

# Justificación de la consolidación y delimitación del perímetro del grupo

Jesús F. Santos Peñalver

Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad de la  
Universidad de Castilla-La Mancha.

## 1. Introducción

La delimitación del concepto de grupo público tiene significación en diferentes ámbitos de estudio, al ser el objeto material de análisis de distintas disciplinas científicas. Por ello, las reflexiones que realizamos en las páginas siguientes, en relación a la necesidad de consolidar contablemente en el ámbito público, entendemos que pueden ser enmarcadas dentro de la ponencia denominada "Hacia una nueva configuración del Sector Público", pues ésta puede condicionar significativamente las entidades que conformarán el concepto de "grupo público" o "entidad que informa" (Montesinos 1993, pp. 683-722), cuestión que, cinco años después de haberse aprobado el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), aún se encuentra pendiente de regular.

Las distintas Administraciones Públicas gozan de autonomía en su

organización administrativa, lo cual ha llevado consigo que cada una de ellas adopte formas diferentes, con el agravante de que el procedimiento para recoger la información, de este tipo de organizaciones, en sus estados contables, es también distinto. Un ejemplo de esta situación de heterogeneidad es el modo en que cada Comunidad Autónoma incorpora en su información financiera la de los Organismos Autónomos (Benito 1997, pp. 123-134).

Cuando se pretenden efectuar comparaciones entre diversas Administraciones se precisa, primeramente, conocer cuáles son las diferentes organizaciones que componen cada una de ellas, así como la forma en que éstas se incluyen en los distintos estados contables, para que los destinatarios de dicha información puedan alcanzar conclusiones razonables en base a ellos.

La desmembración de las Administraciones en diversas estructuras

organizativas, hay que presuponer que se ha realizado con la finalidad de permitir acometer más eficazmente las competencias de gestión del gasto público que tienen asignado.

Sin embargo, la existencia de múltiples "organizaciones satélites", en torno a una Administración, lleva consigo la dispersión de la información contable, con el consiguiente perjuicio, tanto para los usuarios externos como para los propios gestores públicos, en su necesidad de disponer de una visión de conjunto de toda la organización dependiente de la misma. En este sentido, la consolidación contable puede servir para mejorar esta necesaria visión del conjunto formado por todas estas organizaciones.

Cada entidad contable, con personalidad jurídica propia, que forme parte de la Administración, debe elaborar anualmente sus cuentas anuales: balance, cuenta del resul-



tado económico-patrimonial, estado de liquidación del presupuesto y memoria. Sin embargo, es necesario aceptar que la suma de dicha información no será necesariamente significativa de la realidad económica y financiera de la citada Administración, dado que pueden existir transacciones entre ellas que distorsionen la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y presupuestaria y los resultados, por lo que es necesario que se proceda a la consolidación de sus estados contables.

Para realizar la consolidación contable se requiere que las entidades consolidables se encuentren ubicadas en torno a una "dirección única", donde radica el centro decisor de todas estas entidades. A nivel de la contabilidad pública parece razonable establecer, en una primera aproximación, que será la propia Administración general el centro de confluencia de las decisiones, al ser ésta la que tiene la capacidad de toma de decisiones<sup>(1)</sup>.

En cuanto a los documentos consolidables, podemos decir, que serían todos los estados contables.

Hay que tener en cuenta que, para cada Administración, mediante Ley se define, a nivel presupuestario, las entidades que deben incorporarse en el estado de liquidación del presupuesto. Se incluirán en él los gastos e ingresos realizados para conformar la Cuenta General, correspondiente a la propia Administración y a aquellas entidades públicas consideradas

(1) Si bien, los Organismos Autónomos deben ser creados mediante una Ley y, por tanto, la Institución Pública que tiene capacidad de creación es el poder legislativo. Ahora bien, la dependencia funcional de la Administración Institucional se asigna siempre a uno de los Órganos de la Administración General.

por el texto legal como componentes de dicho documento.

