presupuesto y la gestión de los fondos públicos en cada país. Sin embargo, en los últimos años estamos asistiendo en todos los países industrializados a una creciente inquietud por dotar a la contabilidad pública de un contenido informativo más amplio, de forma que la información que facilite resulte útil para la toma de decisiones no sólo de los gestores y de los órganos de control, sino también de otros colectivos de usuarios. Ello supone un cambio en la concepción de la información contable de las Administraciones Públicas hacia el paradigma de utilidad.

Para la consecución de estos nuevos fines, resulta necesario que las Administraciones Públicas elaboren unos estados contables que representen la realidad económico-financiera de la entidad, que sean asequibles y útiles para los diversos usuarios externos, y que suministren información sobre los costes de los servicios prestados y actividades realizadas.

(1) Este trabajo forma parte de una línea de investigación más amplia en el marco del Proyecto de Investigación del Plan Nacional de I+D SEC96-0694.

En este sentido, en los países más avanzados se observa una tendencia cada vez más definida hacia la adaptación plena de los criterios contables vigentes en el sector empresarial a la contabilidad pública, especialmente en la Administración Local, cuya dimensión y actividad justifica ese acercamiento. Sin embargo, persisten diferencias de matiz importantes relacionadas con la adecuación de estos criterios a la legalidad vigente en cada país, sobre todo en los aspectos relacionados con la ejecución del presupuesto, así como con el tratamiento contable de determinadas partidas, con peculiaridades propias en las Administraciones Públicas.

El cambio de paradigma aludido obedece a varias circunstancias, entre las que cabe destacar el origen y el volumen de recursos que gestionan las Administraciones Públicas, lo que hace necesario analizar el impacto de su actuación en el entorno económico-social en que operan: recursos financieros consumidos, empleo, creación de valor añadido, endeudamiento, relaciones con el sector privado, etc. En esta línea, la creciente inquietud social sobre el grado de eficiencia, economía y eficacia con que se prestan los servicios públicos, genera una demanda de información para valorar las actuaciones de los responsables políticos y gestores de los recursos públicos.

Por otra parte, la necesidad de modernizar la contabilidad pública también ha sido puesta de manifiesto por el Tratado de Maastricht cuya aplicación plena requiere sistemas de información contable que faciliten información fiable sobre las variables tomadas como referencia para el cumplimiento y seguimiento posterior de los criterios de convergencia.

Además de la corriente de privatizaciones en la que estamos inmersos, la necesidad de reducir el gasto público está produciendo en toda Europa una tendencia hacia la descentralización de servicios, de forma que se está pasando de prestarlos directamente por parte de las entidades locales, u otras Administraciones Públicas, a gestionarse de forma indirecta a través de entidades de derecho privado o público. Si la implantación de los principios de contabilidad generalmente aceptados supone una auténtica revolución en la rendición de cuentas y en la información a facilitar sobre el uso de los fondos públicos, los cambios señalados en la configuración del sector público local ha llevado a que el conjunto de estados financieros que conforman la Cuenta General de las Entidades Locales ofrezcan una visión fragmentada, poco global, de su actividad económico-financiera. La consolidación representa, por lo tanto, un paso necesario para mejorar el sistema de rendición de cuentas de las entidades públicas locales.

El objetivo de este trabajo es estudiar la problemática en torno a la consolidación de cuentas en las entidades locales en España. La posibilidad de descentralizar y ceder al sector privado la gestión de determinados servicios públicos, y en ocasiones los riesgos derivados de dicha gestión, viene ya prevista en la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local (LBRL), donde se señala que las entidades locales podrán gestionar de forma indirecta determinados servicios. A partir de entonces, la configuración que ha ido adquiriendo la estructura de prestación de las corporaciones locales, está haciendo cuestionar la obtención de la imagen fiel global de la situación económico-financiera y de las actuaciones de las mismas, si no se lleva a cabo la consolidación de sus cuentas anuales.

II. LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS POR LAS ENTIDADES LOCALES

En la organización territorial del Estado español, así como de la Europa de Maastricht, el sector público local se está configurando como una pieza clave en la prestación de servicios a los ciudadanos por parte de los poderes públicos, considerando a los municipios como los escalones más cercanos que canalizan la participación del ciudadano en los temas públicos, debiendo dotárseles de autonomía jurídica y económica para la consecución de sus fines. Un elemento representativo de la importancia del municipio en la construcción del espacio europeo común, viene dado por la posibilidad de participar en las elecciones municipales de cualquier ciudadano europeo que resida en dicho municipio, pudiendo elegir a sus representantes en el Consistorio, así como ser elegido.

En el caso español, el desarrollo de las competencias de los municipios ha sido llevado a cabo, en sus aspectos básicos, por la LBRL, así como por la legislación específica de cada Comunidad Autónoma, en función del ámbito de sus propias competencias. Así, la LBRL, en su artículo 3.º, contempla una gran variedad de entes locales como son el municipio, la provincia, la isla, en los archipiélagos balear y canario, las entidades de ámbito territorial inferior al municipal, las comarcas y otras entidades semejantes instituidas o reconocidas por las CC.AA. correspondientes, las áreas metropolitanas y las mancomunidades de municipios. Para llevar a cabo su actividad, a su vez, los entes locales tienen la posibilidad de crear entidades públicas con personalidad jurídica propia tales como Organismos Autónomos (OO.AA.), sociedades mercantiles y consorcios con otras Administraciones Públicas o entidades.

Por su parte, el artículo 7.º de la LBRL contempla una serie de competencias para las entidades locales relacionadas con la prestación de servicios públicos y la captación y gestión de los recursos necesarios para su financiación:

1. Competencias propias, que se ejercen en régimen de autonomía y bajo la responsabilidad del ente, atendiendo siempre a la debida coordinación en su programación y ejecución con las demás Administraciones Públicas -Capítulo III, arts. 25 y 26-.
2. Competencias atribuidas o delegadas, que se ejercen de acuerdo con las especificaciones de la delegación. En este sentido, la normativa legal (2) prevé la posibilidad de que la Administración del Estado y CC.AA. deleguen en los municipios competencias siempre que se mejore la gestión y atención al ciudadano.
3. Competencias compartidas o concurrentes que se ejercen por la Administración Local conjuntamente con la Administración Central o Autónoma a través de la constitución de entes instrumentales públicos o privados.
4. Competencias acordadas con el Estado para asumir o colaborar en la gestión de determinados servicios.

(2) Artículos 69, 70 y 145 del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local (TR).

El **cuadro n.º 1** recoge el listado de los servicios públicos que son competencia de los municipios -art. 25.2 de la LBRL-, junto con otros que vienen prestando habitualmente, al menos los ayuntamientos de mayor tamaño.

CUADRO N.º 1 SERVICIOS PÚBLICOS LOCALES	
<p>Servicios Generales Servicios informáticos Personal y organización administrativa Servicios descentralizados Servicios económico-financieros Protección y seguridad ciudadana: – Policía – Bomberos – Protección civil – Ordenación del tráfico</p> <p>Educación Enseñanza pública</p> <p>Sanidad Prevención e inspección sanitaria: – Medio ambiente (polución, etc.) – Control sanitario de alimentos – Inspección y vacunación de animales – Medicina asistencial – Salud escolar – Hospital – Salud mental – Centros de planificación familiar – Atención primaria de salud – Rehabilitación – Programas de educación</p> <p>Obras Públicas y urbanismo Servicios funerarios y cementerios (*) Planeamiento, gestión y discipl. urbana Alumbrado público y ahorro energético Abastecimiento de aguas Saneamiento y depuración de aguas Alcantarillado Conservación de caminos y vías rurales Limpieza viaria Recogida y tratamiento de basuras Parques y jardines</p>	<p>Actividades económicas Mataderos (*) Mercados: – Mayoristas – Minoristas Transporte urbano Aparcamientos públicos Comunicaciones Piscinas Gestión patrimonial Actividades de gestión tributaria: – Cobros vía ejecutiva – Recaudación de tributos Acciones de desarrollo económico Oficinas de contratación y formación y fomento del empleo Turismo</p> <p>Otros servicios sociales Infancia y juventud Guarderías Defensa del consumidor Deporte Asistencia social Albergues para indigentes Ayuda a domicilio Tercera Edad Discapacitados Reinserción social Promoción de la mujer</p> <p>Actividades culturales y ocio Animación cultural Escuelas de formación Conservatorio de música Bibliotecas Museos Teatro Conciertos Patrimonio Histórico-Artístico</p> <p>Promoción y gestión de viviendas</p>

(*) Servicios liberalizados por el Real Decreto-Ley 7/1996.

Algunos de ellos tienen, además, el carácter de mínimos, estando obligados todos los municipios a prestarlos a los ciudadanos. Así, la LBRL en su artículo 26.1 señala que todos los municipios por sí, o asociados, deberán prestar los servicios siguientes:

- a) En todos los municipios: alumbrado público, cementerio, recogida de residuos, limpieza viaria, abastecimiento domiciliario de agua potable, alcantarillado, acceso a los núcleos de población, pavimentación de las vías públicas y control de alimentos y bebidas.
- b) En los municipios de más de 5.000 habitantes: además, parque público, biblioteca pública, mercado y tratamiento de residuos.
- c) En los municipios de más de 20.000 habitantes: además, protección civil, prestación de servicios sociales, prevención y extinción de incendios, instalaciones deportivas de uso público y matadero.
- d) En los municipios de más de 50.000 habitantes: además, transporte colectivo de viajeros y protección del medio ambiente.

Este nivel de exigencia legal, ha llevado a que en muchas ocasiones varios municipios se pongan de acuerdo para prestar y gestionar conjuntamente algunos servicios obligatorios que, por razón de tamaño o coste, resulta excesivamente gravoso o ineficiente hacerlo de forma independiente. Para ello, vienen constituyendo empresas mercantiles, *joint ventures* y mancomunidades, figuras legales que presentan una problemática distinta a efectos de rendición de cuentas, control de legalidad, inclusión en la Cuenta General de las Entidades Locales, auditoría por parte de los Órganos de Control Externo (OCEX) y, a efectos de este estudio, de definición del perímetro de consolidación.

1. La gestión de los servicios públicos locales.

La legislación actual permite a los ayuntamientos reservarse recursos o servicios públicos esenciales, así como autorizar la intervención de empresas en la prestación de estos servicios. Esta reserva puede afectar a la titularidad del servicio y a la explotación o sólo a la titularidad, dejando la explotación del mismo en manos de la iniciativa privada en todos los casos, excepto en aquellos que impliquen el ejercicio de autoridad, que deberán necesariamente ser prestados por funcionarios (3). Por tanto, los servicios que la LBRL define de competencia de los municipios no tienen por qué ser necesariamente prestados, o mejor dicho, gestionados directamente por éstos, sino que pueden atenderse desde la iniciativa privada o por otras organizaciones públicas.

(3) LBRL (arts. 85.2 y 92.2).

Tal como señala BUENDÍA (1996, p. 50) y BALLESTEROS (1992, p. 399), en los casos de servicios obligatorios y reservados por ley para las entidades locales, si no se encuentran prestando el correspondiente servicio y no han hecho efectiva la reserva, la empresa privada puede desarrollar libremente su actividad en este campo hasta que la entidad local decida cumplir el deber de prestación. Por lo tanto, los servicios que prestan los entes locales pueden ser gestionados de forma directa o indirecta, es decir, a través de una entidad intermedia de derecho público o privado con personalidad jurídica propia, de acuerdo con las condiciones previamente acordadas.

En este sentido, la gestión directa la pueden realizar las entidades locales, mediante un OO.AA. local o a través de una sociedad mercantil cuyo capital pertenezca íntegramente a la entidad (4). Por tanto, la Cuenta General de las Entidades Locales prevista por la ICAL iría dirigida, principalmente, hacia la rendición de cuentas sobre los aspectos económico-financieros relacionados con la prestación directa de servicios públicos.

Por otra parte, la gestión indirecta puede adoptar alguna de las siguientes figuras legales: concesión, gestión interesada, concierto, arrendamiento, sociedad mercantil y cooperativas legalmente constituidas cuyo capital social pertenezca parcialmente a la entidad. A estas figuras podríamos añadir el consorcio, las empresas *joint venture* y el convenio, junto con las subvenciones cuando representen un porcentaje significativo de los ingresos totales de la entidad subvencionada que presta el servicio.

Asimismo, las mancomunidades de municipios, aunque la LBRL las califica como entidades locales propiamente dichas, podrían considerarse como un caso especial de gestión indirecta por parte de una entidad de derecho público. Las mancomunidades constituyen entidades locales con unas características propias, utilizadas con cierta frecuencia por los municipios para la prestación de servicios. En su gestión participan los municipios mancomunados que pueden transferir a la mancomunidad la titularidad de la competencia municipal o únicamente la gestión de la misma (5).

1.1. La gestión directa de servicios (6).

La gestión directa de servicios, de acuerdo con el artículo 95.1 del TR y el artículo 85.2 de la LBRL, es obligatoria cuando se trata de servicios que requieran ejercicio de autoridad, es decir, manifestación de soberanía por la potestad de dictar normas jurídicas, el uso de la fuerza, la función de policía o garantía del bienestar de la colectividad (ALBI 1960, p. 119). La gestión directa puede llevarse a cabo a través de las siguientes formas:

(4) LBRL (art. 85).

(5) De acuerdo con el artículo 44 de la LBRL son asociaciones voluntarias de municipios que tienen como objetivo la prestación de servicios en común o la ejecución de determinadas obras. Estas entidades tienen personalidad jurídica propia diferenciada de los municipios que las crearon, siendo consideradas entidades locales independientes, si bien su actuación debe ceñirse exclusivamente a las competencias cedidas por los municipios mancomunados ante los que responde de su gestión. Se rige por sus propios estatutos y tiene autonomía para la consecución de sus fines.

(6) Un estudio detallado de la normativa sobre la gestión directa de servicios puede encontrarse en BUENDÍA (1996).

- GESTIÓN DIRECTA POR LA PROPIA ENTIDAD. El servicio se presta por el personal de la entidad bien de forma directa o bien de forma desconcentrada; por tanto, su actividad económico-financiera quedaría íntegramente reflejada en las cuentas anuales de la entidad local principal.
- GESTIÓN MEDIANTE OO.AA. LOCALES. Los OO.AA. locales son entes de derecho público con personalidad jurídica y órganos de gobierno propios. A su vez, al igual que en la Administración del Estado, la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales (LRHL), en su artículo 145.2 distingue entre OO.AA. administrativos y OO.AA. de carácter comercial, industrial o financiero. Los primeros se financian generalmente a través de las tasas, precios públicos y contribuciones especiales que reciben por la prestación de sus servicios; los segundos, de las actividades económicas que realizan. Asimismo, para la consecución de sus fines cuentan con un patrimonio en propiedad o adscrito por el ente principal. En ambos casos, el posible déficit de financiación que pueda surgir, es cubierto por la entidad principal. Los OO.AA. al igual que el ente principal están sometidos al régimen de contabilidad pública y de control financiero y de economía, eficiencia y eficacia (EEE) que pueda realizar el OCEX competente y los órganos de intervención.
- SOCIEDAD MERCANTIL DE CAPITAL ÍNTEGRAMENTE PÚBLICO. Se constituyen para llevar a cabo actividades de carácter económico tanto en libre concurrencia como en monopolio. Adoptan la forma jurídica de sociedades anónimas o de responsabilidad limitada con el cien por cien del capital social propiedad de la entidad local, estando sometidas al régimen del derecho privado y PGC de las empresas, aunque también al de la contabilidad pública (7).

Esta fórmula de prestación de servicios pretende evitar el procedimiento administrativo que regula la actividad de las Administraciones Públicas y la gestión de sus recursos financieros y humanos, flexibilizando la misma, así como limitar la responsabilidad de la entidad local, si bien en materia, por ejemplo, de contratación deben respetar lo dispuesto para la contratación pública.

Las cuentas anuales, elaboradas según el PGC para empresas, se integran -que no consolidan- en la Cuenta General de la Entidad Local. Asimismo, las sociedades mercantiles íntegra o mayoritariamente participadas, deben elaborar un presupuesto de gastos e ingresos y un Programa de Actuación, Inversión y Financiación (PAIF) (8). Con ellos se elabora un estado consolidado (9) del presupuesto de la propia entidad con el de todos los presupuestos y estados de previsión de sus OO.AA. y sociedades mercantiles que se incluye como anexo en la Cuenta General.

(7) LRHL, artículo 181.2.

(8) Artículos 145.1 y 147.1 de la Ley 39/1988 y artículo 114 del Real Decreto 500/1990.

(9) Las normas específicas de consolidación vienen recogidas en el Real Decreto 500/1990, artículos 115 a 118, que desarrolla el Capítulo Primero del Título IV de la LRHL.

En cuanto a los procedimientos de control, además de ejercerse desde la entidad local a través del Consejo de Administración de la sociedad mercantil, debe auditarse en los mismos términos que cualquier empresa privada. Por estar sometida al régimen de contabilidad pública, también pueden ser auditadas por el OCEX institucional correspondiente.

1.2. Gestión indirecta de servicios (10).

Los municipios llevan a cabo la prestación de determinados servicios mediante la contratación de la gestión de los mismos con el sector privado. BALLESTEROS (1992) señala como características más relevantes de estos contratos que la entidad local mantiene la capacidad de:

- a) variar las condiciones en cuanto a cantidad, calidad, tiempo y lugar de prestación del servicio,
- b) fiscalizar las actuaciones del gestor,
- c) asumir temporalmente la ejecución directa del servicio cuando determinadas circunstancias así lo aconsejen,
- d) imponer al gestor las correcciones pertinentes por razón de las infracciones que cometiese,
- e) rescatar la gestión del servicio.

Asimismo, en los contratos que regulan la prestación indirecta de servicios, se determinan los años de duración del contrato, precios de prestación del servicio y plazos y condiciones de su revisión, condiciones de reversión de los bienes utilizados, condiciones de rescisión del contrato y, cuando proceda, el importe a satisfacer a la entidad local (11).

En general, como puede apreciarse al analizar las condiciones en que se traspaasa al sector privado la gestión de determinados servicios públicos, responde verdaderamente al concepto de gestión indirecta de estos servicios por parte de la entidad local, puesto que sigue manteniendo la titularidad del servicio, una capacidad de decisión relevante y un control significativo sobre las condiciones en que se prestan los servicios, lo que abre interrogantes importantes sobre la conveniencia de incluir o no información contable sobre las entidades que prestan estos servicios en la Cuenta General de la Entidad Local y, llegado el caso, de consolidarla como un componente más de la entidad principal.

(10) Una descripción más detallada del entorno jurídico que rodea la gestión indirecta de servicios puede encontrarse en SOSA (1995).

(11) Artículos 107 y 108 del TR.

