

LA CONSOLIDACIÓN DE CUENTAS EN EL SECTOR PÚBLICO LOCAL

Pilar Arbesú López
Universidad de Oviedo

Resumen

Una de las características del Nuevo Modelo de Gestión Pública, surgido en los países anglosajones, es la descentralización en la gestión de servicios por parte de las Administraciones que, tradicionalmente, prestaban éstos de forma centralizada. Ello ha provocado un aumento en la complejidad de su estructura organizativa y, muy particularmente, en la correspondiente a las Entidades locales. Así, el contenido informativo de los estados financieros de la Entidad principal no refleja la imagen fiel de la situación patrimonial, económica, financiera, de resultados y de ejecución del presupuesto del grupo de entidades, que mediante gestión directa o indirecta, realizan la prestación de servicios de manera descentralizada. Todo ello supone la necesidad de desarrollar técnicas que proporcionen una mejor y mayor información a los usuarios de los informes contables públicos, siendo la consolidación de cuentas, actualmente, uno de los instrumentos que puede suministrar una visión global sobre la situación financiera del grupo local, los servicios que proporciona, la eficacia con que se prestan, los impuestos recaudados y la eficiencia con que se han gastado.

1. EL CONTEXTO

La actividad económica del estado ha experimentado, desde la década de los setenta, un notable crecimiento, pasando el gasto público de representar un 22% sobre el pib, a un 44% sobre el mismo en 1990. Este incremento no supone, a su vez, un aumento proporcional de los ingresos públicos, ocasionando ello importantes problemas financieros, en especial, en los municipios. es probable que debamos asistir en los próximos años a un crecimiento controlado del gasto público en las entidades locales, tanto para superar los problemas financieros por los que atraviesan como, sobretodo, para garantizar el volumen de obra realizado (Subirats i Humet, 1996, p.17).

En este contexto, se contemplan dentro del sector público la puesta en marcha de medidas, en especial en la administración local, tendentes a la reducción de su tamaño, así como a la implantación de modernos procedimientos de gestión y control que mejoren la asignación de recursos en el mismo.

Además, en la actualidad, ante la necesidad de disminuir el gasto público, existe una corriente privatizadora, especialmente en el ámbito local, suponiendo ésta la descentralización en la prestación de los servicios públicos y, por tanto, el intento de realizar la gestión de los mismos estando más cerca de los ciudadanos, siendo, así, más sensibles a sus necesidades. se trata, en síntesis, de modernizar la gestión pública para que ésta sea más eficaz, eficiente y económica ante el hecho, claramente constatable, de que se están produciendo demandas ciudadanas de más y mejores servicios públicos.

A su vez, existen una serie de factores que inciden en la preocupación que los ciudadanos muestran ante la calidad de los servicios públicos que se les prestan por parte de las distintas administraciones, entre los que caben señalar: presiones para aumentar la legalidad y transparencia de la administración, la existencia de nuevas tecnologías que posibilitan la mejora en la prestación de servicios, una mayor presión fiscal que produce un aumento de la contestación social,...

2. DESCENTRALIZACIÓN Y CONSOLIDACIÓN DE CUENTAS EN LAS ENTIDADES LOCALES

Actualmente, las competencias de las corporaciones locales para organizarse y gestionarse son muy diversas, la prestación de servicios públicos puede ser realizada de forma directa, por la propia entidad local, o puede ser delegada a otras entidades, gestionándose éstas de forma directa o indirecta. destacamos entre las diferentes formas jurídicas (Gómez Ciria, 1997, p.51):

- Prestación de servicios con medios propios.
- Concesión de la prestación del servicio.
- Constitución de sociedades mercantiles participadas al 100% por la Entidad local.
- Constitución de sociedades mixtas con mayoría pública.
- Constitución de sociedades mixtas con mayoría privada.
- Mancomunidades de municipios, fundaciones, convenios, subvenciones,...