Sin embargo, la información económico-financiera, derivada de las transacciones realizadas con terceros a lo largo de un ejercicio económico, por parte de las empresas que se encuentren participadas por la Administración, o del resto de las formas de gestión indirecta, no debe incorporarse, inicialmente, en el estado de ejecución presupuestaria, recogiendo en éste únicamente las transacciones realizadas entre la Administración y las citadas formas de organización. Una de las consecuencias de esta situación se concreta en la no incorporación de los déficits o superávits de estas entidades en el saldo presupuestario de su Administración partícipe.

Por lo que hace referencia a la información patrimonial, actualmente, según lo dispuesto en el PGCP, las inversiones de las Administraciones Generales en las sociedades públicas participadas deben valorarse por el precio de adquisición, no regulando ni su ajuste en función del valor actual<sup>(2)</sup> ni la incorporación de los activos y pasivos correspondientes, por no requerirse la consolidación contable.

Un concepto básico en este proceso de consolidación es la definición del "grupo público", para lo cual nos planteamos, en primer lugar, si la delimitación a realizar debe ser válida para cualquier disciplina, o únicamente debe ser aplicable a la contabilidad, y en nuestro caso, a la contabilidad pública. El estudio de los grupos es multidisciplinar, en el sentido de que diversas áreas de conocimiento se acercan al análisis

(2) Excepto cuando el mismo sea inferior al precio de adquisición, en cuyo caso procede a dotarse la oportuna provisión.

de los mismos, con la finalidad de resolver problemas.

Sin embargo, entendemos que, aunque las características definitorias del mismo deben ser similares, los objetivos del análisis llevan a su acotación de forma diferente, utilizándose, normalmente, las presunciones, o criterios operativos e indicadores específicos, que no tienen por qué coincidir en las diferentes disciplinas. Por ello, no pretendemos que la concepción de grupo, válida para la disciplina contable, lo sea también para otras, ni siquiera dentro de la propia contabilidad, puesto que los conjuntos de entidades sobre los que se va a aplicar la consolidación presentan características diferentes que, en nuestra opinión, requieren una especificación distinta en el marco de la actividad pública en relación con las características de los grupos empresariales que presentan una finalidad lucrativa. Es decir, el entorno económico y jurídico de las entidades públicas requiere una delimitación específica del concepto de grupo, que si bien se podrá basar en alguna de las características de los grupos empresariales privados, debe tener en consideración su propia idiosincrasia, que se concreta, por ejemplo, en la existencia de objetivos distintos en ambos campos.