Modos de Gestión

LA CONCESIÓN ADMINISTRATIVA. Esta modalidad transfiere mediante concurso al sector privado la gestión de un servicio, asumiendo la entidad privada el riesgo económico de la explotación, así como de la inversión necesaria, cuando sea preciso, para llevar a cabo la prestación del servicio, fijándose en contrapartida un precio de explotación que permita un margen razonable de beneficios. Sin embargo, la titularidad y responsabilidad última continúan siendo de la entidad pública, respondiendo subsidiariamente de los perjuicios que la prestación del servicio o realización de la obra pudieran causar a terceros.

Otra característica relevante de estos contratos, a efectos del presente estudio, es que los bienes que al finalizar la concesión deban revertir obligatoria y gratuitamente a la entidad local concedente, tienen la condición de bienes de dominio público por estar afectos a la prestación de un servicio público y son, por ello, inalienables, imprescindibles e inembargables, no pudiendo el concesionario enajenarlos, ni hipotecarlos, teniendo, además, la obligación de destinarlos a la prestación del servicio público.

Puesto que el concesionario puede ser una sociedad anónima o de responsabilidad limitada:

- las limitaciones impuestas en cuanto a la gestión de una parte de su inmovilizado (que pueden llegar a ser muy importantes),
- el que la entidad local responda subsidiariamente cuando el concesionario no esté en condiciones de hacerlo,
- la garantía al concesionario de un equilibrio financiero en la explotación del servicio (que reduce sensiblemente el riesgo) mediante la determinación de los precios, contribuciones especiales, la concesión de subvenciones, y
- las restricciones comunes a todos los modos de gestión indirecta señalados al comienzo de este epígrafe,

hacen que nos preguntemos hasta dónde llega la autonomía económica, financiera y de gestión y el control que se ejerce sobre los concesionarios, como un factor relevante a la hora de definir el perímetro contable y de consolidación, cuestión que abordaremos en la segunda parte de este trabajo.

La concesión administrativa es una de las formas más habituales de gestión indirecta de servicios públicos y, por sus características, se presenta como una de las vías más prometedoras para salvar la rigidez del procedimiento administrativo que está siendo utilizada frecuentemente para prestar servicios públicos.

LA GESTIÓN INTERESADA. Es una fórmula, poco utilizada en la práctica, en la que el empresario recibe una contraprestación y una participación en los beneficios que produzca la prestación del servicio. En la prestación del servicio colabora la Administración Pública que, a menudo, pone una parte importante de las instalaciones necesarias. A diferencia del anterior, el riesgo económico lo mantiene la Administración Pública, por lo que, de hecho, el empresario se limita a cobrar una retribución en compensación del trabajo realizado.

La gestión interesada ha sido utilizada por la Administración Central para gestionar algunos monopolios fiscales. Por sus características resulta ventajosa para la Administración contratante, ya que permite introducir cláusulas que incentiven al gestor a prestar los servicios con EEE, mediante remuneraciones variables ligadas con la productividad u otro tipo de indicadores.

EL CONCIERTO. Consiste en la contratación con una entidad pública o privada, de la prestación de un servicio público. El concierto requiere que la entidad concertada esté prestando, por ser su propia actividad, servicios análogos, por lo que se contrata las instalaciones y medios ya existentes en la entidad concertada para llevar a cabo la prestación del servicio de competencia local. La Administración Pública paga, en contraprestación, una cantidad global por un período de tiempo o unidades estimativas de prestación.

EL ARRENDAMIENTO. En este caso, la entidad local arrienda las instalaciones y medios precisos de su propiedad para que una persona o empresa privada lleve a cabo la prestación del servicio. El arrendatario corre con el riesgo económico de la actividad, fijándose, al igual que en el caso de la concesión administrativa, un precio que permita un margen de beneficios razonable.

SOCIEDADES MERCANTILES MIXTAS Y SOCIEDADES COOPERATIVAS. Es una fórmula de gestión de servicios públicos análoga a la comentada anteriormente en el caso de sociedades mercantiles íntegramente participadas. La diferencia consiste en que en el capital social de la sociedad anónima o de responsabilidad limitada, además de la entidad local -que sigue manteniendo la titularidad del servicio- participan otras entidades públicas o privadas. De acuerdo con la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, las sociedades mercantiles mayoritariamente participadas han pasado a formar parte de la Cuenta General de la Entidad Local, recibiendo el mismo tratamiento que las empresas íntegramente participadas.

LOS CONSORCIOS. Vienen recogidos en el artículo 87 de la LBRL, donde se señala que las entidades locales podrán constituir consorcios con otras Administraciones Públicas o entidades sin ánimo de lucro para fines de interés público común. Son entidades con personalidad jurídica propia que gestionan servicios públicos de acuerdo con las competencias que le han sido delegadas por la entidad local y las Administraciones Públicas participantes, adoptando cualquiera de las formas jurídicas de prestación de servicios anteriormente comentadas (art. 110.5 del TR).

LOS CONVENIOS (*JOINT VENTURES*). La legislación vigente (12) permite que, además de la mancomunidad o el consorcio, varias entidades locales constituyan una sociedad anónima de capital íntegramente público para llevar a cabo la gestión de un servicio, cuyo capital social estaría repartido entre las entidades locales participantes. De acuerdo con esta fórmula, ninguna entidad local ostentaría la mayoría y, por tanto, el control, sino que su naturaleza económica resultaría similar a las *joint ventures* del sector privado. Según lo previsto por la ICAL, las cuentas anuales de estas empresas no se incorporarían a la Cuenta General de la Entidad Local.

LAS FUNDACIONES. Tal como señala SOSA (1995), las corporaciones locales podrían crear sin obstáculo alguno fundaciones de carácter civil destinadas a fines de interés general, bastando para ello que el acuerdo se tomara por mayoría absoluta.

Finalmente, otra forma no contemplada por la normativa vigente de gestión indirecta de servicios, pero que, de hecho, presenta unas consecuencias económicas similares a las figuras comentadas anteriormente, es la subvención a entidades públicas o privadas, generalmente sin ánimo de lucro, para que presten determinados servicios públicos. Éste podría ser el caso de subvenciones concedidas a fundaciones u otras entidades no lucrativas para llevar a cabo, total o parcialmente, prestaciones de servicios relacionados con la asistencia social, tales como programas de atención a la infancia, juventud, tercera edad, reinserción social, sectores sociales marginados, deporte, cultura, etc. Si la subvención es lo suficientemente importante, superando, por ejemplo, el 50% de los ingresos totales de la entidad beneficiaria, la capacidad de decisión y control que ejercería sobre ella la entidad local, podría ser tan significativa como para cuestionar si, realmente, la entidad no lucrativa no es una extensión de la entidad local tanto por la forma en que se financia como por la actividad que realiza.

III. LA CUENTA GENERAL DE LAS CORPORACIONES LOCALES

1. Contenido de la Cuenta General.

El artículo 190 de la LRHL, así como el Capítulo VI de la ICAL recogen los estados a rendir e información a suministrar por parte de las entidades locales, señalando que la Cuenta General de las Entidades Locales estará integrada por:

- a) La de la propia entidad.
- b) La de sus OO.AA.
- c) La de las sociedades mercantiles de capital íntegramente propiedad de la misma.

(12) Artículo 57 de la LBRL, y artículos 69 y 70 del TR.

Como documentación complementaria deberán unirse a la Cuenta General las cuentas anuales de las sociedades mercantiles en cuyo capital social tenga participación mayoritaria la entidad local.

Junto con esta información, en los municipios de más de 50.000 habitantes deberá acompañar a la Cuenta General:

- a) Una memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos.
- b) Una memoria demostrativa del grado en que se hayan cumplido los objetivos programados con indicación de los previstos y alcanzados con el coste de los mismos.

Asimismo, el Pleno de la Corporación podrá establecer la necesidad de incluir en la Cuenta General los estados consolidados de la propia entidad, sus OO.AA. y sociedades mercantiles.

Tal y como se desprende de la descripción anterior, hasta este momento, si el Pleno no ha decidido voluntariamente consolidar, la Cuenta General de las Entidades Locales -y sobre todo la de las de mayor tamaño- estará formada por una sucesión de cuentas anuales, que será más numerosa cuanto más haya decidido descentralizarse la entidad local, resultando casi imposible obtener una visión de conjunto de la posición financiera, endeudamiento, y del resultado de las actividades de la entidad globalmente considerada. Esta situación se encuentra en proceso de cambio, como veremos en el epígrafe siguiente.

De acuerdo con la ICAL y el artículo 190 de la LRHL mencionado, la entidad local y sus OO.AA. deberán facilitar los siguientes estados y cuentas anuales:

- a) Balance de situación.
- b) Cuenta de resultados.
- c) Cuadro de financiación anual.
- d) Liquidación del presupuesto.
- e) Estado demostrativo de los derechos a cobrar y obligaciones a pagar procedentes de presupuestos cerrados.
- f) Estado de compromisos de gasto adquiridos con cargo a ejercicios futuros.
- g) Estado de tesorería que ponga de manifiesto su situación y las operaciones realizadas durante el ejercicio.
- h) Estado de la deuda.

Asimismo la sección 3.^a del Capítulo II (regla 425) enumera un conjunto de anexos a los estados anuales que en el PGCP de 1994 se recogen en la Memoria, tal como se aprecia en el **cuadro 2**.

CUADRO N.º 2 ESTADOS Y CUENTAS ANUALES EN LA ICAL Y EL PGCP DE 1994 (13)	
ICAL	PGCP DE 1994
A) Estados y cuentas anuales	
a) Balance de situación	Balance
b) Cuenta de resultados	Cuenta del resultado económico-patrimonial
c) Cuadro de financiamiento anual	Punto 3.1 de la Memoria
d) Liquidación del presupuesto	Estado de liquidación del presupuesto y puntos 4 y 5 de la Memoria
e) Estado demostrativo de los derechos a cobrar y obligaciones a pagar procedentes de presupuestos cerrados	Puntos 4.11 y 5.6 de la Memoria
f) Estado de compromisos de gasto adquiridos con cargo a ejercicios futuros	Punto 4.12 de la Memoria
g) Estado de tesorería	Punto 3.3 de la Memoria
h) Estado de la deuda	Punto 9.1 de la Memoria
B) Anexos	
1. Balance de comprobación	No previsto expresamente
2. Estado de modificaciones de crédito	Punto 4.1 de la Memoria
3. Estado de los compromisos de ingreso con cargo a presupuestos futuros	Punto 5.9 de la Memoria
4. Estado de gastos con financiación afectada	Punto 6 de la Memoria
5. Estado de remanente de tesorería	Punto 3.2 de la Memoria
6. Estado de evolución y situación de los recursos administrados por cuenta de otros Entes Públicos	No previsto expresamente
7. Estado de situación y movimiento de operaciones no presupuestarias de tesorería	No previsto expresamente
8. Estado de situación y movimiento de valores	No previsto expresamente

Por su parte, las sociedades mercantiles en cuyo capital tengan participación total o mayoritaria las entidades locales elaborarán sus cuentas anuales de acuerdo con el PGC para empresas, que remitirán a la entidad local una vez aprobadas por los órganos correspondientes.

(13) Borrador del nuevo sistema contable para la Administración Local (IGAE, 1995).

1.1. *La Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.*

Esta ley introduce en su artículo 138 modificaciones importantes a lo dispuesto en la LRHL sobre el régimen de control y fiscalización de las Haciendas Locales. En concreto modifica los cuatro primeros apartados del artículo 190 que quedan como sigue:

1. La Cuenta General estará integrada por:
 - a) La de la propia entidad.
 - b) La de los Organismos autónomos.
 - c) Las de las sociedades mercantiles de capital mayoritariamente propiedad de las mismas.
2. Las cuentas a que se refieren las letras a) y b) del apartado anterior reflejarán la situación económico-financiera y patrimonial, los resultados económico-patrimoniales y la ejecución y liquidación de los presupuestos.

Para las entidades locales con tratamiento contable simplificado, se establecerán modelos simplificados de cuentas que reflejarán, en todo caso, la situación financiera y la ejecución y liquidación de los presupuestos.
3. Las cuentas a que refiere el apartado 1 c) anterior serán, en todo caso, las que deban elaborarse de acuerdo con la normativa mercantil.
4. Las entidades locales **unirán a la Cuenta General** los estados integrados y **consolidados** de las distintas cuentas que determine el Pleno de la Corporación y, **como mínimo, las citadas en el número uno del presente artículo.**

La nueva redacción del artículo 190 de la LRHL prepara el camino para la adaptación de la contabilidad de las Administraciones Locales al PGCP de 1994, aludiendo su punto segundo a la nueva estructura introducida por este Plan basada en unas cuentas anuales formadas por el balance, la cuenta del resultado económico-patrimonial, la liquidación del presupuesto y la memoria, recogiendo esta última tal como se aprecia en el **cuadro 2** los estados complementarios previstos anteriormente en el artículo 190 de la LRHL. Además, modifica el núcleo de la Cuenta General de las Entidades Locales al añadir en su punto 1 c) como un componente más de la misma, las sociedades mercantiles mayoritariamente participadas.

Sin embargo, el cambio más relevante, a efectos del presente estudio, radica en su punto cuarto que introduce la obligación de consolidar las cuentas relativas a la propia entidad, sus OO.AA. y sociedades mercantiles mayoritariamente participadas, lo que supone un pronunciamiento claro sobre el contenido mínimo del perímetro de consolidación, que puede ser ampliado por acuerdo del Pleno de la Corporación, por ejemplo, para incluir otros modos de gestión indirecta, cuando las circunstancias lo aconsejen, con el fin de facilitar mejor la imagen fiel de patrimonio, posición financiera y resultado de las actividades de la entidad principal.

En esta línea, el artículo 139 de la Ley 13/1996 en su apartado sexto también modifica el artículo 55 de la LRHL al señalar que: «Los créditos concertados por organismos autónomos y sociedades mercantiles de capital íntegramente local, que tengan por finalidad la gestión directa de servicios públicos locales, se tendrán en cuenta a efectos del cálculo de la carga financiera de la entidad local de que dependen, según los datos que se deriven de la consolidación de los correspondientes estados financieros». El artículo continúa excluyendo del cómputo los préstamos suscritos por las sociedades mercantiles con garantías reales ejecutables de acuerdo con la ley. Si bien, este artículo no menciona cuáles son los estados financieros a consolidar para determinar la carga financiera, parece claro que se está refiriendo a las cuentas anuales de las entidades que señala. Asimismo, esta modificación pone de manifiesto la necesidad de consolidar las cuentas anuales de, al menos, los modos de gestión directa si queremos conocer la imagen fiel de la posición financiera de la entidad principal.

Hasta este momento, lo único que tienen obligación de consolidar las entidades locales es el presupuesto de sus OO.AA. y sociedades mercantiles, que se integra en el presupuesto general de la entidad (14). Sin embargo, no viene sucediendo lo mismo con respecto a la liquidación del presupuesto, ni al resto de las cuentas anuales como el balance o la cuenta de resultados, por ser potestativo del Pleno de la Corporación. Esto, representa una carencia importante puesto que estos organismos pueden crearse a voluntad de la entidad principal, constituyendo -en los más grandes-, auténticos *holdings*, que merman sustancialmente la utilidad y contenido informativo de las cuentas anuales de la entidad principal.

Los datos que recoge el **cuadro n.º 3** son reales y están referidos a un ayuntamiento de más de 500.000 habitantes. Representan en términos de porcentaje sobre el presupuesto, la importancia relativa de los servicios públicos no prestados directamente por la entidad principal. Como puede apreciarse, la Cuenta General no facilita información sobre once servicios prestados de forma indirecta que suponen un 22,2% del presupuesto total de la entidad principal, mientras que otro 14,22% se encuentra disperso entre las cuentas anuales de siete OO.AA. y tres sociedades mercantiles íntegramente participadas. Así, podemos apreciar que un total equivalente al 36,42% del presupuesto de la entidad principal queda al margen de las cuentas anuales de ésta, a pesar de tratarse de servicios públicos de su titularidad, sobre los que debe responder ante los ciudadanos.

(14) LRHL, artículo 145.

CUADRO N.º 3	
MODO DE GESTIÓN	% SOBRE PPTO
GESTIÓN DIRECTA DESCENTRALIZADA	
OO.AA.	
Enseñanza pública	3,30%
Guarderías	Sin datos
Turismo	0,02%
Animación cultural	3,20%
Conservatorio de música	0,30%
Bibliotecas	0,70%
Teatro	1,00%
Sociedad Íntegramente Participada	
Deporte	4,30%
Conciertos	0,80%
Promoción y gestión de viviendas	0,60%
Total Gestión Directa Descentralizada	14,22%
GESTIÓN INDIRECTA	
Concesión Administrativa	
Servicios funerarios y cementerios	0,80%
Saneamiento y depuración de aguas	7%
Limpieza viaria	3,80%
Recogida y tratamiento de basuras	4,10%
Parques y jardines	2,50%
Ayuda a domicilio	0,80%
Transporte urbano	3,20%
Aparcamientos públicos	Sin datos
Arrendamientos	
Mercados minoristas	0,20%
Sociedad Mixta	
Mataderos	Sin datos
Mercados mayoristas	Sin datos
Total Gestión Indirecta	22,20%
TOTAL	36,42%

La Cuenta General viene formada por tantos balances, cuentas de resultados, liquidaciones del presupuesto (en el caso de entidades públicas) y demás estados complementarios (o memorias según el PGCP de 1994) cuantos OO.AA. y sociedades mercantiles íntegramente participadas haya constituido la entidad principal, lo que en ayuntamientos grandes representa una Cuenta General formada por centenares de páginas. Por ello, según aumenta la dimensión y complejidad de la estructura de la entidad local más difícil resulta obtener una visión de conjunto del patrimonio, posición financiera y actividad presupuestaria y económica realizada (15).

Esta situación se complica sustancialmente, si además diversos servicios se prestan de forma indirecta, lo que, de hecho, representa a menudo, ceder la gestión al sector privado de determinados ingresos derivados de la aplicación de precios públicos o la gestión de una parte del gasto público, como es el caso de la concesión de subvenciones a entidades privadas para financiar la prestación de servicios públicos.