Esta creciente descentralización en la prestación de servicios públicos por parte de los entes locales, ha planteado en éstos la necesidad de desarrollar técnicas, similares a las establecidas en el sector empresarial, para poder elaborar unos estados contables que representen la imagen fiel de la situación del grupo local en términos patrimoniales, económicos y financieros y, a su vez, que estos estados contables sean útiles a los diversos usuarios de los mismos, debiendo, por tanto, ser fácilmente comprensibles y presentar la información en términos de coste de los servicios prestados y de las actividades realizadas.

Uno de estos instrumentos, utilizado en el sector empresarial y que proporciona este tipo de información, es la **consolidación de cuentas**, siendo su objetivo básico la formulación de estados financieros correspondientes a un conjunto de sociedades jurídicamente independientes, que constituyen una unidad económica y que son gestionadas bajo una dirección única. Finalizado el proceso de consolidación se obtienen unos estados contables consolidados del grupo como si se tratara de una única

entidad, debiendo éstos representar la imagen fiel de la situación patrimonial, financiera, económica, de ejecución del presupuesto y de resultados de esa unidad económica. Los estados consolidados son complementarios de los individuales, permitiendo éstos disponer de una información global de un conjunto de entidades que se rijan bajo una dirección única o que tienen un determinado grado de interrelación con otras.

Se considera que la aplicación de la consolidación de cuentas al sector público puede ser realizada de manera similar a como se lleva a cabo en el ámbito empresarial, ya que se observa cada vez más un mayor acercamiento de la contabilidad pública a las técnicas contables aplicadas en el sector privado, siempre teniendo en cuenta las diferencias existentes entre ambos ámbitos.

2.1. Estado de la cuestión 35%

En la actualidad, y como consecuencia de la descentralización, la cuenta general presentada por los ayuntamientos representa una visión fragmentada de la situación del grupo ya que no sólo presta servicios la corporación local sino que en esta labor participan otras entidades que tienen una mayor o menor relación con el propio ayuntamiento. Es por esto que se considera necesario la realización de la consolidación de cuentas en el ámbito local, ya que ésta mejora la información que dichas entidades presentan a los diversos usuarios de la información contable pública.

La ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social en su artículo 138 introducía importantes modificaciones al artículo 190 de la ley 39/1988, reguladora de las haciendas locales (Irlh), estableciendo la obligación de formular cuentas anuales consolidadas para determinadas entidades que forman parte del grupo. así, este artículo señala que:

“... las Entidades locales unirán a la Cuenta General los estados consolidados de las distintas cuentas que determine el Pleno de la Corporación y, como mínimo, las referentes a:

- * La propia Entidad local,
- * La de los Organismos autónomos,
- * Las de las Sociedades Mercantiles de capital mayoritariamente propiedad de la misma.

Sin embargo, este artículo ha quedado en parte derogado por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, ya que en su redacción deja claro que la formulación de estados financieros consolidados queda al libre albedrío del Pleno de la Corporación, siendo ésta por tanto voluntaria y no obligatoria como indicaba la Ley 13/1996. De este modo indica que:

1. La Cuenta General estará integrada por:

- a) La de la propia Entidad local.
- b) La de los Organismos Autónomos.
- c) La de las sociedades mercantiles de capital *íntegramente* propiedad de las mismas.

En lo que respecta al apartado 4 del citado artículo señala que:

Las Entidades locales unirán a la Cuenta General los estados integrados y consolidados de las distintas cuentas que *determine el Pleno de la Corporación*.

Esta variación, a nuestro entender, supone un paso atrás en la regulación contable, ya que precisamente la consolidación de cuentas se muestra como un elemento útil para conocer la verdadera situación del grupo local, es decir, de las distintas entidades que, junto con el Ayuntamiento, prestan servicios de carácter público a los distintos ciudadanos. La consolidación de cuentas será útil en la medida que logre dar una respuesta adecuada a una serie de cuestiones recogidas por la *ordre des experts-comptables de Francia* (1992, p. 21):

a) Debe facilitar el control legal y político y potenciar la democracia local.