## **2. La consolidación contable y la rendición de cuentas**

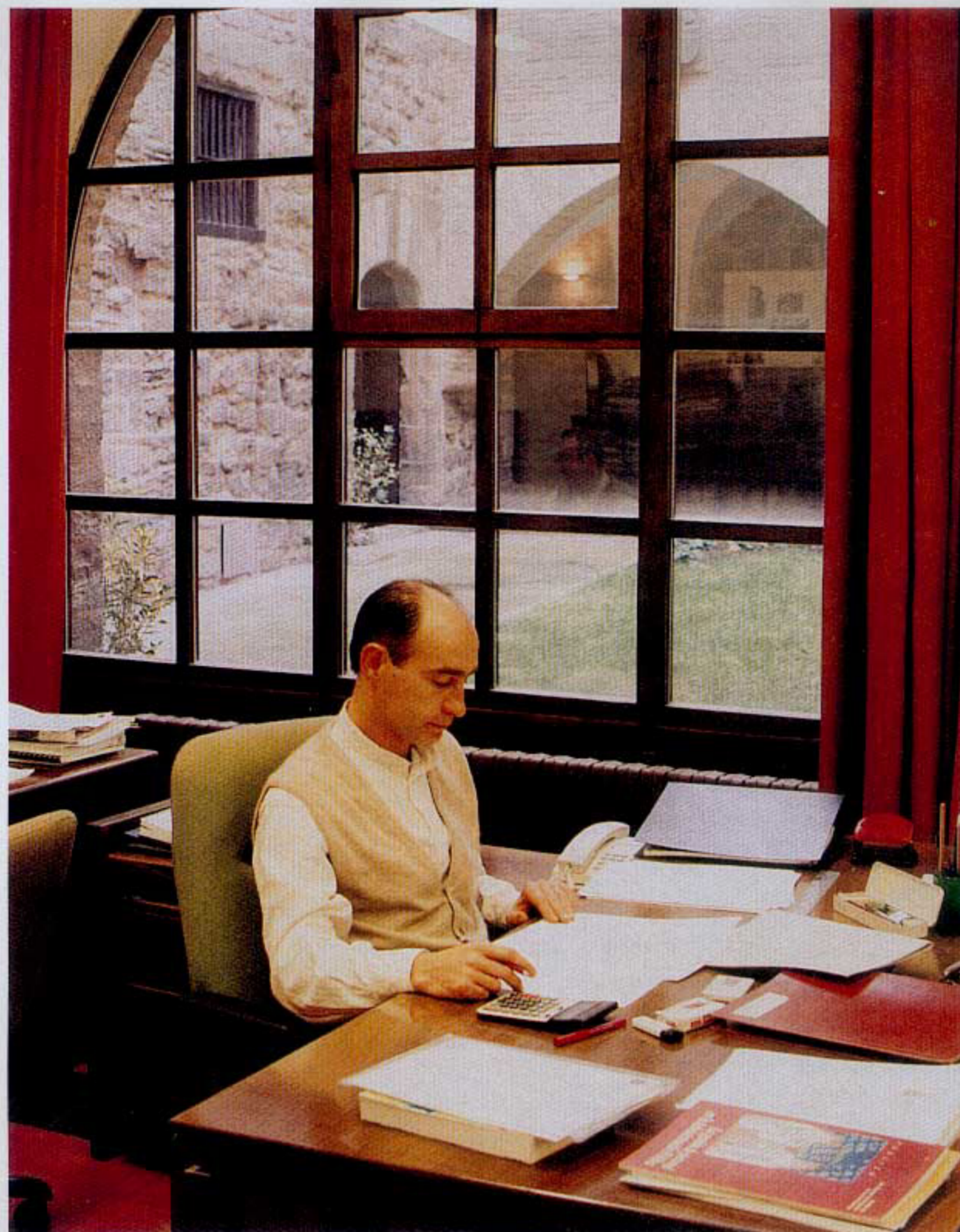
Cuando se hace referencia a los grupos de empresas (Alonso Carrillo, 1996), se acepta que el conocimiento de la realidad patrimonial, financiera y económica del conjunto de empresas que constituyen el grupo no se obtiene mediante la yuxtaposición de la información



contable de las empresas individuales, por lo que es necesario emplear algún método que permita el conocimiento de esta realidad, siendo este método la consolidación contable. Ésta, entre otras finalidades, sirve (Cea García, 1992) como medio para paliar los riesgos de desfiguración de las cifras contables que puede realizarse en las cuentas anuales individuales del grupo. Por tanto, la consolidación tiene como finalidad ofrecer una visión contable de la realidad económica única que suponen los grupos de empresas, pues la existencia de una entidad económica, donde confluyen distintas personalidades jurídicas, limita el método tradicional contable de reflejar en cuentas individuales la situación patrimonial, económica y financiera.

En el ámbito mercantil privado, la consolidación surge por la aglutinación en una entidad económica de varias empresas que inicialmente han surgido de manera independiente jurídicamente. Sin embargo, resulta paradójico, pero se podría decir (de Pablos Rodríguez y Arbesú López, 1996, p. 739) que la razón principal, del reciente interés por la consolidación contable en el ámbito público, *"tiene su causa en un fenómeno contrario, en cierto modo, al que motivó el nacimiento de dicha técnica en el ámbito empresarial: si allí se trataba de dar respuesta a la problemática derivada de las "agrupaciones empresariales", en el campo del sector público se trata de afrontar las carencias informativas producidas por la desagregación de su actuación"*.