PARTE II: LA CONSOLIDACIÓN DE CUENTAS EN LAS ENTIDADES LOCALES

IV. INTRODUCCIÓN

En los últimos años, se viene observando en toda la Unión Europea (UE) una tendencia hacia la descentralización de la gestión de servicios públicos que ha provocado un aumento de la complejidad de la estructura organizativa de las entidades locales. Esto se debe a varias razones, entre las que cabe destacar:

1. La presión por mejorar la eficiencia con que se prestan los servicios y la necesidad de reducir el gasto público para cumplir los objetivos de convergencia de Maastricht. Circunstancia que ha favorecido la tendencia a privatizar la gestión de una parte de los servicios que anteriormente venían prestando directamente estas entidades.
2. La búsqueda de fórmulas de gestión al margen de las rigideces que introduce el procedimiento administrativo público que permitan una asignación de recursos más ágil y eficiente. Una consecuencia indirecta de esta tendencia es que la privatización de servicios o la adopción de determinadas figuras legales puede hurtar a los OCEX el control sobre la actividad realizada por las mismas, así como sustraerse a los procedimientos de intervención y los de control financiero propios de las Administraciones Públicas.
3. El incremento de los controles sobre la actividad de las entidades locales en materia de contratación pública, endeudamiento, reducción de déficit crónicos y rendición de cuentas en general, ha incentivado políticas de descentralización con el fin de maquillar la verdadera situación de la entidad responsable.

(15) Artículo 145.1. A este respecto conviene hacer notar que si bien este artículo exige que se integre la previsión de gastos e ingresos de las sociedades mercantiles íntegramente participadas, ésta no deja de ser una mera previsión sin el carácter limitativo que tienen los presupuestos públicos, si bien deben elaborarse respetando la estructura económica y funcional de los mismos.

Uno de los efectos de esta tendencia hacia la descentralización de la gestión de servicios públicos a través de organismos de derecho público o privado, es la disminución del contenido informativo de los estados financieros de la entidad principal que no reflejan la actividad globalmente considerada. A pesar de la apariencia formal de independencia de algunas entidades, sobre todo de las de derecho privado, la corporación local mantiene en todo momento la titularidad del servicio público que prestan, y los concejales u otros miembros electos tienen la responsabilidad ante los ciudadanos que los han elegido de rendir cuentas y velar para que estos servicios se presten en cantidad y calidad adecuada, al margen de que se gestionen directamente por el municipio o indirectamente a través de la entidad pública o privada que ellos hayan designado.

Esta obligación de los representantes de los ciudadanos de rendir cuentas sobre los servicios que presta la ciudad y sobre cómo se han administrado los recursos públicos, es una de las razones que ha llevado a plantearse la necesidad de definir un perímetro contable (*reporting entity*), más amplio que el representado por el de la entidad principal, que informe y rinda cuentas sobre la actividad económico-financiera de una serie de organismos cuya actividad y logros se encuentran orientados a la prestación de servicios públicos que son competencia de la entidad principal, y que la información individual facilitada por cada organismo por separado no permite conocer.

Los OO.AA. y sociedades mercantiles se crean para cumplir funciones concretas de servicio público e intervención administrativa de acuerdo con el principio de especialidad y, aunque están dotadas de personalidad jurídica y patrimonio propio, se encuentran sujetas a la disciplina y control de la entidad principal.

Por otra parte, consideramos que los ciudadanos no tienen la formación ni el interés suficiente de analizar una Cuenta General formada por las cuentas anuales de numerosas entidades públicas y sociedades mercantiles que recogen cientos de páginas de información económico-financiera. La rendición de cuentas al contribuyente, y a los agentes económicos interesados en la actividad económica y financiera de las entidades locales, resulta más adecuada si se facilita información consolidada que proporcione una visión global sobre su situación financiera, los servicios que les ha proporcionado su ciudad y la eficacia con que se han prestado, los impuestos recaudados y la eficiencia con que se han gastado.

V. ANÁLISIS COMPARADO DE LA NORMATIVA CONTABLE SOBRE CONSOLIDACIÓN DE CUENTAS EN LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

El contenido de las normativas contables elaboradas por distintos países para consolidar las cuentas de las Administraciones Públicas, se centra por un lado en determinar qué cuentas anuales deben formar parte de la Cuenta General (perímetro contable) y por otro cuáles deben presentarse, además, de forma consolidada (perímetro de consolidación).

La determinación del perímetro de consolidación en el sector privado toma como punto de referencia el concepto de control basado en relaciones de propiedad. Se presume que una empresa controla a otra cuando posee más del 50% de su capital social, o se encuentra en posición de nombrar la mayoría de los derechos de voto del Consejo de Administración. Asimismo, ejerce una influencia significativa cuando sin tener la mayoría mantiene una participación importante. En el primer caso la consolidación se realiza por el método global y en el segundo por el de puesta en equivalencia. Asimismo, el proceso de consolidación integra las cuentas anuales de la matriz y filiales y actualiza la inversión de las empresas asociadas, basándose en los porcentajes de participación que posee en cada caso la empresa matriz.

Los criterios de control, propios del sector privado, han servido como punto de referencia en la definición que realiza el artículo 138 de la Ley 13/1996 al considerar obligatoria la consolidación de cuentas de la entidad principal, OO.AA. y sociedades dependientes. Sin embargo, la gestión de servicios públicos puede, como hemos visto anteriormente, llevarse a cabo a través de figuras legales que, creando relaciones claras de dependencia, nada tienen que ver con participaciones en el capital social que, en ocasiones, ni siquiera tienen, como sería el caso de las mancomunidades o consorcios.

Así, una mancomunidad o consorcio puede gestionar el tratamiento de residuos de varios ayuntamientos y financiarse con préstamos garantizados por éstos que cubren los posibles déficit en que pueda incurrir. Una empresa totalmente privada, puede gestionar en régimen de concesión administrativa el servicio de transporte urbano de una ciudad, siendo, sin embargo, el ayuntamiento su cliente único y quien determina el precio y condiciones del servicio, y a quien revertirán los bienes de dominio público con que se presta el servicio en el momento en que termine la concesión o se le retire, quien mantiene la titularidad del servicio, y quien puede dar por terminada la concesión cuando el servicio no se preste en las condiciones adecuadas.

Estos ejemplos ponen de manifiesto que los puntos de referencia que se utilizan en el sector privado no sirven para delimitar el perímetro de consolidación en las entidades locales, y que el control basado en la propiedad no es el único ni el más importante en las Administraciones Públicas.

SCHEID (1996) comenta un estudio realizado por el Comité del Sector Público (16) del IFAC, en el que se sugieren tres soluciones posibles al problema de la determinación del perímetro de consolidación en el sector público:

- La primera consiste en la consolidación basada en el concepto de financiación, que incluiría las entidades cuyo capital social u operaciones corrientes se financian total o mayoritariamente con fondos públicos obtenidos de impuestos y exacciones coactivas. Esta solución evidentemente excluye las empresas públicas propiedad de los entes locales pero financiadas a través de ingresos provenientes de la venta de servicios e incluiría a organismos privados que se financian mayoritariamente con subvenciones públicas.

(16) «The government financial reporting entity» estudio preliminar, october 1994, IFAC-PSC.

- La segunda solución se basa en el concepto de propiedad incluyendo todas las entidades de propiedad municipal. Es la opción elegida en España para la Administración Local en la Ley 13/1996. Esta solución excluye las entidades controladas por formas distintas a la de propiedad, que en el caso de las entidades locales pueden llegar a ser muy importantes, como son las formas de gestión indirecta anteriormente vistas a excepción de las sociedades mercantiles mayoritariamente participadas.
- La tercera solución consiste en consolidar sobre el concepto de control. Las entidades gestionadas por el municipio y sujetas a su control se incluirían en el perímetro de consolidación. Evidentemente, esta solución incluiría actividades que siendo propias de la Administración Local se gestionan por empresas privadas, por ejemplo la recogida de basura, naturalmente, si el ayuntamiento tiene amplias facultades para modificar las condiciones de prestación del servicio. La noción de control en el sector público es más amplia que en el sector privado.

1. Los usuarios de la información.

Un punto de referencia importante para definir los conceptos de perímetro contable y perímetro de consolidación es la utilidad de la información facilitada por las distintas alternativas, cuestión directamente ligada con las necesidades de los usuarios, destinatarios de la información. Desde que en la década de los setenta se señalara como punto de referencia básico del sistema contable de la empresa, la utilidad de la información contable para la toma de decisiones de los usuarios de los estados financieros, los objetivos y necesidades de éstos se han convertido en un factor obligado a tener en cuenta a la hora de decidir qué información presentar y cómo elaborarla. Sin embargo, en el sector público los resultados de la investigación realizada sobre las necesidades de los usuarios de la información contable no parecen ser homogéneos ni concluyentes. A este respecto, por ejemplo, RUTHERFORD (1992) y JONES (1992) señalan que la investigación empírica no ha conseguido identificar inequívocamente colectivos de usuarios externos interesados en los estados financieros de las Administraciones Públicas.

Uno de los estudios clásicos y más reputados que existen a este respecto es el realizado por D. JONES, R. SCOTT, L. KIMBO y R. INGRAM (1985) donde se proponen cuatro tipos de destinatarios de la información:

- a) Los representantes electos de los votantes. Éstos prefieren -o deberían preferir- una consolidación basada en el control que abarque el ámbito completo de su responsabilidad;
- b) Los votantes para comprobar el uso que se hace de los impuestos recaudados. Éstos prefieren la consolidación basada en el concepto de financiación que facilita información sobre el destino de los recursos;

- c) Los entes fiscalizadores. De hecho, éstos prefieren no consolidar porque pueden realizar mejor sus tareas de control (17). En el caso español, entendemos que a los órganos fiscalizadores les resultaría de utilidad también las cuentas consolidadas para controlar el endeudamiento real de los ayuntamientos;
- d) Los acreedores. Éstos prefieren la consolidación sobre el concepto de propiedad, que facilita información sobre el alcance de la cobertura de las garantías municipales.

Esta clasificación es similar a la ofrecida por el documento n.º 1 *Principios Contables Públicos* de la IGAE, que señala a los: órganos de representación política, órganos de gestión, órganos de dirección y gestión de las sociedades y empresas públicas, órganos de control externo, entidades privadas, asociaciones y ciudadanos interesados en la *res publica* y, órganos de control interno y otras entidades públicas (18), como destinatarios de la información contable de las Administraciones Públicas.

Como puede observarse, el conjunto de usuarios es bastante heterogéneo y abarca a todos los potenciales destinatarios de la información contable, siendo sus necesidades informativas bien diferentes. Hasta la fecha el principal usuario de este tipo de información han sido los órganos de control, siendo la contabilidad el instrumento básico para poder ejercerlo, así como la Hacienda Pública con fines de política económica, contabilidad nacional y política monetaria, control del déficit y endeudamiento público, etc.

Sin embargo, otros usuarios que empiezan a mostrar un interés creciente por las cuentas anuales de algunas Administraciones Públicas, son los intermediarios financieros, proveedores y otros agentes económicos, que desean conocer la situación financiera de las entidades públicas -ayuntamientos y CC.AA. principalmente- antes de concederles préstamos. Los ciudadanos se interesan, en general, poco por la Cuenta General de sus ayuntamientos, tal vez por lo difícil que les resulta la comprensión de la misma.

Las clasificaciones de D. JONES *et al.* (1985) y el documento n.º 1 de la IGAE, podemos compararlas con la realizada por W. HOLDER (1980), a partir de los pronunciamientos sobre usuarios realizados por el: APBs n.º 4, Informe Trueblood, SFAC n.º 1 para el sector privado, Henke, AAA y R. Anthony para el sector público.

(17) E. WILSON (1990): «financial reporting by state and local governments: a survey of preferences» *GASB research report*, Norwalk, Connet. Preference also in France on the part of the Cour des Comptes.

(18) Este último ha sido añadido por el documento n.º 7 a los previstos inicialmente en el documento n.º 1.

Esta clasificación se lleva a cabo sobre la base de un cuádruple criterio:

a) Relación usuario-entidad pública. El primer criterio hace referencia a la relación del usuario con la entidad contable, distinguiendo entre el usuario interno y externo. El usuario interno precisa información contable para llevar a cabo sus tareas de organización, planificación y ejecución del presupuesto, y prestación de los servicios públicos que constituyen la actividad de la entidad. Este colectivo estaría poco interesado en la presentación de información consolidada, puesto que disfruta de una visión global de la entidad, si el control de gestión se encuentra bien organizado.

b) Necesidades de los usuarios de información financiera. En el cuadro se distingue entre intensa, moderada y limitada. Es intensa para aquellos usuarios que pueden verse directamente afectados por el estado, principalmente financiero, de la entidad. Y que precisan de información contable para la toma de decisiones. Por ello, esta categoría incluye tanto a gerentes y otras entidades públicas, como a prestamistas e inversores.

En España, hasta la fecha, estos usuarios han tenido un carácter más bien marginal, si bien las dificultades para cobrar por parte de proveedores y otros acreedores de las corporaciones locales, así como la obligación de los bancos de provisionar los préstamos impagados por las entidades que forman parte de la Administración Pública, han hecho incrementar la inquietud, a todos los niveles, con respecto a la solvencia de las entidades públicas. Estos usuarios se encontrarían, pues, muy interesados en disponer de información consolidada sobre las entidades públicas con las que trabajan.

c) Nivel de sofisticación. Coincide básicamente con el correspondiente al sector privado. Los gestores de la entidad, y analistas profesionales presentan un grado avanzado de sofisticación, mientras que inversores y órganos de control político ofrecen un nivel intermedio.

CUADRO N.º 4 USUARIOS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA

	SECTOR PRIVADO			ORGANIZACIONES NO LUCRATIVAS			CRITERIOS DE CLASIFICACIÓN			
	APBS4	Trueblood	SEAC1	Henke	AAA	Anthony	Posición usuarios	Necesidad información	Nivel sofisticación	Tipo información
Inversores (I)		X	X			X	L	I	I	V
Acreedores (A)	X	X	X	X	X	X	L	I	I	V
Potenciales I+A	X	X	X				L	I	I	V
Proveedores	X		X				L	M	E	V
Financiadores						X	M	M	I	V
Órganos Fiscalizadores	X		X	X	X	X	D	I	I	C
Órganos Gubernamentales ...			X	X	X	X	D	I	I	C
Otras entidades públicas			X		X		M	M	I	C
Cargos electos			X	X	X	X	L	M	E	V
Público en general			X	X	X		L	M	E	V
Clientes	X		X	X			L	L	E	V
Empleados	X		X	X			M	M	E	V
Propietarios	X	X	X				NA	NA	NA	M,S,O
Gerentes	X	X	X	X	X		D	I	A	V,C,S,O
Directores	X	X	X	X			D	I	A	V,C,M,O
Banqueros (A)							L	I	A	O
Analistas financieros	X		X				L	M	A	O
Servicios de Rating			X				L	M	A	O
Broker & Dealers			X				L	M	A	O
Avalistas			X				L	M	A	O
Mercado valores	X		X				L	L	A	O

D = Autoridad Directa	Necesidad de Información	Nivel de Sofisticación	Tipo de Información
M = Autoridad Moderada	I = Intensa	E = Elemental	V = Viabilidad Financiera
L = Autoridad Limitada	M = Moderada	I = Intermedio	C = Fiscalizadora
	L = Limitada	A = Avanzado	M = Eficacia de la gestión
			S = Coste de los Servicios
			O = Otros

- d) Tipo de información. En cuanto al tipo de información la experiencia está demostrando que no tiene por qué diferir sustancialmente de la facilitada por las empresas, incorporando los aspectos diferenciales necesarios.

Este breve repaso de los objetivos, destinatarios y necesidades de información, pone de manifiesto la dificultad de definir un perímetro contable y de consolidación que proporcione la información que necesitan todos los usuarios de las cuentas anuales de las Administraciones Públicas. Algunos de los problemas más importantes a resolver serían: qué organizaciones y qué actividades deben consolidarse, y cómo debe presentarse la información.

Así, cabría cuestionarse, desde el punto de vista de la utilidad y del contenido informativo de la información, el sentido de consolidar estados financieros de entidades locales con los de empresas privadas que, además realizan actividades muy diferentes tales como policía, vivienda, abastos, bibliotecas, agua, transporte urbano, recogida de basuras, o mezclar activos y deudas con regímenes jurídicos distintos. A este respecto, cabe señalar que las actividades económico-financieras de los ayuntamientos se centran en la prestación de servicios públicos. Y que si se plantean problemas para definir el perímetro contable y de consolidación es porque no todos los servicios se prestan por la entidad principal. Por tanto, el sentido y contenido informativo de las cuentas consolidadas de un ayuntamiento, sería parecido al que presentarían las cuentas anuales individuales de una entidad principal (ayuntamiento) que gestionara ella misma todos los servicios públicos que proporciona al ciudadano. Con respecto al régimen jurídico de los activos y deudas, los pertenecientes a concesiones administrativas que prestan servicios públicos son activos de dominio público aunque la empresa propietaria sea privada. Y en lo que hace referencia a las deudas, en el sector privado se consolidan deudas de una sociedad anónima -empresa matriz-, con los de otra -filial-, aunque la primera no tenga por qué responder jurídicamente de las deudas de la segunda al ser sociedades anónimas con personalidad jurídica independiente.

Reflexionar sobre estos aspectos es importante porque diferentes conceptos de perímetro de consolidación representan diversas alternativas de Cuenta General para la Administración Local. A continuación pasamos a analizar las propuestas más importantes que se han realizado hasta la fecha en los países de nuestro entorno como son las del GASB, NCGA, CICA y OECF (19).

2. El concepto de perímetro contable (*reporting entity*) del Governmental Accounting Standard Board (GASB).

El documento n.º 14 del GASB utiliza como punto de referencia para determinar el perímetro contable de las entidades públicas el concepto de responsabilidad financiera, señalando que estará formado por:

(19) Un estudio interesante de la normativa contable internacional sobre consolidación puede encontrarse en BENITO (1996).

1. la entidad principal,
2. los organismos que deben rendir cuentas sobre sus finanzas a la entidad principal, y
3. otras organizaciones que, por su naturaleza y la relevancia de su relación con la entidad principal, su exclusión del perímetro contable pudiera desinformar o conducir a error (20).

Asimismo, para que una entidad pública pueda considerarse entidad principal deberá ser:

- a) una entidad con un órgano de gobierno elegido por los ciudadanos de forma directa,
- b) legalmente independiente, y
- c) fiscalmente independiente de otras entidades públicas.

Una entidad se entiende que es fiscalmente independiente cuando puede elaborar su presupuesto, recaudar impuestos o tasas, etc., y emitir deuda o endeudarse sin necesidad de que sean aprobados por otra entidad. Una entidad puede ser, por tanto, fiscalmente dependiente sin que reciba apoyo financiero de otra, ni que necesariamente implique un beneficio o carga fiscal.

A este respecto debe diferenciarse entre aprobación de decisiones presupuestarias, recaudatorias o de endeudamiento y la supervisión del cumplimiento de legalidad de las actuaciones por parte de otra entidad pública. Cuando una entidad debe someter a aprobación sus decisiones no es fiscalmente independiente, mientras que si está sometida a la supervisión de la legalidad de sus actuaciones sí (21).