Los datos consolidados proporcionarán al conjunto de los actores interesados en la actividad local (ciudadanos, en su faceta de electores y contribuyentes, concejales, organismos de control externo, administraciones superiores,...) una información exhaustiva y transparente de la gestión local que favorecerá el control democrático de la utilización de los fondos públicos. A su vez, y en la medida en que se generalice la práctica de la consolidación, ésta posibilitará también la realización de comparaciones en el tiempo para la propia entidad y en el espacio entre distintas entidades, con independencia de los sistemas de gestión para la prestación de servicios adoptados.

b) Mejora la información financiera del grupo local.

La consolidación de las cuentas proporcionará una medida de los compromisos y de los riesgos financieros incurridos por el grupo local, lo que facilitará una gestión financiera más prudente y racional, al tiempo que permitirá facilitar una información más completa a las entidades financiadoras, pudiendo éstas evaluar su grado de endeudamiento y de solvencia.

d) Instaura una política de grupo.

La información global de síntesis del grupo local constituirá una buena herramienta de dirección y de control de la gestión realizada por los entes subordinados, al tiempo que permitirá desarrollar una política de grupo más eficaz, especialmente en materia de gestión de tesorería, de endeudamiento, de gestión de los recursos humanos, informatización,... También posibilitará la medición, de manera más completa, del poder económico real del ente local y del nivel de servicios ofrecido a los habitantes de los diferentes sectores de actividad. Suponiendo ello la posibilidad de realizar comparaciones y evaluar la gestión, facilitando, sin duda, la evaluación de las políticas públicas, lo que a su vez redundará en beneficio del objetivo de control político.

La información consolidada, orientada a los fines mencionados, supondría claramente un complemento a la información proporcionada por cada uno de los organismos dependientes directa o indirectamente de la entidad local. conforme al art. 6.3 del rd 1815/91, las cuentas individuales y consolidadas han de considerarse como suplementarias; en ningún caso excluyentes, y no sólo por razones legales. cualquier información de la que se deriven posibles repercusiones jurídicas frente a terceros ha de extraerse de las cuentas individuales.

3. PERÍMETRO DE LA CONSOLIDACIÓN

La característica principal delimitadora del concepto de grupo es la existencia de una unidad de decisión que conduce a la unidad económica. por ello, aunque desde una perspectiva jurídica se detecten en el grupo varias empresas, desde un punto de vista económico constituye una sola entidad, donde las empresas enmarcadas dentro del grupo se encuentran sometidas a unas reglas de actuación comunes, previamente establecidas por la dirección del mismo (ansón et alt., 1997, p. 920). así, se manifiesta la existencia de diversas entidades sobre las que la corporación local puede ejercer: poder de decisión, gestión conjunta o influencia notable. en función del tipo de relación existente se utilizará, para formular las cuentas anuales consolidadas, el método de integración global, proporcional o el procedimiento de puesta en equivalencia.

En las corporaciones locales el **conjunto consolidable** estará formado por todas aquellas entidades a las que en el proceso de consolidación se les aplica el método de integración global. a su vez, integran el conjunto consolidable aquellas entidades públicas o privadas cuya dirección se ejerce de forma conjunta por distintos entes, sin que ninguno de ellos detente el control siempre y cuando se les aplique el método de integración proporcional.

Por su parte, el **perímetro de la consolidación** estaría formado por las entidades que componen el conjunto consolidable a las que se le añaden, utilizando el procedimiento de puesta en equivalencia, las empresas mixtas que no alcancen los niveles fijados para su pertenencia al grupo local, y por las sociedades multigrupo a las que se les ha decidido no aplicar el método

de integración proporcional y se integran a través del procedimiento de puesta en equivalencia.

No obstante, es preciso señalar que en el ámbito público se deben formular cuatro cuentas consolidadas, como son: el balance de situación, la cuenta del resultado económico-patrimonial, la memoria y el estado de liquidación del presupuesto.