Consecuentemente, uno de los motivos de la consolidación pública es, precisamente, dar una respuesta en el campo de la contabilidad a la desagregación que se ha producido en el sector público en diver-



sas entidades con personalidad jurídica propia, cuya existencia, en principio, es debida a los intentos de mejorar la eficacia y eficiencia en la prestación de los distintos servicios, si bien, esta desmembración lleva consigo el riesgo de impedir un conocimiento global de las actuaciones, además de, en algunos casos, evitar el control de legalidad y de responsabilidad requeridos para cualquier forma de gestión de los recursos públicos.

En este sentido, puede afirmarse que, para llevar a cabo, de forma adecuada, una rendición de cuentas de las actuaciones realizadas en relación a la cantidad y calidad de los servicios prestados, los gobernantes deberán facilitar información consolidada. En efecto, cuando una Administración ha procedido a pri-

vatizar o a gestionar indirectamente un servicio público, este hecho no exime de su responsabilidad política, puesto que los representantes públicos tienen que justificar, frente a terceros, las actuaciones que se han realizado. Además, en algunos casos, son ellos mismos quienes alardean de la forma en que dichos servicios han sido prestados.

Si la responsabilidad política no desaparece con la cesión de la gestión, en nuestra opinión existe argumento suficiente para que la información financiera derivada de los servicios delegados también sea facilitada. La información financiera de los servicios públicos prestados puede ser presentada adicionalmente a la de la propia Administración general o integrada junto con ésta, si bien entendemos que es



más conveniente que se realice de forma consolidada, pues, como señalan Torres y Pina (1997, p. 126), así se proporciona 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" que no se obtendría si se presentara de forma separada para cada una de las organizaciones que confluyen junto con la Administración general.

Por ello, es en el campo del análisis de la responsabilidad financiera, donde la consolidación permitirá disminuir el riesgo derivado de la creación de entidades satélites, si bien, hay que tener presente que, como sucede con gran parte de los problemas planteados, tanto en el ámbito público como en el privado, la fragmentación de las Administraciones en diversos organismos no afecta únicamente a la contabilidad sino que tiene transcendencia en otros campos del conocimiento vinculados con la actividad pública, como el derecho administrativo, financiero o la hacienda pública. Por ello, únicamente se le puede exigir, a la consolidación contable, que participe en mejorar la información referida a su parcela de conocimientos.

### **3. Necesidad de la consolidación contable para la cuantificación del endeudamiento público**

Si la finalidad de elaborar estados financieros consolidados en los grupos de empresas es mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados del grupo, el conocimiento de

la situación financiera de todas las entidades que prestan servicios para una Administración es uno de los objetivos/necesidades de la consolidación del balance patrimonial de la entidad informativa, conformada en torno a una Administración Pública. En efecto, tanto para los propios gestores, como para los ciudadanos-contribuyentes-receptores de servicios, la cuantificación del importe de las deudas es uno de los aspectos más significativos de cara a la obtención de conclusiones sobre la eficiencia con que se ha realizado la actividad pública. El conocimiento del endeudamiento no se obtiene directamente de la información contable de las cuentas de la Administración general, pues ésta puede permitir o facilitar, a sus entidades satélites, la posibilidad de que se endeuden. Ahora bien, la simple agregación de la información tampoco facilitaría el montante global de deuda si existen operaciones de naturaleza financiera entre la Administración general y sus organizaciones satélites, dado que, en tal caso, sería necesario proceder a efectuar las eliminaciones oportunas para evitar la existencia de relaciones de débitos-créditos

*Si en el presupuesto de una Administración no se integran los de las entidades satélites, el resultado presupuestario de un ejercicio puede verse "falseado"*

recíprocas, requiriéndose, en consecuencia, la consolidación contable para evitar tales distorsiones.