Los organismos dependientes son entidades legalmente independientes pero con obligación de rendir cuentas en materia de finanzas (*financial accountability*) a los representantes electos de la entidad principal, así como entidades, que por sus características, excluirlas de las cuentas anuales de la entidad principal podría desinformar o conducir a error. Se considera que un organismo debe rendir cuentas sobre sus finanzas a la entidad principal:

(20) Si bien añade que la información facilitada debe permitir diferenciar entre la entidad principal y los organismos dependientes.

(21) Un ejemplo de esto podría ser en España la tutela que en determinados aspectos ejercen las CC.AA. sobre los ayuntamientos de su comunidad.

- a) Cuando ésta designa a la mayoría de los miembros (votos) de los órganos de dirección, y
1. es capaz de imponer su voluntad al organismo correspondiente,
 2. puede, potencialmente, proporcionar beneficios o cargas financieras a la entidad principal (asumir sus deudas o financiar su déficit directa o indirectamente);
- b) Cuando el organismo correspondiente es fiscalmente dependiente, al margen de que:
1. tenga un órgano de gobierno independiente,
 2. el órgano de gobierno sea nombrado por una instancia superior,
 3. el órgano de gobierno sea nombrado conjuntamente.

Asimismo, se entiende que una entidad puede imponer su voluntad a otra cuando puede:

- a) nombrar o cesar a los miembros del equipo de gobierno,
- b) modificar o aprobar su presupuesto,
- c) modificar o aprobar sus precios u otros factores que afectan a sus ingresos,
- d) vetar o modificar decisiones de la organización,
- e) nombrar, contratar, reasignar o disminuir a las personas encargadas de la gestión diaria.

Si se da alguna de estas circunstancias, se entiende que la entidad principal puede imponer su voluntad.

La entidad principal también puede nombrar todos o parte de los miembros del órgano de gobierno de una entidad no incluida como organismo dependiente en la Cuenta General. A estas organizaciones, el GASB 14 las denomina: organizaciones relacionadas, *joint ventures* y organizaciones gestionadas de forma conjunta (se asemejarían a la figura española de los consorcios o las mancomunidades) y organismos dependientes de otras entidades con características de *joint venture* u organizaciones gestionadas de forma conjunta.

Las *joint ventures* son empresas creadas por varias entidades que mantienen un control, una participación en el capital y responsabilidad financiera conjunta, con el fin de compartir costes y riesgos en la prestación de servicios públicos o venta de bienes. Si no existe participación y responsabilidad financiera no serían *joint ventures*, sino que estaríamos ante organismos públicos gestionados conjuntamente.

Básicamente (22) el GASB 14 delimita tres grupos de entidades:

- El grupo de organismos dependientes controlados (aquellos cuyos estados financieros se consolidan con los de la entidad principal).
- El grupo de organismos dependientes influidos (que se presentan por separado pero formando parte del perímetro contable).
- El grupo de organizaciones relacionadas (aquellas que serán citadas únicamente en la memoria).

Los organismos dependientes controlados son el grupo más pequeño y sencillo de delimitar, incluyen las organizaciones fiscalmente dependientes de la entidad principal que proporcionan sus servicios enteramente a ésta, organizaciones que suponen una carga financiera para la entidad principal y tienen el mismo órgano de dirección que ésta. Estos organismos consolidan sus cuentas con las de la principal.

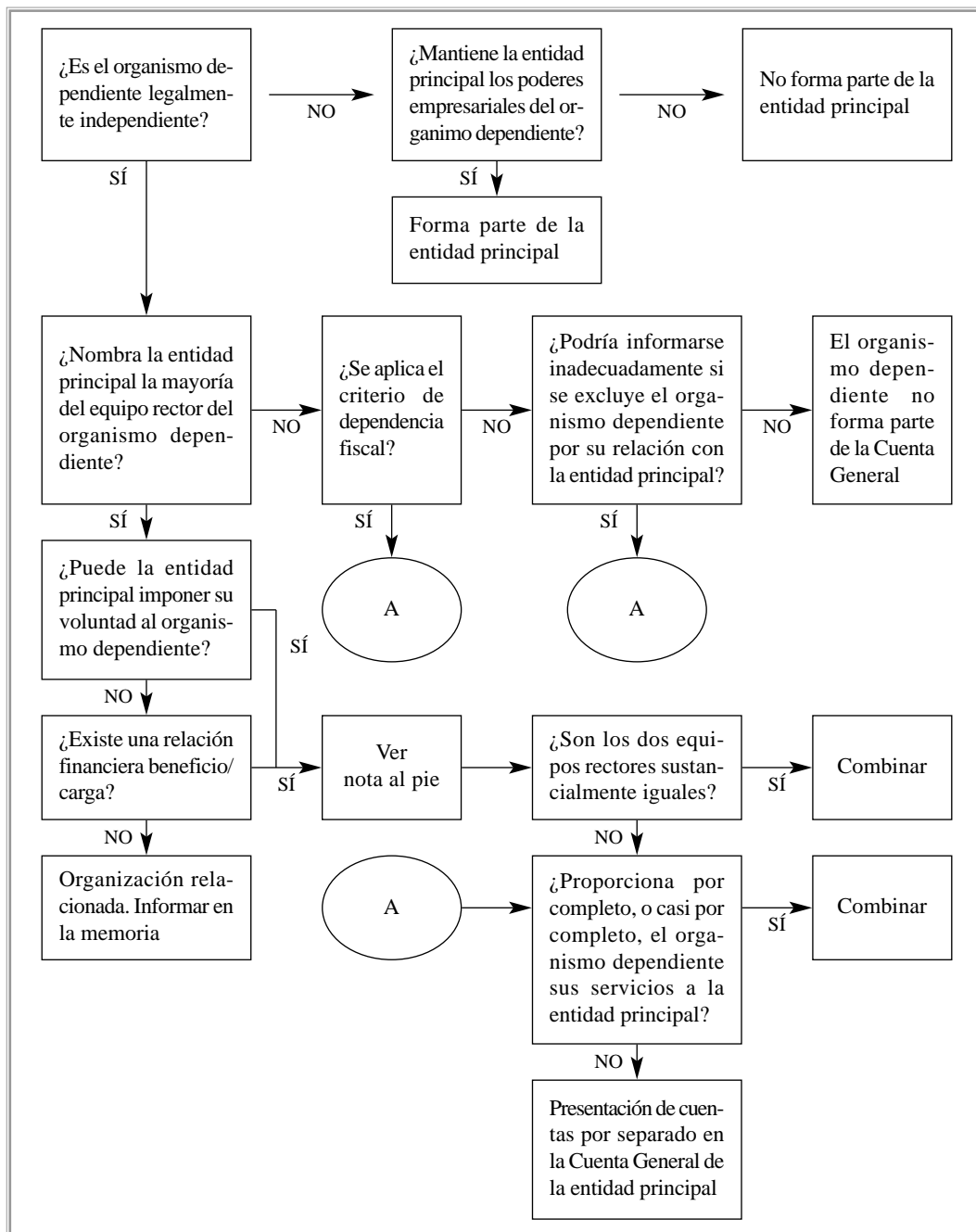
Por el contrario, los organismos dependientes influidos, aun presentando un tipo de relación similar al anterior, por sus características no integran sus cuentas con las de la entidad principal, sino que se recogen en una columna propia en los estados contables combinados (23) de la entidad principal. Para facilitar la clasificación, el GASB 14 ofrece en su apéndice III catorce ejemplos de organismos y su correspondiente tratamiento a efectos de consolidación.

Las entidades relacionadas serían aquellas sobre las que se ejerce control (a través de la mayoría del voto) pero no se tiene responsabilidad financiera. De estas entidades informa la entidad principal en la memoria.

Finalmente, el GASB 14 propone el siguiente esquema para determinar el perímetro contable:

(22) Véase a este respecto SCHEID (1996).

(23) Los estados combinados son una figura propia de la contabilidad de fondos, en los que se recogen las cuentas anuales de las distintas entidades contables que componen la entidad pública en columnas separadas [véase a este respecto TORRES (1991)].



NOTA: un organismo dependiente potencial del que la entidad principal es financieramente responsable puede ser fiscalmente dependiente de otra Administración Pública. Una organización debe incluirse como organismo dependiente en una sola Cuenta General. El criterio profesional debe utilizarse para determinar cuál es la entidad principal más adecuada (par. 21b y 34-38). Una entidad principal que nombra la mayoría del equipo rector de un organismo dependiente de otra Administración Pública debería facilitar la información prevista en el par. 68 relativo a organizaciones relacionadas.

3. La propuesta de la National Council on Governmental Accounting (NCGA).

En EE.UU., la NCGA (24), antecesora del GASB, señalaba en sus documentos núms. 3 y 7, como criterio único para determinar si un organismo debía considerarse como parte integrante de la entidad principal a efectos informativos, la capacidad de controlar al organismo correspondiente. Esto se suponía cuando:

- a) existía interdependencia financiera,
- b) la entidad principal seleccionaba el equipo de gobierno,
- c) la entidad principal designaba a los gestores,
- d) la entidad principal tenía capacidad para influir significativamente en las operaciones del organismo,
- e) el organismo correspondiente realizaba a la entidad principal una rendición de cuentas sobre aspectos fiscales.

La ambigüedad a la hora de decidir si un organismo forma parte del perímetro contable de la entidad principal es mayor que en el GASB 14, ya que la NCGA considera que los cinco factores señalados deben valorarse conjuntamente y es el juicio profesional del responsable de elaborar la rendición de cuentas, y/o del auditor, quien deberá decidir qué organismos son dependientes y cuáles no.

4. El concepto de perímetro contable del Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA).

Para el CICA (25), las cuentas anuales individuales no proporcionan al legislador, inversor y otros usuarios una visión global inteligible de la totalidad de factores de carácter financiero y de recursos de los que son responsables las entidades públicas, sólo las cuentas consolidadas son capaces de hacerlo. Las cuentas consolidadas no tienen como finalidad sustituir a las individuales, sino ofrecer esa visión global que permita al usuario hacerse con la imagen fiel de la entidad.

Según el CICA, la obligación de rendir cuentas y el control son los puntos de referencia para definir el perímetro contable de la entidad principal. Una entidad pública se entiende que posee una organización cuando la ha creado o adquirido con fondos públicos y, directa o indirectamente, mantiene la titularidad de los activos de la misma o la mayoría de las acciones que le proporcionan la mayoría de los derechos de voto del Consejo de Administración.

(24) Governmental Accounting Standard Board (1992): «Codification of Governmental Accounting and Financial Reporting Standards», Norwalk, Connecticut.

(25) «Defining the Government Reporting Entity», *Public Sector Accounting Statement* n.º 4, nov., 1988.

Una entidad pública controla una organización cuando determina su política financiera y comercial o de funcionamiento, a través de procedimientos legislativos o del nombramiento del Director General o de la mayoría de los miembros del órgano de gobierno (directores, gobernadores, comisionados, ...).

Asimismo, son múltiples las organizaciones que se encuentran reguladas, son financieramente dependientes o pueden verse influidas por los Gobiernos, sin embargo, a menos que sean propiedad o se encuentren controladas, no deben incluirse en el perímetro contable de la principal.

Se pronuncia por consolidar aquellas entidades públicas que cumplan los requisitos señalados. Sin embargo, no se muestra partidaria de consolidar las empresas públicas, puesto que los principios contables con que se elaboran las cuentas públicas y las de las empresas privadas, son en Canadá sustancialmente distintos, y habría que rehacer las cuentas de las empresas, con lo que la consolidación perdería una parte importante de su contenido informativo (26).

Para las empresas públicas recomienda la aplicación del método de puesta en equivalencia modificado. Este método pretende reflejar en las cuentas anuales gubernamentales la posición financiera neta y los resultados de la empresa, calculados según los principios contables del sector privado. Consiste en ajustar la inversión reflejada en el balance de la entidad pública y presentar el beneficio neto como un elemento separado de la cuenta de resultados de la entidad pública, sin llevar a cabo ajustes ni eliminaciones.

El método de puesta en equivalencia modificado, complementado con otra información financiera, proporciona a los usuarios de la información contable una visión ajustada de la naturaleza y extensión de los recursos y aspectos financieros de las empresas públicas, así como sobre la capacidad de la entidad pública de hacer frente en el futuro a sus obligaciones.

En cuanto a la información a presentar junto con la tradicional, prevé una lista de las entidades consolidadas globalmente y las consolidadas por la puesta en equivalencia modificada, una síntesis de la información financiera de las empresas públicas, así como información sobre las transacciones entre empresas públicas y de éstas con la entidad pública.

5. La propuesta de la *Ordre des Experts Comptables (OECF)*.

La OECF publicó en 1992 un libro blanco sobre la consolidación de cuentas de las entidades locales. En el mismo se pretende ofrecer una propuesta para definir el perímetro y las técnicas de consolidación aplicables a las Administraciones Públicas que haga operativo lo dispuesto en la Ley 92-125, de 6 de febrero, que obliga a los ayuntamientos de ese país a consolidar el presupuesto de la entidad principal con sus organismos dependientes.

(26) A este respecto cabe recordar que éste no es el caso de España, donde los principios contables públicos y privados son sustancialmente similares, así como los criterios de valoración y reconocimiento e imputación de la transacción de la contabilidad financiera.

La OECF justifica la necesidad de consolidar cuentas en el sector público señalando que la consolidación facilita:

- la comparación, sobre la base de ratios homogéneos, entre municipios de características similares aunque hayan adoptado formas de gestión de servicios diferentes, así como el control democrático de los fondos públicos,
- el control de gestión mediante la implantación de una política de grupo que coordine acciones sobre endeudamiento, recursos humanos, gestión de tesorería, e información y gestión de políticas públicas, así como la medición más adecuada del nivel de servicios facilitado al ciudadano en los diferentes sectores de actividad, y
- la medición del riesgo, por parte de las entidades financieras, al conocerse mejor el endeudamiento, las garantías concedidas y la capacidad de reembolso de la entidad globalmente considerada.

En cuanto a la definición del perímetro de consolidación, se basa en el nivel de control ejercido de la entidad principal sobre el organismo dependiente. Distinguiendo entre control de derecho, control contractual y control de hecho. El nivel de control servirá también para decidir sobre el método de consolidación a utilizar.

A efectos de incorporar los organismos dependientes al perímetro de consolidación, también se tendrá en cuenta, como criterio principal, la intensidad del control ejercido, y las dificultades contables de consolidar el organismo dependiente con la entidad principal.

Con respecto a la organización del perímetro de consolidación (pp. 33-37) distingue entre Administraciones Públicas:

- controladas total y exclusivamente de derecho sin personalidad jurídica pero con autonomía financiera, y
- controladas total y exclusivamente de derecho con personalidad jurídica y autonomía financiera.

Asimismo, con respecto al resto de entidades, las divide entre aquellas que se encuentran:

- controladas totalmente de derecho o de hecho y tienen personalidad jurídica, sería el caso de las sociedades mercantiles mixtas, y
- controladas parcialmente de derecho o de hecho y tienen personalidad jurídica. En este caso la conveniencia de consolidar se determina a partir del estudio del umbral de significatividad (*seuil de signification*), basado, entre otros puntos de referencia, en las relaciones contractuales entre los propietarios y la propia entidad a consolidar.

En general, a efectos de consolidación, el control de derecho existe cuando el ayuntamiento tiene la mayoría de los derechos de voto de la entidad a consolidar.

El control de hecho se basa en:

- la tenencia del 40%-50% de los derechos de voto y el nombramiento de los órganos de dirección durante dos años consecutivos,
- el nombramiento de la mayoría de los miembros de los órganos de dirección,
- la concesión de subvenciones que representen más del 50% de los recursos,
- la concesión de subvenciones que representen entre el 40%-50% de los recursos y nombre los órganos de dirección durante dos años consecutivos.

La definición del perímetro de consolidación concluye estableciendo algunos criterios de exclusión cuando la participación en el capital de la entidad a consolidar sea inferior al 20%, o las transferencias corrientes de la entidad principal a la dependiente sea inferior al 20% de los gastos corrientes de ésta, siempre que los fondos propios no consolidados no excedan del 10% del balance total de la entidad principal, las transferencias corrientes totales a las dependientes excluidas no excedan del 10% del total de transferencias corrientes de la entidad principal, y que el total de recursos humanos y materiales que representan las entidades dependientes excluidas no excedan el 10% del total de la entidad principal.

Finalmente, las técnicas de consolidación que propone son similares a las del sector empresarial, recomendando la integración global en los casos de control total, integración proporcional cuando el control se ejerce conjuntamente por varias entidades y puesta en equivalencia cuando existe una influencia notable representada por la posesión directa o indirecta del 20% de los derechos de voto.

6. Una valoración de las propuestas.

La normativa estudiada, así como el objetivo principal de este trabajo, es plantearse y tratar de dar respuesta a una pregunta crucial. ¿En qué circunstancias varias entidades públicas y/o privadas debe entenderse que forman una unidad económica dirigida a alcanzar los objetivos de la entidad local y, en este caso, cómo y qué estados financieros preparar que informen de la misma como tal?

A esta pregunta se ha dado una respuesta razonablemente satisfactoria en el sector privado, mientras que en el sector público es una asignatura pendiente en casi todos los países. En el sector privado, el punto de referencia básico es la participación en el capital social de la empresa. Concepto,

este, que presenta unas características muy similares en todos los países de economía de mercado. Esta circunstancia ha facilitado la transferencia y rápida asimilación de las experiencias y normativa desarrolladas en los países más avanzados para que las estructuras empresariales complejas informen adecuadamente al inversor y al ciudadano de su situación económico-financiera.

En el sector público la solución al problema no resulta tan fácil, debido a que las relaciones de control y dependencia entre Administraciones Públicas y de éstas con el sector privado, a menudo, no se basan en conceptos tan claros como la participación en el capital social a partir de la cual se ejerce el control económico sobre la entidad. En primer lugar porque las Administraciones Públicas no lo tienen y en segundo porque la ley les concede unas competencias soberanas de actuación que les permiten imponer su voluntad -en determinadas circunstancias- a otra entidad pública o privada sin que medie otro tipo de relación.

Otra razón que incrementa la dificultad de elaborar normas en este campo, es la utilidad relativa que presentan las experiencias de otros países, puesto que las actuaciones de las Administraciones Públicas vienen reguladas y condicionadas por las leyes y demás disposiciones legales vigentes en cada país, así como por la relación de éstas con el sector privado. Esto quiere decir que en el sector público las figuras legales elegidas para construir las estructuras de descentralización de servicios públicos en cuanto a personalidad jurídica, naturaleza de derecho público o privado, etc., puede resultar muy distinta de un país a otro, y por ello el estudio de la normativa internacional es de una utilidad limitada.

Por ello, más que técnicas o figuras legales concretas, pueden ayudarnos a avanzar en este tema los puntos de referencia básicos que se proponen en las distintas normativas para decidir si varias entidades forman una unidad económica y si las cuentas anuales deben informar de ellas como tal unidad.