4. ASPECTOS PRÁCTICOS DE LA PROBLEMÁTICA SEÑALADA

Si los comentarios señalados a lo largo del trabajo se trasladasen a la práctica habitual de las entidades locales, éstas deberían seguir una serie de pasos para formular las cuentas consolidadas y para, además, proporcionar a los distintos usuarios de la información contable pública los datos que precisan para conocer mejor la situación del grupo local. No obstante, es necesario señalar que en la actualidad, en España, no existe obligación de formular, en el ámbito público, estados financieros consolidados a nivel contable pero si a nivel presupuestario, esto es, es obligatorio presentar un presupuesto consolidado. estos pasos, a nuestro modo de ver son los siguientes:

A) Determinar el conjunto consolidable formado por:

La propia Entidad local, los organismos autónomos de ella dependientes, las empresas públicas y las sociedades municipales o mixtas participadas de forma mayoritaria por el Ayuntamiento. Entrarán a formar parte del conjunto consolidable aquellas entidades sobre las que la Corporación Local ejerza poder de decisión y aquéllas en las que efectúe una gestión conjunta, es decir, los entes a los que se les aplique el método de integración global o el de integración proporcional.

B) El perímetro de la consolidación estará formado por:

Las mismas entidades encuadradas en el conjunto consolidable, y por aquellas otras en las que la participación detentada por la Entidad local no sea mayoritaria, pero que sin embargo su exclusión pueda suponer errores o graves omisiones en la información contable consolidada, teniendo como

objetivo principal la obtención de la imagen fiel. Serán todas aquellas entidades que se integren en el proceso de consolidación mediante el procedimiento de puesta en equivalencia.

C) Para realizar la consolidación de cuentas:

Una vez determinado el conjunto consolidable y el perímetro de la consolidación, es decir el diagrama de dependencias, se debe homogeneizar toda la información de la que se dispone. Son cuatro las homogeneizaciones que existen en el ámbito empresarial (temporal, valorativa, por operaciones internas y previa a la agregación) y que en su totalidad deben aplicarse al ámbito público. Lo que ocurre es que en este último, para realizar alguna de estas homogeneizaciones, se plantean importantes inconvenientes como consecuencia de que coexisten planes generales de contabilidad diferentes debido a que las entidades integrantes del perímetro de la consolidación aplican tanto el plan empresarial de 1990 (por ejemplo, las sociedades mercantiles), como el Plan General de Contabilidad pública (en el caso concreto de los Ayuntamientos, éstos se rigen por la instrucción de contabilidad para la administración local). De este modo, al coexistir normativas divergentes, existen en algunas partidas diferentes criterios valorativos y, al mismo tiempo, la estructura de las cuentas anuales no es exactamente. Por ello, para homogeneizar los estados contables, es necesario adoptar un criterio que indique qué estructura y qué normas de valoración deben seguirse. En este caso, es necesario señalar que habitualmente se utilizan, en el caso de que exista discrepancia, los criterios de la entidad dominante que en nuestro caso es el ente local.

D) Una vez configurada una estructura.

Fácilmente agregable se realizan los ajustes/eliminaciones inherentes a todo proceso de consolidación, que tienen su origen, básicamente, en operaciones realizadas entre las distintas entidades que componen el grupo.

Las **eliminaciones** consisten en anular las operaciones realizadas entre distintas entidades, de forma que los estados consolidados únicamente reflejen operaciones realizadas fuera del grupo, evitando así el reflejo de posibles resultados ficticios que pueden aparecer en los estados individuales,

así como el reflejo de partidas recíprocas que no representen posiciones deudoras o acreedoras del grupo frente a terceros. las eliminaciones a realizar en el *presupuesto* se encuentran recogidas en el rd 500/1990 (rp), y se refieren a: transferencias corrientes y de capital (cualquiera que sea su ubicación económica y su definición), gastos e ingresos derivados de la cesión de personal, compraventas de bienes corrientes o de capital, prestaciones de servicios, tributos locales y precios públicos o privados exigibles por las entidades cuyos presupuestos se consoliden y otros gastos e ingresos de similar naturaleza. respecto a las que proceden realizar en el resto de estados contables se pueden diferenciar tres tipos: *la de inversión-fondos propios, la de partidas recíprocas y la de resultados.*

La **eliminación inversión-fondos propios** sólo deberá realizarse en el caso de que exista dependencia financiera entre las entidades a consolidar. La eliminación inversión-fondos propios es la *compensación* del valor contable representativo de la participación de la entidad dominante en el capital social de la dependiente con la parte proporcional de los fondos propios de la mencionada sociedad dependiente, en función de dicha participación en la fecha de primera consolidación.