Una problemática similar a la del endeudamiento es la del superávit-déficit presupuestario de una Administración. El resultado presupuestario es definido por la IGAE, en el Documento nº7 de Principios contables, como: "la diferencia entre la totalidad de ingresos presupuestarios realizados durante el ejercicio, excluidos los derivados de la emisión y creación de pasivos financieros, y la totalidad de gastos presupuestarios del mismo ejercicio, excluidos los derivados de la amortización y reembolso de pasivos financieros". En consecuencia, el resultado presupuestario está integrado por los derechos presupuestarios liquidados durante el ejercicio en vigor (derivados de operaciones no financieras y de enajenación de activos financieros) y las obligaciones reconocidas durante el mismo período (derivadas de operaciones no financieras y de adquisición de activos financieros).

Si en el presupuesto de una Administración no se integran, junto con los derechos liquidados y las obligaciones reconocidas de la Administración general, los de las entidades satélites, el resultado presupuestario de un ejercicio puede verse "falseado", no representando realmente en qué medida los ingresos presupuestarios han sido suficientes para financiar a los gastos presupuestarios. Un ejemplo de este "maquillaje" puede venir mediante la creación, por parte de una Administración, de una sociedad mercantil, con la finalidad de que ésta se endeude por un importe suficiente que permita llevar a cabo la realización de un determinado servicio público, reconociendo las obligaciones derivadas de los gas-



tos necesarios para su ejecución, comprometiéndose, la Administración, a satisfacer todos los años la cuota de amortización y los intereses producidos por el mencionado préstamo. Presupuestariamente, si no se produce la consolidación del estado de liquidación del presupuesto, la Administración incorporará, en cuanto a obligaciones reconocidas, únicamente las cuotas de amortización e intereses, importe obviamente menor que el correspondiente a los gastos totales, obteniendo, en consecuencia, un mejor resultado presupuestario que en el caso de haber acometido directamente la Administración general el servicio correspondiente. Lo anterior es un motivo más para justificar la consolidación de las cuentas de la Administración general con la de sus organismos "ejecutores", tanto a nivel patrimonial como presupuestario.



#### **4. Funciones de gestión de la consolidación contable pública**

Otro motivo, señalado para justificar la puesta en práctica de la consolidación contable, es la dificultad de llevar a cabo un adecuado control interno y externo de la actuación pública, pues se argumenta que (López Díaz y de Pablos Rodríguez, 1998, p. 266.) *"una consecuencia de la tendencia a la privatización de servicios o a la adopción de determinadas figuras legales para gestionar los servicios, es que se puede hurtar a los Órganos de Control Externo (OCEX) el control sobre la actividad realizada por las mismas, así como substraerse a los procedimientos de intervención y de control financiero propios de las Administraciones Públicas"*. Esta inquietud es manifestada por distintos res-

ponsables de los OCEX quienes reclaman la posibilidad de controlar a las sociedades en donde se tenga un control efectivo, aún cuando su participación sea inferior al 50% del capital.

Se considera (López Díaz y de Pablos Rodríguez, 1998, pp. 277-78) que *"los objetivos a perseguir con la consolidación no pueden ser otros que mejorar el proceso de toma de decisiones (políticas y de gestión) y potenciar la correspondiente rendición de cuentas"*, concretándose en los siguientes:

- a) Facilitar el control legal y político y, a su vez, potenciar la democracia.
- b) Mejorar la información financiera del "grupo político".
- c) Instaurar una política y una cultura de gestión del grupo.
- d) Facilitar comparaciones en el tiempo, para la propia entidad, y en el espacio, con otras entidades, sobre datos homogéneos, con independencia de los distintos modos de gestión adoptados.