Otro tema que puede parecer formal o teórico, pero que justificaría la elección de una alternativa concreta, es la utilidad de la información, quiénes son los usuarios, a quién va dirigida, y cuál es el objetivo último de la consolidación.

A este respecto, el GASB 14 pretende facilitar una normativa detallada pensada para su aplicación efectiva inmediata. Esta norma define el perímetro contable (*reporting entity*) y el perímetro de consolidación sobre la base de los conceptos de rendición de cuentas y responsabilidad financiera de los representantes electos sobre las actuaciones de los organismos públicos consolidables. En concreto el punto de referencia que establece para identificar a los organismos dependientes a consolidar es la obligación de rendir cuentas desde una perspectiva financiera (*financial accountability*).

Para la NCGA, de acuerdo con FREEMAN y SHOULDERS (1982), el elemento más representativo de la capacidad de control es la interdependencia financiera, es decir, la responsabilidad de la entidad principal de responder financieramente de otra. Otros factores también representativos son, por ejemplo, que la actividad se produzca en los límites municipales y para los residentes en el

mismo. A juicio de estos autores estaría justificado incluir a un organismo en el perímetro contable cuando la entidad principal puede controlar los aspectos más importantes del organismo, proyectos, programas y la utilización de sus recursos directamente a través de su propia autoridad o indirectamente a través de su autoridad sobre los gestores del otro organismo. Así, señalan como un aspecto esencial a tener en cuenta a la hora de decidir qué organismos se consolidan la capacidad legal -aunque no la utilice- de la entidad principal para imponer su voluntad, por encima de la relación financiera que puedan tener, ya que el hecho de que la entidad principal financie a otra no implica que tenga control sobre cómo asigna ésta los recursos -en cuanto a actividades se refiere no sobre cada partida concreta de gasto-, ni la responsabilidad de rendir cuentas sobre cómo han sido utilizados.

SHOULDERS (1987) llevó a cabo un estudio empírico para determinar el perímetro de consolidación de las entidades públicas recabando la opinión de funcionarios (174), auditores (159), emisores de normas contables (69) y usuarios de la información (298). Los resultados concluyen que en los casos en que se dé dependencia financiera por al menos dos vías, o dependencia financiera simple y relaciones de control y responsabilidad sobre la gestión, los encuestados opinaban que estos organismos deberían incluirse en el perímetro de consolidación.

La propuesta realizada por la OECF introduce un elemento diferencial no contemplado en el resto de las normativas, como es la incorporación al perímetro de consolidación de aquellos organismos que reciban subvenciones importantes de las Administraciones Públicas. Esto es así debido a que, de acuerdo con SCHEID (1996), la mayoría de las ciudades francesas subvencionan de forma importante a las organizaciones privadas que proporcionan de forma gratuita servicios públicos, por ejemplo, servicios sociales, sanitarios o deportivos. Los municipios no nombran a los Consejos de Administración, ni ostentan ningún derecho sobre la aprobación de su presupuesto, precios, empleados,... Sólo tienen derecho a auditar y determinar, anualmente, las subvenciones a conceder en función de las actividades y resultados realizados de la organización.

De acuerdo con el GASB 14 estas organizaciones no formarían parte del perímetro de consolidación, ni siquiera aparecerían en la memoria de la entidad principal. Sin embargo, las subvenciones concedidas representan el gasto realizado por la Administración Pública concedente para que ese servicio público se preste al ciudadano de forma gratuita, servicio que no se prestaría en ausencia de la subvención. Desde el punto de vista de Francia (de acuerdo con la Ley de 6 de febrero de 1992, art. 13), este tipo de organizaciones debería integrarse en el perímetro de consolidación de la ciudad que las subvenciona, siempre que la misma represente más del 50% de los ingresos de la organización. La idea que subyace es que cualquier tipo de organización financiada principalmente por impuestos, se incluya en el perímetro de consolidación, sin importar que se ostente mayoría de voto o que exista dependencia fiscal.

Por el contrario, si una organización realiza un servicio de acuerdo con una normativa municipal, pero se financia con ventas y no con subvenciones, no se incluiría en el perímetro de consolidación, lo que en nuestro país excluiría a la mayor parte de las formas de gestión indirecta.

Esta decisión, puede resultar en algunos aspectos discutible, puesto que si se cede al sector privado la explotación de un servicio público en régimen de monopolio, financiándose mediante el cobro de precios públicos, de hecho se están cediendo ingresos públicos a cambio de la gestión del servicio. El impacto o esfuerzo económico de la prestación del servicio para el erario público vendría dado por la suma de los ingresos públicos cedidos más, en su caso, las subvenciones concedidas. O visto desde otra perspectiva, por la suma de los costes totales del servicio prestado más el margen acordado como retribución de las tareas de gestión. Impacto cuyos efectos económicos no resultarían diferentes a los de la concesión de una subvención. La principal ventaja de su inclusión sería que se informaría mejor del uso de los fondos públicos, así como de la relación entre gasto público y servicios prestados.

Otro tema sobre el que observamos soluciones diferentes en las normativas comentadas es el del tratamiento de las *joint ventures*, y por extensión, en España, de los organismos de gestión conjunta de servicios locales como puedan ser las mancomunidades, áreas metropolitanas y los consorcios.

El GASB 14 exige que se informe de ellas en la memoria de la entidad principal. De acuerdo con la OECF estas empresas deberían incluirse en el perímetro de consolidación de todas las ciudades que las participan, por su participación en el capital. Sin embargo, es preciso resaltar que en Francia, las participaciones en empresas *joint ventures* no se reflejan en el balance de los ayuntamientos, puesto que éstos, en la práctica, no están elaborando balance (SCHEID, 1996). Las ciudades sólo tienen obligación de proporcionar información financiera detallada (cuenta de resultados incluida) a este respecto.

La aplicación de la normativa anteriormente comentada al caso español, plantea una serie de indeterminaciones, que surgen como consecuencia de las diferencias existentes en las figuras legales que adoptan los potenciales organismos dependientes. Sin embargo, consideramos que es posible llevar a cabo una aproximación que permita identificar qué organismos entrarían a formar parte del perímetro contable y de consolidación.

VI. LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS LOCALES (27)

En los últimos veinte años se ha ido incrementando considerablemente la cantidad y nivel de servicios que prestan al ciudadano las entidades locales. Si bien la LBRL especifica los servicios que como mínimo debe prestar cada ayuntamiento a los ciudadanos en razón de su número de habitantes, en la práctica, la variedad de servicios que efectivamente ofrecen todos ellos es muy superior.

(27) Antes de comenzar a analizar la composición del perímetro contable y de consolidación de las entidades locales en España, hemos considerado ilustrativo incluir los resultados de un estudio que estamos realizando sobre servicios públicos que efectivamente están prestando los ayuntamientos españoles y el modo de gestión elegido en cada caso.

El aumento de la presencia de los ayuntamientos tanto en la actividad económica del sector público a través de su participación en el gasto, endeudamiento y déficit público total, como en la prestación de servicios públicos, ha llevado a la Dirección General de Coordinación de las Haciendas Locales a introducir en la Ley 13/1996, como veíamos anteriormente, la obligación de consolidar las cuentas anuales de las entidades locales, con el fin de conocer mejor su patrimonio, resultado económico y presupuestario y nivel real de endeudamiento.

El impacto de la consolidación de cuentas en las entidades locales variará considerablemente en función del tipo de servicios que estén prestando, pero sobre todo, según la figura legal que hayan elegido para gestionarlos. A estos efectos hemos realizado una encuesta dirigida a los ayuntamientos de más de 15.000 habitantes, con el fin de conocer los servicios que en estos momentos están prestando, así como el tipo de entidad que los está gestionando.

Tomando como base el nivel de servicios mínimo que propone la LBRL, los resultados que pasamos a ofrecer a continuación los hemos segmentado en razón del número de habitantes de los municipios: hasta 20.000 habitantes, de 20.000 a 50.000 habitantes y más de 50.000 habitantes.

El nivel de respuesta ha sido del 20%, así pues los resultados que pasamos a comentar a continuación deben entenderse como ilustrativos sobre el tipo de servicios que se presta actualmente desde los ayuntamientos, así como el nivel de descentralización con que se gestionan los mismos.

a) Al analizar las características de los servicios que prestan los municipios menores de 20.000 habitantes, destaca el hecho de que abarcan una variedad superior a la que vienen obligados a prestar de acuerdo con la LBRL, lo que pone de manifiesto el interés por atender, en la medida de sus posibilidades presupuestarias, las necesidades más inmediatas de los ciudadanos en lo que a la prestación de servicios públicos se refiere.

En cuanto a los modos de gestión, en este tipo de ayuntamientos, predomina claramente la gestión directa por parte de la propia entidad habiendo constituido algún organismo autónomo. Ninguna de las encuestas recibidas en este segmento de entidades locales señala haber creado sociedades mercantiles íntegramente participadas.

Los modos de gestión indirecta más frecuentes son la concesión administrativa que se centra básicamente en la prestación de servicios relacionados con las obras públicas y urbanismo como son: el abastecimiento y saneamiento de aguas, limpieza viaria, tratamiento y recogida de basuras y el consorcio en los servicios de bomberos y protección civil.

Sobre este segmento de entidades locales podemos concluir que la obligación de consolidar cuentas no aportará demasiada información relevante a la Cuenta General, ya que la LRHL ya preveía la consolidación del presupuesto y la deuda de la propia entidad con sus OO.AA.

b) Con respecto a los ayuntamientos con población comprendida entre los 20.000 y 50.000 habitantes, las respuestas recogidas hasta el momento ponen de manifiesto un incremento muy importante con respecto al segmento anterior en cuanto a la variedad y complejidad de los modos de gestión elegidos para llevar a cabo la prestación de servicios de todo tipo. Analizando la estructura de los modos de gestión por tipos de servicios se aprecia que:

- En el grupo de servicios generales predomina, lógicamente, la gestión directa, excepto en los servicios de bomberos y, en menor medida, protección civil, donde registramos una presencia importante de conciertos y consorcios.
- En los grupos de educación y sanidad predomina la gestión directa, si bien en algunos municipios en colaboración con organizaciones no gubernamentales.
- Al igual que veíamos en los ayuntamientos de menos de 20.000 habitantes, el área de obras públicas y urbanismo es la que ofrece mayor complejidad en cuanto a los modos de gestión de servicios se refiere, registrándose una presencia importante de sociedades mercantiles íntegramente participadas y concesiones administrativas en los servicios de abastecimiento, saneamiento y depuración de aguas y, de limpieza viaria, recogida y tratamiento de basuras, donde estos modos de gestión predominan sobre la gestión directa por la propia entidad. Asimismo, en la depuración de aguas y recogida de basuras se aprecia también la presencia de mancomunidades de municipios.
- En lo que respecta a servicios sociales, predomina la gestión por la propia entidad o a través de OO.AA. Existen algunas concesiones administrativas en guarderías y ayuda a domicilio, incrementándose la presencia de organizaciones no gubernamentales (ONGs) y mancomunidades en los servicios de asistencia social, reinserción social y tercera edad. Por el contrario un servicio poco atendido por este segmento de ayuntamientos es el de los albergues para indigentes, ya que sólo unas pocas respuestas recogen la prestación de este servicio.
- En el área de actividades económicas los servicios de mataderos y, en menor medida, mercados se gestionan con frecuencia a través de concesiones administrativas. Esta tendencia se ve incrementada en el caso del transporte y aparcamiento público en los que la concesión administrativa predomina sobre cualquier otro modo de gestión directa o indirecta. En las actividades de gestión tributaria, también parece frecuente la figura del concierto con otra entidad para gestionar la recaudación.
- Las actividades culturales y de ocio se gestionan en la casi totalidad de los municipios de este segmento por la propia entidad o sus OO.AA.
- Finalmente, la promoción y gestión de vivienda, en aquellos ayuntamientos que prestan este servicio, se gestiona mayoritariamente a través de sociedades mercantiles íntegramente participadas y en menor medida directamente por la propia entidad o sus OO.AA.

A la vista de estos resultados podemos adelantar como valoración de los mismos, que en este segmento la consolidación de cuentas tendrá un impacto importante en la información contable que presenten sobre su patrimonio, resultados económico y presupuestario y nivel de endeudamiento, dada la presencia importante de sociedades mercantiles íntegramente participadas en servicios de marcado carácter económico como son los de obras públicas y urbanismo, y en actividades económicas. Asimismo, destaca la casi total ausencia de sociedades mixtas, figura apenas utilizada para la prestación de servicios por estos municipios.

En este segmento, se pone de manifiesto todavía con más fuerza que en el anterior, la necesidad de incorporar a la Cuenta General información de los modos de gestión indirecta, sobre todo en los casos donde las concesiones administrativas son fórmula generalizada de gestión. Los Plenos de las Corporaciones Locales podrían plantearse incorporar a las cuentas consolidadas, aquellas entidades que en concesión administrativa u otros modos de gestión, presten servicios públicos con el ayuntamiento concesionario como único cliente, y dependan exclusivamente de él para la determinación de los precios que representen la mayoría de sus ingresos.

c) El perfil de los ayuntamientos de más de 50.000 habitantes en lo que respecta a la prestación de servicios públicos resulta bastante similar al comentado para el caso anterior, concentrándose la gestión de los mismos a través de sociedades mercantiles íntegramente participadas y concesiones administrativas en las áreas de obras públicas y urbanismo, y actividades económicas. Asimismo, también coinciden los servicios de abastecimiento, y depuración de aguas, limpieza viaria y recogida de basuras como aquellos donde más sociedades y concesiones se registran, si bien, en este segmento, los servicios funerarios y cementerios también se prestan mayoritariamente con igual modo de gestión.

Como valoración global nos gustaría destacar que de los resultados parece desprenderse que el perfil de la descentralización o privatización de la gestión de servicios públicos que se está produciendo en España, responde básicamente tanto en sus aspectos cualitativos como económicos a la del ayuntamiento que señalábamos como ejemplo en el **cuadro n.º 3**. Si partimos de la base de que en las áreas de educación y sanidad la responsabilidad primera de las competencias no corresponde a las entidades locales, excepto en los servicios generales que se prestan básicamente por la propia entidad, en el resto existe una presencia clara del sector privado en la gestión de servicios.

Esta presencia parece bastante importante en las áreas de obras públicas y urbanismo y actividades económicas, donde la venta de bienes y servicios es más frecuente y, por ello, la incorporación de empresas privadas más inmediata.

La proliferación de entidades distintas (sobre todo OO.AA. y sociedades íntegramente participadas) a la entidad principal -el propio ayuntamiento- ha traído como consecuencia que las cuentas anuales de la entidad local por sí solas no reflejen la imagen fiel del patrimonio, operaciones y situación financiera de la misma, por lo que la consolidación de cuentas, nos parece un paso imprescindible para facilitar la mencionada imagen fiel y clarificar el nivel de endeudamiento real de estas entidades.

Por otra parte, estos resultados parecen apuntar a una presencia menor de las sociedades mixtas o mayoritariamente participadas por lo que su incorporación a la Cuenta General, aun considerándola conceptualmente correcta, representará un aporte informativo de carácter menor.

Finalmente, queremos resaltar la importancia que la concesión administrativa tiene en nuestro país como modo de gestión indirecta de servicios, que compite ventajosamente en las preferencias de los municipios con respecto a las sociedades íntegramente participadas, sobre todo en los servicios de transporte público, limpieza viaria, recogida de basuras y abastecimiento y depuración de aguas. Servicios que, además de ser esenciales, presentan una cifra de negocio comparativamente importante con respecto a la que ofrecen los otros servicios. Y sobre los servicios que se presten de esta forma no está previsto informar en la Cuenta General, de acuerdo con lo previsto en la LRHL, ICAL y Ley 13/1996.

Por ello, nos inclinamos porque el Pleno de la Corporación considere la posibilidad de consolidar las cuentas de las empresas concesionarias cuyo cliente único sea la propia entidad, y que con carácter general se incluya el Estado de Actividades, que proponemos más adelante, en la Cuenta General de las Entidades Locales. La incorporación de este Estado de Actividades incrementaría sustancialmente el nivel de información de la Cuenta General al recoger el resultado de la actividad económica realizada segmentada por servicios públicos y modos de gestión directa e indirecta.

VII. EL PERÍMETRO CONTABLE DE LAS ENTIDADES LOCALES EN ESPAÑA

Un tema que dejó pendiente de resolver el documento 7 de la IGAE cuando definió el concepto de entidad contable fue la delimitación del perímetro contable (*reporting entity*) de las Administraciones Públicas. En la Administración Local, esta necesidad surge, tal como hemos podido apreciar, de su capacidad para crear otras entidades públicas con personalidad jurídica y presupuesto propio o de ceder temporalmente la gestión de servicios públicos de su competencia al sector privado, constituyendo, por tanto, entidades contables independientes, pero dependientes, sin embargo, de la entidad local titular de los servicios, ante la que son responsables, y sobre cuya actividad debe responder aquélla ante los ciudadanos.

La delimitación de una nueva entidad económica que deberá informar sobre su actividad precisa del establecimiento de criterios que permitan decidir qué organismos formarán parte del perímetro contable, cuáles formarán definitivamente parte de las cuentas consolidadas -perímetro de consolidación-, y el método de consolidación a utilizar. Como hemos visto en los epígrafes anteriores, los pronunciamientos elaborados en los diferentes países manejan conceptos similares a los vigentes en el sector empresarial, como son los de propiedad y control, junto con otros propios del sector público, como dependencia y responsabilidad financiera. El CICA (1985) añade en su estudio uno más, el de responsabilidad política, debiendo formar parte del perímetro contable -que no necesariamente del de consolidación- aquellos organismos sobre los que la entidad principal tenga

la responsabilidad política de la gestión de los recursos. Este último criterio es considerado por MONTESINOS (1993, p. 702) como el más adecuado, considerando útiles los restantes para complementar y clarificar determinadas circunstancias.

De acuerdo con la Ley 13/1996, anteriormente comentada, parece bastante claro -por estar ya decidido- que formarán parte como mínimo del perímetro de consolidación: la entidad principal, los OO.AA. y sociedades mercantiles mayoritariamente participadas. Esta normativa deja al criterio del Pleno de la Corporación la posibilidad de integrar las cuentas anuales de otros organismos, así como la de incluir información complementaria de interés. Por tanto, vamos a centrar la discusión en las formas indirectas de gestión, si deberían incluirse en el perímetro contable, qué tipos se deberían consolidar y cómo presentar la información.