La **eliminación de partidas recíprocas** supone la compensación de los créditos y débitos entre entidades del grupo, así como los gastos e ingresos por operaciones internas. Dentro de este tipo de operaciones son específicas de las administraciones locales: las que hacen referencia a la cesión y adscripción de bienes y la relativa a la asunción de deudas.

Por último, las **eliminaciones de resultados** por operaciones internas supone el dar de baja el resultado (beneficio o pérdida) ficticio que surge a los únicos efectos de la consolidación y que pudo manifestarse tanto en el ejercicio en el que se está consolidando como en ejercicios anteriores a éste.

E) Finalmente, se formulan las cuentas anuales consolidadas.

Es decir, el Balance, la Cuenta del Resultado Económico-Patrimonial, la Memoria y el Estado de Liquidación del Presupuesto, formando todos ellos una unidad. Dichas cuentas anuales se establecerán en la misma fecha de cierre y por el mismo período que las cuentas de la Entidad local y, además, deberán ser redactadas con claridad al objeto de mostrar la imagen fiel del

patrimonio, de la situación financiera, de ejecución del presupuesto y de los resultados del grupo de acuerdo con la normativa vigente. Si la aplicación de una disposición legal en materia de contabilidad se manifestara incompatible con la imagen fiel, tal disposición dejará de aplicarse, debiendo señalarse en la memoria consolidada esa falta de aplicación, los motivos de la misma, así como su incidencia sobre el patrimonio, la situación financiera, de ejecución del presupuesto y los resultados del grupo.

Para finalizar, es preciso señalar que no cabe duda de que la consolidación de cuentas es una disciplina incipiente en el Sector Público, sin embargo, es urgente establecer instrumentos que gestionen la fragmentación con que se enfrenta este sector, especialmente en el ámbito local.

Referencias

- [Ans97] Ansón Lapeña, J.A.; Brusca Burriel, M^a. P. y Brusca Alijarde, M^a I. (1997): “Utilidad de la información contable para evaluar la rentabilidad de sociedades dominantes: papel de la información consolidada frente a la individual”, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXVI, nº 93, octubre-diciembre, pp. 917-934.
- [Góm97] Gómez Ciria, A. (1997): “La imagen fiel de los principios contables públicos”, *Auditoría Pública*, nº 12, diciembre, pp. 45-52.
- [L`or92] L`ordre Des Experts-comptables (1992): «*La Consolidation de Comptes. Méthodologie d'Approche à l'Usage des Collectivités Locales*», Editions Malesherbes, Paris.
- [Ley88] Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales. (B.O.E. 30 de diciembre de 1988, nº 313).

- [Ley96] Ley 13/1996, de 30 de diciembre. De Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. (B.O.E. 31 de diciembre de 1996, nº 315).
- [Ley97] Ley 66/1997, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. (B.O.E. 31 de diciembre de 1997, nº 312).
- [Lóp98] López Díaz, A. y Pablos Rodríguez, J.L. (1998): Los Estados Financieros consolidados de las Entidades Públicas, *I Jornada de trabajo sobre Consolidación Contable*, Murcia, pp.259-297.
- [Min97] Ministerio de Economía y Hacienda (1997): *La descentralización del gasto público en España. Período 1984-1995*. Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales. Madrid.
- [Rea90] Real Decreto 500/1990, de 20 de abril, por el que se desarrolla el Capítulo primero del Título sexto de la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas locales, en materia de presupuestos (BOE nº 101, de 27 de abril).
- [Rea91] Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas. (BOE 27 de diciembre de 1991, nº 310)
- [Sub96] Subirats I Humet, J. (1996): "Gobierno local y políticas públicas. Apuntes en la España de los 90", *Revista Valenciana D'Estudis Autonomics*, nº 15, mayo, pp. 17-26.