En nuestra opinión, el planteamiento anterior asigna unas funcio-

nes de gestión a la consolidación contable que traspasan los fines tradicionales de la misma. En efecto, la consolidación ha sido tradicionalmente utilizada en el ámbito de la información contable externa de cara, principalmente, a usuarios externos. Así, los estados contables objeto habitual de consolidación han sido el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias. Sin embargo, la literatura en relación a la función de la consolidación "de gestión" ha sido prácticamente inexistente, cuando no hay impedimento, técnico ni doctrinal, para proceder a realizar estados consolidados relativos a informes de gestión, como pueden ser "presupuestos del grupo", "estado del valor añadido del grupo", etc. Nuestra concepción de la consolidación contable no se encuentra limitada al campo de lo que se conoce como "Estados Financieros", sino que abarca toda la esfera aplicable a las empresas individuales, al variar su metodología únicamente en función del sujeto contable, al estudiar las "entidades informativas", en lugar de las empresas individuales.

La Ordre des Experts Comptables de France (OECF) establece,



en el libro blanco sobre la consolidación de cuentas, las razones que existen para llevar a cabo la consolidación en la Administración Local, aunque éstas pueden, perfectamente, extrapolarse a la consolidación de cualquier Administración Pública. Los argumentos expuestos por la OECF se concretan en:

- a) Una mejor garantía de la democracia local.
- b) Instaurar una política de grupo.
- c) Medir los riesgos financieros y mejorar la información de las entidades financieras.

Considerando que el objetivo principal de la consolidación es, precisamente, la evaluación del riesgo financiero, si bien no es el único, asignando también a la consolidación contable, junto a otras finalidades importantes de carácter externo, objetivos de gestión, al señalar que *“las ventajas alcanzadas en términos de gestión, la apreciación del poder económico y financiero real de una colectividad y la realización de comparaciones fiables son también objetivos importantes. La consolidación facilitará igualmente, a través de la conjunción de las informaciones necesarias de los satélites y una consolidación por sectores de la actividad, una evaluación de las políticas públicas locales”* (Ordre des Experts Comptables de France, 1992, p. 23).

Mediante la consolidación de la información contable de una Administración, se podrá (de Pablos Rodríguez y Arbesú López, 1996, p. 742), *“medir, de manera más completa, el poder económico real del Ente local e, igualmente, el nivel de servicios ofrecido a los habitantes en los diferentes sectores de la actividad. Ello facilitará, sin duda, la*

*evaluación de las políticas públicas, lo que a su vez redundará en beneficio del objetivo de control político antes mencionado”*.

A este respecto, conviene significar que la finalidad de las cuentas consolidadas públicas no sólo estriba en aspectos financieros, señalados en la mayor parte de la normativa que ha regulado este tema, sino que también permitirá un mejor conocimiento económico de la actividad, al poder evaluar el conjunto de los activos de los que ha dispuesto la Administración para llevar a cabo el nivel de los servicios prestados y su comparación con los flujos de renta utilizados y los que ha podido obtener.

### **5. Otros aspectos que justifican la consolidación contable pública**

La consolidación contable en las Administraciones Públicas encuentra una justificación en el ámbito de la medida de la equidad intergeneracional. En este sentido se considera que *“el sistema contable debe permitir la determinación de la*

***La finalidad de las cuentas consolidadas públicas no sólo estriba en aspectos financieros, sino que también permitirá un mejor conocimiento económico de la actividad***

*misma, en el sentido de cuantificar en qué medida las decisiones adoptadas por un gobierno condicionan las que deben realizar los futuros, es decir, si de tales operaciones se deriva o no la existencia de equidad intergeneracional”* (Sánchez-Mayoral García-Calvo, 1997, p. 154).

Este concepto, de equidad intergeneracional, o interperíodo en terminología del GASB (1987, párrafos 59-61), debe ser medido por comparación entre los recursos económicos consumidos y los recursos financieros aportados, proponiéndose que su cálculo se realice a partir de la cuenta del resultado económico-patrimonial, si bien realizando una serie de adaptaciones, principalmente de carácter cuantitativo de los consumos realizados. Pues bien, si las Administraciones utilizan, para la prestación de los servicios que tienen encomendados, *“organizaciones satélites”*, la medida de la equidad intergeneracional no podría ser realizada partiendo únicamente de la cuenta del resultado económico-patrimonial de la Administración general, sino que exige el conocimiento de todos los recursos consumidos y generados por el conjunto de todas ellas, requiriéndose, para tal fin la elaboración de una cuenta consolidada de la equidad interperíodo.