En lo que respecta a la gestión indirecta de servicios públicos previstos por los artículos 25 y 26 de la LBRL, así como de otros servicios delegados o compartidos, tomando como punto de referencia la normativa internacional estudiada en el epígrafe V, el perímetro contable podría delimitarse de la siguiente manera:

CONCESIÓN ADMINISTRATIVA. En las concesiones administrativas el ayuntamiento -entidad principal- puede imponer su voluntad, ya que fija los precios y las características del servicio prestado, mantiene la titularidad del servicio y puede rescindir la concesión si el servicio no se presta adecuadamente, con lo que ejerce un control importante sobre la actividad realizada, aunque no participe en el capital social de la empresa que lo gestiona. De acuerdo con el GASB 14 se trataría de un organismo relacionado que formaría parte del perímetro contable, informándose del mismo en la memoria.

Para el CICA, el ayuntamiento mantiene el control sobre la entidad e indirectamente sobre los activos -son de dominio público- por lo que habría base para incluir a estos organismos en el perímetro de consolidación, excepto por la exclusión *a priori* señalada para las empresas. Además, el mencionado estudio publicado por el CICA en 1985, al igual que MONTESINOS (1993), se inclina por el concepto de responsabilidad política como punto de referencia para consolidar un organismo, y el ayuntamiento mantiene en todos los casos la responsabilidad política de los servicios que se gestionan de forma indirecta.

Con respecto a la normativa elaborada por la OECF, en principio se muestra partidaria de no incluir organismos que, aun prestando servicios de acuerdo con las condiciones impuestas por un ayuntamiento, se financien mediante ventas. Este criterio podría ser discutible en el caso de empresas concesionarias cuyo único cliente sea el ayuntamiento, es decir, empresas creadas para explotar un servicio público en un municipio concreto, puesto que su única fuente de ingresos son los precios públicos establecidos por ese ayuntamiento. Tal como decíamos anteriormente, el efecto económico sobre los presupuestos del ayuntamiento son similares a los producidos por una subvención, lo que ocurre es que en este caso se está transfiriendo al sector privado el cobro de estos fondos públicos, en lugar de recaudarlos y cederlos seguidamente.

GESTIÓN INTERESADA. En principio le resulta aplicable lo comentado para el caso anterior, si bien, en este modo de gestión, el riesgo lo sigue manteniendo la entidad principal.

CONCIERTO. Esta modalidad supone la contratación a tanto alzado de la prestación de un servicio que viene ya prestando la entidad concertada. Por esta razón el ayuntamiento no controla las condiciones en que se gestiona el servicio, ni suele imponer las condiciones de su prestación, aunque, al igual que en todo contrato de prestación de servicios, se incluyan especificaciones al respecto. A nuestro juicio, el concierto no debería incluirse en el perímetro de consolidación, aunque podría considerarse facilitar información sobre la EEE con que se presta el servicio al ciudadano.

ARRENDAMIENTO. Por ser los activos propiedad de la entidad principal, figurarán en su activo inmovilizado. El GASB 14 lo consideraría entidad relacionada informando sobre ella en la memoria. Por financiarse con ventas la normativa de la OECF no la incluiría en el perímetro de consolidación, aunque podría considerarse su inclusión en el perímetro contable tal como sugiere el GASB.

MANCOMUNIDADES. Podrían asimilarse a *joint ventures* por ser entidades cogestionadas por los ayuntamientos que las constituyen. La rendición de cuentas la realizan a éstos, y la responsabilidad política ante los ciudadanos es de los concejales de los ayuntamientos que la gestionan. De acuerdo con el GASB 14 se informaría de ellas en la memoria, mientras que según la normativa de la OECF se integrarían parcialmente.

CONSORCIOS Y CONVENIOS (*joint venture*). Por su naturaleza, podrían recibir un tratamiento similar al comentado para las mancomunidades.

Para las mancomunidades, consorcios y convenios (*joint ventures*) recomendaríamos que el Pleno de la Corporación considerase la incorporación de estos organismos al perímetro de consolidación por el método de integración proporcional. A este respecto, cabe recordar que la Ley 13/1996 en su artículo 139 prevé que para el cálculo de la carga financiera de las entidades locales se incluya la parte alícuota de deuda de la mancomunidad que le corresponda a la entidad local en función de su cuota de participación.

FUNDACIONES. Cuando los ayuntamientos creen fundaciones para gestionar indirectamente servicios públicos, al igual que el resto de modos de gestión indirecta, consideramos deberían incluirse en el perímetro contable.

En general, nos mostramos partidarios *a priori* de incluir en el perímetro contable los organismos que gestionan indirectamente servicios públicos sobre los que el ayuntamiento mantiene responsabilidad política. En cuanto al tipo de información a incluir podemos diferenciar la de carácter financiero de la no financiera. Con respecto a la primera, la más relevante para el usuario externo es la que hace referencia a la carga financiera del ayuntamiento tanto real como potencial. A este respecto la Ley 13/1996, artículo 139, establece unos criterios para su determinación bastante rigurosos donde se incluyen, además de la deuda de la entidad principal, OO.AA. y sociedades íntegra-

mente participadas, avales y otro tipo de compromisos contraídos con otras entidades, con lo que el nivel de información necesario para establecer el riesgo financiero parece en principio satisfactorio. En lo referente a la información no financiera, ésta es una asignatura pendiente de la contabilidad pública española. A pesar de que, como vimos anteriormente, la Ley 39/1988 y la ICAL prevén que los ayuntamientos de más de 50.000 habitantes faciliten información sobre el coste de los servicios prestados, y el grado de cumplimiento de los objetivos propuestos, ninguna entidad facilita esta información. A este respecto, estimamos que proporcionar información sobre el coste, los logros, la calidad y la eficiencia con que se prestan los servicios públicos forma parte de la rendición de cuentas sobre el uso de los fondos públicos que toda entidad pública debe hacer, así como de la mencionada responsabilidad política frente al contribuyente, resultando ésta, posiblemente, de mayor interés para el ciudadano medio que la netamente financiera.

El Estado de Actividades e indicadores de gestión complementarios.

Sin embargo, la incorporación como anexo de las cuentas anuales de todas las entidades que gestionan indirectamente servicios públicos, cuando el Pleno de la Corporación decida no consolidarlas, incrementaría innecesariamente el volumen total de información que presentan actualmente las corporaciones locales (28). Por ello, proponemos integrar estas entidades en el perímetro contable a través de un estado contable nuevo que se añadiese a los que conforman actualmente la Cuenta General de las Entidades Locales: un Estado de Actividades, donde se facilitase información económica y financiera, junto con indicadores de EEE sobre todos los servicios públicos prestados directa o indirectamente por la corporación local, en línea con la reforma de presentación de cuentas que actualmente se está planteando el GASB (29).

Así, el Estado de Actividades que proponemos, adaptado del diseñado por el GASB, recogería el gasto e ingreso por programas o funciones (30), y por tipos de organismos (véase **anexo I**).

Un estado contable de estas características no está contemplado por el PGCP de 1994, sin embargo, la reforma en marcha de las obligaciones contables de los ayuntamientos para introducir la consolidación de cuentas, podría aprovecharse para salvar una carencia importante de la Cuenta General de las Entidades Locales: la ausencia prácticamente total de información no financiera. Facilitando el gasto por servicio público prestado, podríamos trasladar el objetivo de la consolidación como rendición de cuentas desde una óptica financiera, a la rendición de cuentas de las actividades realizadas, cuestión esta de mayor interés para el contribuyente. Es más, es posible que al contribuyente le interese la situación financiera de su ayuntamiento precisamente para determinar el nivel de servicios que puede esperar en el futuro en relación con los impuestos que paga. Por ello, proponemos que se incluya este Estado de Actividades como una cuenta anual obligatoria de la Cuenta General que facilite información sobre todos los servicios públicos que vienen obligados a

(28) El usuario interesado puede encontrarlas en el Registro Mercantil.

(29) *The Governmental financial reporting model, core financial statement, preliminary view* (1995), Stamford, Connecticut, USA.

(30) El estado sería parecido al que publican las ciudades inglesas exceptuando las entidades dependientes.

prestar los ayuntamientos o que estén prestando por delegación o de forma voluntaria, al margen de la forma de gestión elegida. Asimismo, este estado debería acompañarse de un conjunto de indicadores de EEE, que permitiera al ciudadano el seguimiento de la evolución en el tiempo de estos conceptos, así como poder compararlos con los de otros municipios. Una iniciativa interesante en este sentido podría ser la tomada en Reino Unido donde se obliga a los ayuntamientos a publicar todos los años en la prensa local un conjunto de indicadores de EEE.

Indicadores de gestión complementarios

La elaboración de indicadores que representen cuantitativa o cualitativamente el resultado de la actividad de los servicios prestados directa o indirectamente, recogidos en el mencionado Estado de Actividades, constituye un punto de referencia esencial para el seguimiento y control de la gestión de los mismos. ANTHONY y YOUNG (1988) recuerdan que el beneficio en las entidades públicas tiene escaso significado, puesto que los ingresos no pueden, en ningún caso, considerarse un *output*, tal y como sucede en el sector empresas, dado que no están orientadas hacia su obtención. Esta argumentación sería extensible a los organismos públicos o privados que gestionan los servicios públicos previstos en los artículos 25 y 26 de la LBRL, ya que los ingresos proceden de subvenciones o precios públicos fijados en función del coste de los servicios más un margen pactado con el ayuntamiento. Los mencionados autores justifican la necesidad de determinar indicadores o medidas del *output* que sustituyan al beneficio del sector empresas como elemento representativo de la eficiencia y eficacia de estas entidades.

Por otra parte, en el momento actual, tal como señalan PINA y TORRES (1995) ni siquiera en el sector empresas resulta el beneficio un indicador suficiente de eficiencia y eficacia en la gestión. Es cierto que el mismo pone de manifiesto un cierto grado de éxito en la satisfacción de la demanda que se pretende atender y de eficiencia en la gestión de los recursos necesarios para la producción del *output*, condición necesaria para sobrevivir en un entorno competitivo, pero no suficiente. Una empresa con beneficios puede ver comprometido su futuro, si no alcanza los niveles de eficiencia y eficacia imperantes en su sector, si bien su misma existencia implica ya un nivel mínimo de eficiencia. Y este punto de referencia no existe en el sector no lucrativo.

La AAA (1989) distingue cuatro categorías de indicadores: los que muestran el valor del beneficio social de las actuaciones de una entidad (*B*), los que representan el impacto social de la actividad (*outcome*, *OC*), los que recogen un volumen de actividad (*output*, *O*), los que reflejan el volumen de recursos utilizados (*input*, *I*), y su coste financiero (*C*). Cada uno de ellos contribuye a presentar desde perspectivas distintas una parte de los logros de la entidad. Así, por ejemplo, el incremento en la renta de un individuo que le ha supuesto la educación recibida, sería un indicador «B»; el número de becas de estudios concedidas por una entidad, lo sería de tipo «OC» (*outcome*); el número de estudiantes licenciados, sería de tipo «O» (*output*); el número de profesores o de centros, sería de tipo «I» (*input*); y los gastos de personal o de inversión y mantenimiento de los centros, sería de tipo (*C*). En la primera y última categoría los indicadores serían monetarios y en el resto no monetarios.

La combinación adecuada de estos indicadores proporciona mediciones de eficiencia y eficacia, que pueden contribuir en gran medida a facilitar a los usuarios externos el análisis de la actividad de las entidades que están prestando servicios públicos. Así por ejemplo, para la (AAA 1989, p. 13):

- B/C. Justificaría la viabilidad y permanencia de las actuaciones de una entidad a largo plazo.
- B/OC. Representaría el acierto en la asignación de recursos.
- OC/O. El éxito de la implantación de un programa o actividad.
- OC/C. Podría sustituir a B/C como medida de impacto social de una actividad si existen dificultades para determinar «B».
- O/C, O/I. Reflejaría la eficiencia en la utilización de recursos.
- I/O. Podría considerarse un indicador de economicidad.

Estos siete tipos de ratios, junto con los cinco elementos básicos definidos previamente, estarían pensados para facilitar información: a los proveedores de fondos, para determinar en términos coste-beneficio las realizaciones de la entidad; a los organismos encargados del control, para asegurar el cumplimiento de legalidad y la viabilidad financiera de la entidad; a los ciudadanos para establecer el impacto en la comunidad de los programas, así como el nivel de servicios, la calidad y el coste con que se prestan; y a los grupos sociales y agentes económicos para asegurar el cumplimiento de los objetivos sociales y establecer la calidad y eficacia de los servicios. Con ellos, y de acuerdo con las necesidades de cada usuario, se pueden construir grupos de indicadores de *output* que considerados conjuntamente, permitan analizar las actuaciones de este tipo de entidades.

Otra clasificación posible es la propuesta por TORRES (1991) que distingue entre otros: indicadores de demanda de servicios, destinados a medir el grado de necesidad de éstos, relacionados habitualmente con el número de habitantes; indicadores de oferta de servicios, que miden el grado de disponibilidad de los mismos; e indicadores de calidad, imprescindibles siempre en la evaluación del *output* de las entidades no lucrativas.

Junto a estos tipos de indicadores, directamente observables, en unos casos, y establecidos como ratios, en otros, la aplicación de diversos métodos cuantitativos a la obtención de indicadores de actividad ha permitido desarrollar otra categoría conocida como indicadores sintéticos. Los indicadores sintéticos tratan de resumir en un solo dígito una serie de datos observables. Un ejemplo de este tipo de indicador sintético sería el utilizado en la antigua URSS, para evaluar el rendimiento y establecer la retribución de los gerentes de las empresas, consistente en ponderar las desviaciones entre la actividad prevista y la realizada.

Un caso extremo de indicador sintético vendría representado por el *Data Envelopment Analysis* -análisis envolvente de datos- (DEA), que resume en un solo dígito la posición de eficiencia relativa de cada entidad evaluada, a partir de la ponderación de los *inputs* y de los *outputs* seleccionados.

El DEA lleva a cabo una ordenación relativa de eficiencia entre las unidades evaluadas -departamentos, servicios, programas o entidades-, mediante un modelo orientado a maximizar los *outputs* de una unidad, dado un nivel determinado de consumo de *inputs*:

$$\max h_0 = \frac{\sum_{r=1}^s u_r y_{r0}}{\sum_{i=1}^m v_i x_{i0}} \quad (A)$$

$$\text{sujeto a: } \frac{\sum_{r=1}^s u_r y_{rj}}{\sum_{i=1}^m v_i x_{ij}} \leq 1 \quad (B)$$

En el numerador del primer cociente (A) se recogen los distintos *outputs* (y_{r0}) de la unidad evaluada multiplicados por un coeficiente de ponderación (u_1, u_2, \dots, u_r) que puede ser considerado como un «precio» asociado al *output* correspondiente (y_1, y_2, \dots, y_r). Cada vez que estudiamos la eficiencia de una unidad, el programa le asigna un conjunto de ponderaciones distinto. Puesto que cada *output* puede expresarse en unidades distintas, las ponderaciones permiten obtener un valor total que resume en términos cuantitativos toda la actividad realizada por la unidad correspondiente.

En el denominador del cociente (A) tenemos los diferentes *inputs* (x_{i0}) utilizados por cada unidad evaluada en la producción de los *outputs* recogidos en el numerador. Asimismo, cada uno de ellos está multiplicado por un coeficiente de ponderación (v_1, v_2, \dots, v_i), asignado por el programa, que representa el «precio» asociado al *input* correspondiente (x_1, x_2, \dots, x_i) y que es distinto para cada unidad. Como en el caso anterior, puesto que cada *input* puede expresarse en unidades distintas, las ponderaciones permiten obtener un valor total que resume en términos cuantitativos todo el consumo de recursos realizado por la DMU correspondiente.

Así, globalmente considerado, este modelo de programación fraccional pretende encontrar el conjunto de «precios» (u_r, v_i) que maximiza el valor de los *outputs* de la unidad estudiada con respecto al coste de sus *inputs*.

La restricción representada por el cociente (B) pretende asegurar que, utilizando cada unidad sus propias ponderaciones (u_r, v_i), el cociente (A) no supera el valor 1 en ninguna de las unidades analizadas. Por ello, las unidades eficientes, obtienen como máximo valor 1. En caso contrario, la DMU estudiada se considerará comparativamente ineficiente, puesto que utilizando, incluso, la combinación de (u_r, v_i) que le resulta más favorable, es posible encontrar otra unidad con un ratio de eficiencia -cociente (A)- mayor.

En general, tal como señala TORRES (1991), la elaboración de indicadores y la clasificación de los mismos permite una gran flexibilidad dependiendo de lo que se pretende evaluar: cumplimiento de los objetivos de un programa, eficiencia en el uso de los recursos, revisión de servicios para mejorar su calidad,... Se tratará pues de seleccionar el conjunto de indicadores que mejor se adapte a cada caso concreto.

Con objeto de orientar la construcción de indicadores, diversos autores y organizaciones han propuesto distintos criterios para la definición de los mismos sobre la base del conjunto de características que deberían reunir. En este sentido, el GASB propone como requisitos la: claridad, fiabilidad o verificabilidad, relevancia, oportunidad y consistencia; definidos todos ellos de forma análoga al sector empresas.

BUSCHOR (1994) señala que los indicadores para resultar útiles deberían estar referidos al objeto central del programa o servicio, ser interna y externamente válidos, fiables, sencillos, oportunos, económicos, relevantes, y que respeten las restricciones legales sobre publicidad de la información. JACKSON (1987) (31) a este respecto, señala que deben estar relacionados con los objetivos señalados por la organización, ser específicos, cuantificables y estandarizados para poder compararlos, resultar sencillos y consistentes con su finalidad, ser aceptables, creíbles y libres de sesgo, y finalmente, ser útiles y susceptibles de actuar sobre ellos.

En el **anexo II** ofrecemos algunos ejemplos de indicadores que podrían acompañar al Estado de Actividades propuesto, de entre los múltiples existentes (32).

VIII. EL PERÍMETRO DE CONSOLIDACIÓN DE LAS ENTIDADES LOCALES

El objetivo de la consolidación de cuentas en las entidades locales es facilitar información relevante y útil al usuario externo, Puesto que el gestor y los órganos de control interno y externo necesitan para llevar a cabo su actividad información detallada, los destinatarios principales de la información consolidada serían los contribuyentes, intermediarios financieros, proveedores y empresas que realizan trabajos para las entidades locales, y otros agentes económicos que realicen operaciones con estas entidades. Si bien, algunos aspectos de la información consolidada, como pueda ser el endeudamiento total computable a efectos de los límites legales permitidos también podrían ser de utilidad a los órganos de control, esta información podría obtenerse sin introducir la complejidad de la consolidación de cuentas.

(31) Tomado de J. GUTHRIE (1994).

(32) Un desarrollo pormenorizado de indicadores referidos a servicios públicos puede encontrarse en NAVARRO (1996) y la Federación Navarra de Municipios y Concejos (1986).

La consolidación de cuentas es un paso esencial para disminuir o resumir el volumen de información que se facilita al usuario externo, en el sentido amplio anteriormente mencionado. Simplifica y hace más inteligible la rendición de cuentas al contribuyente sobre la actividad realizada. En estos momentos un licenciado en ciencias empresariales necesitaría un curso de semanas para entender la Cuenta General de un ayuntamiento y varias semanas más para leerlas e interpretarlas. A este respecto, la Cuenta General del ayuntamiento a que hacen referencia los datos recogidos en el **cuadro n.º 3** consta de más de 1.200 páginas. Resultaría mucho más eficaz para rendir cuentas a los agentes económicos interesados, resumir lo esencial en 30 ó 40 páginas (los estados consolidados con una liquidación del presupuesto resumida) y añadir el referido estado de actividades con sus correspondientes indicadores.

La definición de la configuración de los estados consolidados que deberían facilitar las entidades locales, una vez nos hemos pronunciado sobre la composición del perímetro contable, implica dar respuesta a dos preguntas: qué organismos deben formar parte finalmente del perímetro de consolidación, y qué método elegir para consolidar.

El estudio de las distintas posibilidades lo vamos a llevar a cabo desde el escenario más restrictivo hasta el más global, analizando las ventajas e inconvenientes de cada una de las alternativas que se vayan presentando.

Así, en primer lugar, partiendo de lo dispuesto por la Ley 13/1996, las entidades locales deberán consolidar como mínimo las cuentas anuales de la entidad principal, OO.AA. y sociedades mercantiles mayoritariamente participadas. La definición, como mínimo, de este perímetro de consolidación parece aceptada en España directa o indirectamente tanto en el ámbito profesional como en el académico. Sin embargo, queda pendiente de resolver el método de consolidación más apropiado para integrar las cuentas de las sociedades mercantiles con los de la entidad principal.

El primer problema que se plantea es la conveniencia de integrar las cuentas anuales de la propia entidad y sus OO.AA. con los de las sociedades mercantiles, puesto que sus cuentas anuales han sido elaboradas con planes de cuentas distintos -PGCP de 1994 y PGC de 1990-, y sus bienes, derechos y obligaciones están sujetos a regímenes jurídicos diferentes -derecho público y derecho privado, respectivamente-. Estas diferencias podrían aconsejar integrar las sociedades mercantiles por el método de puesta en equivalencia, que supone, de hecho, sobre el balance de la entidad principal la actualización del valor de las participaciones en aquéllas siguiendo esa técnica concreta.

A este respecto, entendemos que las diferencias entre ambos planes de cuentas no son importantes. El PGCP de 1994 se elaboró tomando el PGC de 1990 como punto de referencia e introduciendo aquellas modificaciones que su adaptación a las Administraciones Públicas hiciera necesario incorporar. Así, los principios contables, las normas de valoración y cuadro de cuentas son muy semejantes, presentando las diferencias una conciliación sencilla, que podría elaborar la propia IGAE al mismo tiempo que las normas técnicas de consolidación. Por otra parte, en el sector privado también se producen diferencias, a veces importantes, en lo que se refiere a la homogeneización de la información, cuando las empresas realizan actividades distintas que incluso pueden tener aprobada

su propia adaptación sectorial. Estas diferencias son todavía más pronunciadas cuando la empresa matriz debe consolidar filiales en países extranjeros, ya que en este caso, además de estar expresadas en una moneda distinta a la de la entidad principal, se han elaborado de acuerdo con normas contables que están, a menudo, más alejadas de las de la entidad principal de lo que puedan estarlo los planes de cuentas públicos y privados en España. Y, esto, en ningún país ha resultado un inconveniente tan importante que impidiera o desaconsejara la consolidación de estas empresas, primando el interés por obtener la imagen fiel de la actividad y finanzas de la entidad sobre los problemas técnicos, en todos los casos, salvables. Por ello, entendemos que la diferencia de planes tampoco debería resultar un obstáculo en el sector público local.

En cuanto a la naturaleza jurídica de los organismos, derecho público y derecho privado, la realidad económica, también en este caso resulta bastante similar. Así, los activos de las sociedades mercantiles utilizados en la prestación de servicios públicos, son de dominio público, lo que implica que no pueden ser vendidos ni embargados, al margen de que la sociedad mercantil esté participada por el ayuntamiento o preste el servicio en régimen de gestión indirecta. Y con respecto al endeudamiento, si la sociedad se encuentra participada mayoritariamente, directa o indirectamente, sus deudas se encuentran respaldadas de hecho por los presupuestos del ayuntamiento, siempre que no exista garantía real ejecutable, sobre todo si está prestando un servicio público, ya que, política y socialmente, no se le puede dejar quebrar y desaparecer.

El último argumento que podría justificar la aplicación del método de puesta en equivalencia para integrar las sociedades mercantiles es la naturaleza de la actividad realizada, en un caso de administración general y en el otro de venta de bienes y servicios. A este respecto cabe señalar que nada impide a las entidades locales realizar actividades mercantiles. Es más, en el Estado de Liquidación del Presupuesto del PGCP, el apartado tercero se dedica exclusivamente a facilitar información sobre las actividades comerciales realizadas, como consecuencia de que la LBRL en sus artículos 25.2 y 26 les concede la titularidad sobre servicios públicos que conllevan la venta de bienes y servicios, lo que indica que está previsto que las entidades realicen este tipo de actividades. La creación de una sociedad mercantil para gestionar un servicio público, es una opción que necesariamente no tiene por qué elegir la entidad local. Cualquier ayuntamiento o diputación provincial de España puede gestionar directamente todos los servicios que son de su competencia y, en este caso, sus cuentas anuales, no serían diferentes a las resultantes de la consolidación de éstas con las de las sociedades mercantiles que estén prestando los mismos servicios.

Tampoco somos partidarios de distinguir a efectos de consolidación entre organismos sujetos al PGCP y sociedades mercantiles cuya contabilidad se elabora de acuerdo con el PGC. Entendemos que la diferenciación de dos grupos no facilitaría la imagen fiel de la posición financiera y resultado de las actividades realizadas por la entidad local, restando de forma importante utilidad a la consolidación de cuentas misma. Además, esto no resulta parcialmente posible, puesto que el mencionado artículo 139 de la Ley 13/1996, obliga para calcular la carga financiera de la entidad a consolidar los estados financieros correspondientes a los OO.AA. y sociedades íntegramente participadas. Si bien, este artículo no señala a qué estados financieros se refiere, parece razonable suponer que se trata de aquellos que recogía en el artículo 138 de dicha Ley 13/1996 como integrantes de las cuen-

tas consolidadas de la entidad. Puesto que en la nueva composición de la Cuenta General que define el mencionado artículo 138 no se cita expresamente el Estado de Deuda como estado financiero obligatorio, -se recoge en una nota más de la memoria del PGCP de 1994- el estado financiero que como mínimo deberá consolidarse para obtener esta información será el balance de situación.

Por ello, nos inclinamos por la consolidación por el método de integración global de las cuentas de la entidad principal, OO.AA. y sociedades dependientes. La otra alternativa nos acercaría a la filosofía de la contabilidad de fondos que propugna la creación de entes contables, aun dentro de la misma entidad principal, en función de la actividad realizada. Opción que en el proceso de reforma de la contabilidad pública en España fue apoyada por numerosos autores, y finalmente desechada, por entender que el sistema actual satisfacía mejor las necesidades de los usuarios de la información contable de las Administraciones Públicas.

Con respecto a los métodos de gestión indirecta de servicios públicos, la forma en que pueden prestarse los mismos es muy diversa. En primer lugar, a efectos de consolidación cabría distinguir entre métodos de gestión indirecta, en función del grado de participación del ayuntamiento en la entidad que lleva a cabo la prestación del servicio. Así nos encontramos con las mancomunidades, áreas metropolitanas, convenios, consorcios y sociedades mercantiles coparticipadas (*joint ventures*) en las que el ayuntamiento participa en la gestión colegiada de las mismas. Por analogía con lo previsto en el sector privado, consideramos adecuada su integración proporcional, ya que estas figuras de cogestión de servicios, implican asumir una parte del coste y riesgo, normalmente en función del tamaño de cada municipio y su nivel de participación.

Las fundaciones creadas por los propios ayuntamientos deberían considerarse como parte integrante del perímetro de consolidación en función del porcentaje que representa la aportación del ayuntamiento sobre los recursos de la entidad y el grado de control que mantiene sobre la misma. Si la fundación está prestando un servicio público previsto en el artículo 25 de la LBRL, existirá claramente responsabilidad política, si, además, el ayuntamiento es capaz de imponer su voluntad, también existirá directa o indirectamente una responsabilidad financiera. Por ello, estas entidades deberían consolidarse por el método de integración global, si el control es mayoritario o por el método de integración proporcional, si la fundación se encuentra cogestionada. En cualquier otro caso, sólo debería informarse en el Estado de Actividades que proponíamos en el apartado anterior.

Para los servicios públicos que se presten por organismos privados pero con fuertes subvenciones públicas, un punto de referencia interesante es el propuesto por la OECF, que aconseja consolidar por el método de integración global cuando la subvención supere el 50% de los recursos totales de la entidad subvencionada.

Intencionadamente hemos dejado para el último lugar las dos figuras que pudieran presentar mayor dificultad, como son las concesiones administrativas y los arrendamientos. Con respecto a los primeros, a título de ejemplo, el ayuntamiento de la ciudad señalada en el **cuadro n.º 3** gestiona de forma indirecta once servicios de los cuales ocho son mediante concesión administrativa, uno por arrendamiento y dos a través de sociedad mixta.

Tal como puede apreciarse en el **cuadro n.º 3**, la concesión administrativa es el modo de gestión indirecta más importante en este ayuntamiento, tanto en términos absolutos -8 sobre 11- como con respecto al presupuesto total de éste. Si observamos detenidamente las características de los servicios en régimen de concesión administrativa señalados, excepto en el caso del transporte urbano y aparcamientos públicos, el cobro al ciudadano por el servicio prestado o bien lo lleva a cabo directamente el ayuntamiento, o bien se hace cargo del coste del servicio pagando él a la empresa concesionaria.

A este respecto, la casuística en nuestro país es muy variada. Así, suele resultar frecuente encontrar en las grandes ciudades concesiones administrativas como el transporte urbano gestionado por empresas creadas *ad hoc* para la explotación de este servicio, con ese ayuntamiento concreto como único cliente, que cobran directamente los ingresos públicos derivados de la prestación del servicio, y otros, como pueda ser la recogida de basuras, cuya concesión explota en diversas ciudades la misma empresa (33) cuyos ingresos por la prestación del servicio son cobrados a través del ayuntamiento. En este segundo caso, al haber varios clientes parece poco apropiada la consolidación de las cuentas de esta empresa, mientras que podría resultar más razonable en el primero, por lo que podría resultar recomendable que el Pleno de la Corporación se plantease la incorporación de estas empresas al perímetro de consolidación.

IX. EL CONTROL EXTERNO DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS DESCENTRALIZADOS

Para finalizar este estudio nos ha parecido adecuado llevar a cabo un análisis del impacto que la descentralización de servicios públicos en la Administración Local está teniendo en el control externo que sobre las actividades de estas entidades se ejerce en toda la UE a través de los OCEX, generalmente regionales, o de éstos conjuntamente con los tribunales de cuentas centrales.

En los últimos años las privatizaciones en Europa han comenzado a afectar a actividades consideradas tradicionalmente propias de las Administraciones, tales como la prestación de servicios públicos. En estos casos, la responsabilidad de éstas no termina cuando se traslada la gestión del servicio al sector privado, sino que mantienen la obligación de garantizar la adecuada prestación del mismo. Cuando el ciudadano no puede realizar una selección libre de su proveedor, cuando no existe mercado, es evidente la necesidad del control público.

En la mayor parte de los países de la UE la descentralización y privatización de la gestión de servicios públicos se ha iniciado en la década de los noventa, es, por tanto, un fenómeno relativamente nuevo, y por ello, sólo algunos tribunales de cuentas, centrales y regionales, poseen cierta tradición en la realización de auditorías de este tipo. En principio, no tiene por qué resultar relevante

(33) Como por ejemplo Fomento de Construcciones y Contratas, S.A.

quién gestiona o presta el servicio, el mero hecho de que se trate de un servicio público es razón suficiente para mantener que todos los aspectos de la auditoría que son relevantes en el sector público lo sean también cuando la prestación de los mismos se instrumenta a través de organizaciones privadas, ya que persiste la responsabilidad pública sobre las condiciones con que se prestan los mismos. Sin embargo, en la práctica, la realización de auditorías por parte de los tribunales de cuentas centrales y regionales europeos, encuentra limitaciones legales por el carácter privado de las empresas que los prestan, a menos que reciban subvenciones o mantengan otro tipo de vínculos financieros con las Administraciones Públicas.

Así, por ejemplo, en el Reino Unido, país pionero en materia de privatización de servicios públicos, se ha llevado a cabo la privatización de la gestión de un gran número de servicios públicos, tales como prisiones u hospitales entre otros muchos, en los que la propiedad se mantiene en manos del sector público y la gestión de los servicios la realizan empresas privadas, que por ley no pueden ser auditadas por la *National Audit Office* británica. También existen, en todos los países de la UE numerosos ejemplos en el ámbito de la Administración Local, en los que se ha privatizado la gestión de servicios como el transporte urbano, abastecimiento de aguas, mataderos, etc., en los que los correspondientes tribunales de cuentas no pueden auditar las empresas que los gestionan por no tener competencias y, sin embargo, la titularidad de los servicios continúa siendo pública, así como la responsabilidad política de que se presten adecuadamente a los ciudadanos.

En este sentido, algunos tribunales de cuentas de la UE (34), puesto que por imperativo legal no pueden auditar empresas privadas a iniciativa propia, están orientando sus esfuerzos hacia la auditoría de los aspectos no financieros de la privatización como son la satisfacción de los clientes y el cumplimiento de los objetivos. Así, parece que en un futuro el papel de los tribunales de cuentas irá más orientado a controlar los resultados de la privatización a través de la eficacia y calidad del servicio, que los aspectos financieros -e incluso de legalidad (35)- de los servicios privatizados que quedará en manos de las firmas privadas. Resultados de las privatizaciones que, si bien, inicialmente se promovieron por motivos presupuestarios (36), así como para mejorar la eficacia y calidad con que se prestan los servicios, la experiencia está demostrando importantes deficiencias en estos dos últimos aspectos.

Las privatizaciones, y sobre todo las de servicios públicos, están cambiando el papel del Estado. Éste dejará de ser el responsable de prestar servicios, para pasar a ser el garante que asegure que los mismos se presten en términos razonables. Cambio del papel del Estado que obligará a modificar el cometido de los tribunales de cuentas, que deberán ampliar su campo de actuación para verificar periódicamente que los ciudadanos tienen acceso a unos servicios de calidad a precios razonables y en condiciones justas, mediante la implantación de auditorías de eficacia de los servicios prestados,

(34) La EFS de Holanda entre otros.

(35) En línea con lo previsto por la Directiva 92/13/CEE, de 25 de febrero, sobre la auditoría de las firmas privadas de empresas que operan en sectores excluidos.

(36) Informe del n.º 11 seminario Naciones Unidas/INTOSAI, Viena 1994.

y auditorías de eficacia de la acción reguladora que confirmen que la regulación tiene los efectos esperados y faciliten información sobre los logros de la regulación y sus consecuencias económicas sobre los precios y los presupuestos públicos.

X. RESUMEN Y CONCLUSIONES

La necesidad de reducir el gasto público, está produciendo en toda Europa una tendencia hacia la corporatización (37) y privatización de servicios, de forma que las entidades locales están pasando de prestarlos al ciudadano directamente, a gestionarlos de forma indirecta a través de otras entidades tanto de derecho público como de derecho privado. Este cambio en la estructura del sector público local ha llevado a que el conjunto de estados financieros que conforman la Cuenta General de las Entidades Locales ofrezca una visión fragmentada de su actividad económico-financiera, haciendo inevitable consolidar las cuentas anuales individuales de estas entidades, si queremos mantener la utilidad de las mismas para la toma de decisiones. Su consolidación, por tanto, representa un paso necesario para mejorar el sistema de rendición de cuentas que las entidades públicas deben realizar al contribuyente.

En estos momentos la Cuenta General de las Entidades Locales -y sobre todo la de las de mayor tamaño- está formada por una nutrida sucesión de cuentas anuales, que será más numerosa cuanto más haya decidido descentralizarse la entidad local, resultando casi imposible obtener una visión de conjunto de la posición financiera, endeudamiento, y del resultado de las actividades de la entidad globalmente considerada, lo que representa una carencia importante. Puesto que la entidad principal puede crear los OO.AA. y sociedades mercantiles que considere adecuados para la consecución de sus fines, los ayuntamientos más grandes han llegado a constituir auténticos *holdings*, que merman sustancialmente la utilidad y contenido informativo de las cuentas anuales de la entidad principal. Por ello según aumenta la dimensión y complejidad de la estructura de la entidad local más difícil resulta obtener una visión de conjunto del patrimonio, posición financiera y actividad presupuestaria y económica realizada (38).

Esta situación se complica sustancialmente, si además diversos servicios se prestan de forma indirecta, lo que representa, en algunos casos, ceder la gestión al sector privado de determinados ingresos derivados de la aplicación de precios públicos o la gestión de una parte del gasto público, como es el caso de la concesión de subvenciones a entidades privadas para financiar la prestación de servicios públicos.

(37) Prestación de un servicio mediante sociedades mercantiles constituidas *ad hoc*.

(38) Artículo 145.1. A este respecto conviene hacer notar que si bien este artículo exige que se integre la previsión de gastos e ingresos de las sociedades mercantiles íntegramente participadas, ésta no deja de ser una mera previsión sin el carácter limitativo que tienen los presupuestos públicos, si bien deben elaborarse respetando la estructura económica y funcional de los mismos.

Uno de los efectos de la corporatización o privatización de la gestión de servicios públicos a través de organismos de derecho público o privado, es la disminución del contenido informativo de los estados financieros de la entidad principal que no reflejan la actividad globalmente considerada. A pesar de la apariencia formal de independencia de algunas entidades, la entidad local mantiene en todo momento la titularidad del servicio público que presta, y los concejales u otros miembros electos tienen la responsabilidad ante los ciudadanos que los han elegido de rendir cuentas y velar para que estos servicios se presten en cantidad y calidad adecuada, al margen de que se gestionen directamente por el municipio o indirectamente a través de la entidad pública o privada que ellos hayan designado.

El derecho de los ciudadanos a conocer cómo se han administrado todos los recursos públicos justifica la necesidad de definir un perímetro contable (*reporting entity*), más amplio que el representado por la entidad principal, que informe y rinda cuentas sobre la actividad económico-financiera de una serie de organismos cuya actividad y logros se encuentran orientados a la prestación de servicios públicos que son competencia de la entidad principal, y que la información individual facilitada por cada organismo por separado no permite conocer.

Por otra parte, consideramos que los ciudadanos no tienen la formación ni el interés suficiente de analizar una Cuenta General atomizada, formada por las cuentas anuales de numerosas entidades públicas y sociedades mercantiles que recogen cientos de páginas de información económico-financiera. La rendición de cuentas al contribuyente, y a los agentes económicos interesados en la actividad económica y financiera de las entidades locales, resulta más adecuada si se facilita información consolidada que proporcione una visión global sobre la situación financiera, el coste de los servicios que les ha proporcionado su ciudad y la eficacia con que se han prestado, los impuestos recaudados y la eficiencia con que se han gastado.

La Ley 13/1996 introduce la obligación de consolidar las cuentas de la entidad principal, OO.AA. y sociedades dependientes. Sin embargo, la gestión de servicios públicos puede, como hemos visto anteriormente, llevarse a cabo a través de figuras legales que, creando relaciones claras de dependencia, nada tienen que ver con participaciones en el capital social que, en ocasiones, ni siquiera tienen, como sería el caso de las mancomunidades o consorcios.

Desde sectores académicos y de la propia Administración Pública se ha cuestionado la utilidad de consolidar estados financieros de entidades locales con los de sociedades mercantiles que, además de estar sujetos a regímenes legales distintos, realizan actividades muy diferentes tales como policía, vivienda, abastos, bibliotecas, agua, transporte urbano o recogida de basuras. A este respecto, cabe señalar que las actividades económico-financieras de los ayuntamientos se centran en la prestación de servicios públicos. Y que si se plantean problemas para definir el perímetro contable y de consolidación es porque no todos los servicios se prestan por la entidad principal. Por tanto, el

sentido y contenido informativo de las cuentas consolidadas de un ayuntamiento, sería parecido al que presentarían las cuentas anuales individuales de una entidad principal que gestionara ella misma todos los servicios públicos que proporciona al ciudadano.

Con respecto al régimen jurídico de los activos y deudas, los pertenecientes, por ejemplo, a concesiones administrativas que prestan servicios públicos son activos de dominio público aunque la empresa propietaria sea privada. Y en lo que hace referencia a las deudas, en el sector privado se consolidan deudas de una sociedad anónima -empresa matriz-, con los de otra, -filial- aunque la primera no tenga por qué responder jurídicamente de las deudas de la segunda al ser sociedades anónimas con personalidad jurídica independiente.

La normativa estudiada, así como el objetivo principal de este trabajo, es plantearse y tratar de dar respuesta a una pregunta. ¿En qué circunstancias varias entidades públicas y/o privadas debe entenderse que forman una unidad económica dirigida a alcanzar los objetivos de la entidad local y, en este caso, cómo y qué estados financieros preparar que informen de la misma como tal? A esta pregunta se ha dado una respuesta razonablemente satisfactoria en el sector privado, mientras que en el sector público es una asignatura pendiente en casi todos los países.

En el sector público la solución al problema no resulta fácil, debido a que las relaciones de control y dependencia entre Administraciones Públicas y de éstas con el sector privado, a menudo, no se basan en conceptos tan claros como la participación en el capital social a partir de la cual se ejerce el control económico sobre la entidad. En primer lugar porque las Administraciones Públicas no lo tienen y en segundo porque la ley les concede unas competencias soberanas de actuación que les permiten imponer su voluntad -en determinadas circunstancias- a otra entidad pública o privada sin que medie otro tipo de relación.

Otra razón que incrementa la dificultad de elaborar normas en este campo, es la utilidad relativa que presentan las experiencias de otros países, puesto que las figuras legales elegidas para construir las estructuras de descentralización pueden resultar muy distintas de un país a otro, y por ello el estudio de la normativa internacional es de una utilidad limitada.

De los resultados de la encuesta realizada se desprende que en los ayuntamientos de más de 20.000 habitantes la consolidación de cuentas tendrá un impacto notable en la información contable que presenten sobre su patrimonio, resultados económico y presupuestario y nivel de endeudamiento, dada la presencia importante de sociedades mercantiles íntegramente participadas en servicios de marcado carácter económico como son los de obras públicas y urbanismo, y en actividades económicas.

En general, nos inclinamos por recomendar al Pleno de la Corporación que considere la posibilidad de consolidar las cuentas de las empresas que exploten concesiones administrativas cuando el único cliente sea la propia entidad, y que con carácter general se incluya el Estado de Actividades

propuesto en la Cuenta General de las Entidades Locales. La incorporación de este Estado de Actividades incrementaría sustancialmente el nivel de información de la Cuenta General al recoger el resultado de la actividad económica realizada segmentada por servicios públicos y modos de gestión directa e indirecta.

A este respecto, estimamos que proporcionar información sobre el coste, los logros, la calidad y la eficiencia con que se prestan los servicios públicos forma parte de la rendición de cuentas sobre el uso de los fondos públicos que toda entidad pública debe hacer, así como de la mencionada responsabilidad política frente al contribuyente, resultando ésta, posiblemente, de mayor interés para el ciudadano medio que la netamente financiera.

No somos partidarios de distinguir a efectos de consolidación entre organismos sujetos al PGCP y sociedades mercantiles cuya contabilidad se elabora de acuerdo con el PGC. Entendemos que la diferenciación de dos grupos no facilitaría la imagen fiel de la posición financiera y resultado de las actividades realizadas por la entidad local, restando de forma importante utilidad a la consolidación de cuentas misma. Además, esto no resulta parcialmente posible, puesto que la Ley 13/1996 obliga para calcular la carga financiera de la entidad a consolidar los estados financieros correspondientes de los OO.AA. y sociedades íntegramente participadas.

Asimismo, entendemos que las diferencias entre los planes de cuentas público y privado no son importantes. El PGCP de 1994 se elaboró tomando el PGC de 1990 como punto de referencia e introduciendo aquellas modificaciones que su adaptación a las Administraciones Públicas hiciera necesario incorporar. Por otra parte, en el sector privado también se producen diferencias, a veces más importantes, en lo que se refiere a la homogeneización de la información, cuando las empresas realizan actividades distintas. Estas diferencias son todavía más pronunciadas cuando la empresa matriz debe consolidar filiales en países extranjeros y, esto en ningún país ha resultado un inconveniente tan importante que impidiera o desaconsejara la consolidación de estas empresas, primando el interés por obtener la imagen fiel de la actividad y finanzas de la entidad sobre los problemas técnicos, en todos los casos, salvables. Por ello, entendemos que la diferencia de planes tampoco debería resultar un obstáculo en el sector público local.

Finalmente, nos inclinamos por la consolidación por el método de integración global de las cuentas de la entidad principal, OO.AA. y sociedades dependientes. En lo que respecta a las mancomunidades y otro tipo de *joint venture*, consideramos la integración proporcional como la fórmula más adecuada de integración de las cuentas de estas entidades. La otra alternativa nos acercaría a la filosofía de la contabilidad de fondos que propugna la creación de entes contables, aun dentro de la misma entidad principal, en función de la actividad realizada. Opción que en el proceso de reforma de la contabilidad pública en España fue apoyada por numerosos autores, y finalmente deseada, por entender que el sistema actual satisfacía mejor las necesidades de los usuarios de la información contable de las Administraciones Públicas.

BIBLIOGRAFÍA

- ALBI, F. (1960): *Tratado de los modos de gestión de las Corporaciones Locales*. Aguilar, Madrid.
- AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION (1989): «Measuring the Performance of nonprofit Organizations. The state of the art». *The report of the Committee on Nonprofit Entities' performance measures*. Sarasota, Florida.
- ANTHONY, R.N. y YOUNG, D.W. (1988): *Management Control in Nonprofit Organizations*. Irwin Homewood, 4.ª Ed.
- BALLESTEROS, A. (1992): *Manual de Administración Local*. Comares-CEMCI. Granada.
- BENITO, B. (1996): «El concepto de entidad en contabilidad pública». *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. Vol. XXV, n.º 88, pp. 683-713.
- BUENDÍA, D. (1996): *Un modelo de costes para los servicios públicos municipales de gestión directa*. Tesis Doctoral. Universidad de Granada.
- BUSCHOR, E. (1994): «From Advanced Public Accounting via Performance Measurement to New Public Management», incluido en *Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting*. Paul Haupt Publishers, Viena, pp. I-XIV.
- CANADIAN INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS (1988): «Defining the Government Reporting Entity», *Public Sector Accounting Statement* n.º 4, nov.
- CANADIAN INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS (1985): *Local Government Financial Reporting. A Research Study*. Canadá.
- FEDERACIÓN NAVARRA DE MUNICIPIOS Y CONCEJOS (1986): *Sistemas de información y evaluación por indicadores de la gestión contable pública*. Pamplona.
- FREEMAN, R. y SHOULDERS, C. (1982): «Defining the governmental reporting entity» *Journal of Accountancy*. October, pp. 50-63.
- GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARD BOARD (1991): «The Financial Reporting Entity». *Statement 14*. Norwalk, Connecticut.
- GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARD BOARD (1992): *Codification of Governmental Accounting and Financial Reporting Standards*. Norwalk, Connecticut.

- GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARD BOARD (1995): *The Governmental financial reporting model, core financial statement, preliminary view*. Stamford, Connecticut.
- HOLDER, W. (1980): *A study of selected concepts for government financial accounting and reporting*. National Council on Governmental Accounting.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC) (1991): *Financial reporting by national governments Public Sector Committee*, study 1, March.
- INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (IGAE) (1992): *Documento n.º 1*. «Principios Contables Públicos», Madrid.
- INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (IGAE) (1994): *Documento n.º 7*. «Principios Contables Públicos, Información Económico-Financiera». Madrid.
- INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (IGAE) (1995): *Borrador del nuevo sistema contable para la Administración Local*. Madrid.
- JACKSON, P. (1987): «Performance Measurement and Value for Money in Public Sector», incluido en *Performance Measurement*, pp. 9-17. London. CIPFA.
- JONES, D.B.; SCOTT, R.B.; KIMBRO, L. e INGRAM, R. (1985): «The Needs of Users of Governmental Financial Reports». *Governmental Accounting Standards Board*. October.
- JONES, R. (1992): «The Development of Conceptual Framework of Accounting for the Public Sector». *Financial Accountability and Management*. Winter 1992.
- LEY 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local (BOE 3-4-1985).
- LEY 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales (BOE 28-12-1988).
- LEY 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE 31-12-1996).
- MONTESINOS, V. (1993): «Análisis de la información contable pública». *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. Julio-Sept., pp. 683-722.
- NACIONES UNIDAS/INTOSAI (1994): «La función de las EFS en la reestructuración del sector público» *Informe del II.º Seminario sobre Auditoría Gubernamental*. Viena.
- NAVARRO, A. (1996): «El control económico en la administración municipal: Propuesta de un modelo basado en indicadores». *Tesis Doctoral*. Granada. Diciembre.

- ORDEN de 17 de julio de 1990 por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local (ICAL) (BOE 23-7-1990).
- ORDRE DES EXPERTS COMPTABLES (OECF) (1992): *La Consolidation des Comptes. Méthodologie d'approche á l'usage des collectivités locales*. Lés Editions comptables Malesherbes. París.
- PINA, V. y TORRES, L. (1996): «An international comparison of Governmental Annual Reports». *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, vol. 9, pp. 123-147.
- PINA, V. y TORRES, L. (1995): «Indicadores de output para el análisis de eficiencia de las entidades no lucrativas. Aplicación en el sector público español». *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXIV, n.º 85, pp. 969-991.
- REAL DECRETO 500/1990, de 20 de abril, por el que se desarrolla el Capítulo Primero del Título Sexto de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales en materia de presupuestos (BOE n.º 101 de 27 de abril).
- REAL DECRETO LEGISLATIVO 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica.
- RODRÍGUEZ, L. y LÓPEZ, A. (1995): «La consolidación contable en la Administración Local». *III Jornada de Trabajo de AEPUC*, Santiago de Compostela. Abril.
- RUTHERFORD, B.A. (1992): «Developing a Conceptual Framework for Central Government Financial Reporting, Intermediate Users and Indirect Control». *Financial Accountability and Management*. Winter 1992.
- SCHEID, J.C. (1996): «Consolidation for Local Governmental Units». *ELASM Workshop The role of Accounting in Public Sector Transition*. Estocolmo. Nov.
- SHOULDERS, C. (1987): «Criteria for identifying the municipal organizational reporting entity». *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, vol. 3, pp. 181-206.
- SOSA, F. (1995): «La Gestión de los Servicios Públicos Locales». Civitas. Madrid.
- TORRES, L. (1991): «Presentación alternativa de Estados Contables en función de los objetivos operativos de la información: La Contabilidad de Fondos». *Cuadernos Aragoneses de Economía*, 2.ª Época, vol. 1, n.º 1, pp. 129-139.
- TORRES, L. (1991): «Indicadores de Gestión para las Entidades Públicas». *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. Vol. XX, n.º 67. Abril-Junio, pp. 535-558.
- WILSON, E. (1990): «Financial reporting by state and local governments: a survey of preferences among alternative formats». *Research report*, GASB. Stamford, Connecticut.

ANEXO I

ESTADO DE ACTIVIDADES DEL AYUNTAMIENTO					
	Gasto directo	Gasto calculado	Tasas y precios públicos	Subvenciones Contribuciones especiales	(Déficit) Superávit
GESTIÓN DIRECTA					
Servicios Generales					
Servicios informáticos					
Personal y organización administrativa					
Servicios descentralizados					
Servicios económico-financieros					
Protección y seguridad ciudadana					
Policía					
Bomberos					
Protección civil					
Ordenación del tráfico					
Sanidad					
Prevención e inspección sanitaria					
Medio ambiente (polución, etc.)					
Control sanitario de alimentos					
Inspección vacunación de animales					
Medicina asistencial					
Centros de planificación familiar					
Rehabilitación					
Obras públicas y urbanismo					
Planeamiento y disciplina urbana					
Alumbrado público					
Abastecimiento de aguas					
Alcantarillado					
Conservación de caminos					

ESTADO DE ACTIVIDADES DEL AYUNTAMIENTO (cont.)					
	Gasto directo	Gasto calculado	Tasas y precios públicos	Subvenciones Contribuciones especiales	(Déficit) Superávit
Otros servicios sociales					
Infancia y juventud					
Guarderías					
Defensa del consumidor					
Asistencia social					
Albergues para indigentes					
Tercera Edad					
Discapacitados					
Reinserción social					
Promoción de la mujer					
Actividades económicas					
Comunicaciones					
Piscinas					
Gestión patrimonial					
Actividades de gestión tri- butaria					
Cobros vía ejecutiva					
Recaudación de tribu- tos					
Acciones de desarrollo eco- nómico					
Actividades culturales y Ocio					
Escuelas de formación					
Museos					
Patrimonio Histórico-Artís- tico					
GESTIÓN DIRECTA DESCENTRALIZADA					
OO.AA.					
Enseñanza pública					
Guarderías					
Turismo					
Animación cultural					
Conservatorio de música					
Bibliotecas					
Teatro					

ESTADO DE ACTIVIDADES DEL AYUNTAMIENTO (cont.)					
	Gasto directo	Gasto calculado	Tasas y precios públicos	Subvenciones Contribuciones especiales	(Déficit) Superávit
Sociedad Mercantil (100%)					
Deporte					
Conciertos					
Promoción y gestión de viviendas					
GESTIÓN INDIRECTA					
Concesión Administrativa					
Servicios funerarios y cementerios					
Saneamiento y depuración de aguas					
Limpieza viaria					
Recogida y tratamiento de basuras					
Parques y jardines					
Ayuda a domicilio					
Transporte urbano					
Aparcamientos públicos					
Arrendamientos					
Mercados minoristas					
Sociedad Mixta					
Mataderos					
Mercados mayoristas					

		Entidad principal	OO.AA.	SS.MM.	Gestión Indirecta
INGRESOS GENERALES					
B) INGRESOS					
1. Ingresos de gestión ordinaria					
a) Ingresos tributarios					
b) Cotizaciones sociales					

ESTADO DE ACTIVIDADES DEL AYUNTAMIENTO (cont.)					
		Entidad principal	OO.AA.	SS.MM.	Gestión Indirecta
2. Otros ingresos de gestión ordinaria					
a) Reintegros					
b) Trabajos realizados por la entidad					
c) Otros ingresos de gestión					
d) De participaciones en capital					
e) De otros valores negociables					
f) Intereses e ingresos asimilados					
g) Diferencias positivas de cambio					
3. Transferencias y subvenciones					
a) Transferencias corrientes					
b) Subvenciones corrientes					
c) Transferencias de capital					
d) Subvenciones de capital					
4. Ganancias e ingresos extraordinarios					
a) Beneficios procedentes del inmovilizado					
b) Beneficios por operaciones de endeudamiento					
c) Ingresos extraordinarios					
d) Ingresos y beneficios de otros ejercicios					

ANEXO II

ESTADO DE ACTIVIDADES DEL AYUNTAMIENTO	
INDICADORES DE GESTIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS	
Servicios Generales	
Servicios económico-financieros	Presión fiscal Composición de los derechos liquidados Tiempo medio de devolución
Protección y seguridad ciudadana	Horas de patrullaje por 1.000 habitantes Número de personas detenidas por delito Tiempo medio entre sustracción y recuperación
Educación	
Enseñanza pública	% de respuesta a la demanda potencial Coste por niño % de niños por puericultor
Sanidad	
Prevención e inspección sanitaria	% de control de la superficie de la ciudad % de reclamaciones y denuncias % de sanciones por establecimiento
Planificación familiar	% de usuarios atendidos Seguimiento de los usuarios Coste por visita % de reclamaciones
Obras públicas y urbanismo	
Alumbrado público y ahorro energético	% de puntos de luz Consumo por unidad Calidad de la iluminación
Recogida y tratamiento de basuras	Número de empleados por habitante Kilogramos recogidos por habitante % de renovación del inmovilizado
Otros servicios sociales	
Asistencia social	Composición de las visitas Coste unitario persona/servicio Problemas resueltos/problemas planteados
Actividades económicas	
Transporte urbano	Coste/km Viajeros/hora Frecuencia

ESTADO DE ACTIVIDADES DEL AYUNTAMIENTO (cont.)	
INDICADORES DE GESTIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS	
Acciones de desarrollo económico	Número de estudios de viabilidad Puestos de trabajo creados/por 1.000 habitantes Coste medio por puesto de trabajo creado
Actividades culturales y ocio	
Bibliotecas y museos	M ² /habitante Número de volúmenes disponibles Número de visitas realizadas
Promoción y gestión de viviendas	Número de viviendas rehabilitadas M ² de viviendas sociales construidas M ² de viviendas subvencionadas