Otro de los motivos, por los que existe una necesidad de consolidar las cuentas de las distintas entidades que confluyen en una Administración, radica en la dificultad de llevar a cabo un desarrollo integral de la actuación pública, dado que los propios gestores de la misma, debido a la proliferación de las entidades satélites, sufren la pérdida de una visión de conjunto, tanto a la hora de la presupuestación, como



cuando se lleva a cabo su ejecución.

Asimismo, la comparación de la información entre distintas Administraciones no es posible realizarla de la manera tradicional, mediante la utilización de los estados financieros de cada entidad contable considerada aisladamente, cuando una de ellas lleva a cabo la prestación de los servicios de forma directa y otra lo realiza mediante gestión indirecta. La comparabilidad afecta también a la propia entidad contable en el tiempo, puesto que puede que un año preste todos los servicios de forma directa y al ejercicio siguiente lo realice de forma indirecta o mediante Organismos Autónomos o sociedades mercantiles. Así, la finalidad de las cuentas consolidadas sería poder presentar unos estados financieros similares a los que elaboraría una Administración que gestionase, ella misma, todos los servicios públicos.

Una vez expresadas las diversas razones que consideramos más significativas para la elaboración de las cuentas consolidadas, queremos manifestar la existencia de una limitación, o más bien una matización, significativa, pues, aunque se potencie la realización de estados consolidados por parte de las Administraciones, por entender que mejora la utilidad de los estados contables para los usuarios, no debemos olvidarnos de la necesidad de confeccionar cuentas individuales, dado que las mismas ponen de manifiesto las responsabilidades individuales de los gestores de todas las "organizaciones satélites", las cuáles no deben diluirse en las cuentas consolidadas, por lo que ambas deben ser calificadas, "... como complementarias; en ningún caso excluyentes, y no sólo por razones legales. Cualquier informa-

*ción de la que se deriven posibles repercusiones jurídicas frente a terceros ha de extraerse de cuentas individuales; la gestión de conjunto necesita de su conocimiento como unidad, como todo frente a sus partes integrantes, y esto se consigue por mediación de las cuentas consolidadas"* (Rodríguez Ariza y López Hernández, 1995, p. 155).

## **6. Perímetro de consolidación del grupo público**

Nuestra idea de grupo, o de entidad informativa, de subordinación, donde se llevará a cabo el proceso de consolidación contable, se basa en el concepto de responsabilidad puesto de manifiesto, por el GASB-14 (Governmental Accounting Standards Board, 1991) si bien, puede ayudar a su delimitación la noción de control.

Por ello, en base a la responsabilidad de los representantes políticos frente a sus electores, la información contable a presentar debe abarcar a todas las organizaciones de cuyos fondos públicos debe rendir cuentas una determinada Administración, si bien es cierto que, a veces, dicha delimitación no es fácil, por lo que se recurre al criterio de control. Así se expresan López y de Pablos (1998, p. 280) cuando señalan que "*consecuentemente, el criterio para considerar que una organización forma parte o no del grupo público, se basará en la obligación de rendir cuentas de su actuación, más allá del simple concepto de control. La distinción entre la obligación de rendir cuentas por todas las actuaciones desarrolladas (y organizaciones participantes) en la puesta en práctica de una política pública, y la obligación de responder por las actuaciones y organizaciones sobre las que se detenta un*

*control efectivo marcará en gran medida la evolución doctrinal sobre la cuestión. Ante la dificultad de establecer un límite (perímetro) a la responsabilidad política, los pronunciamientos profesionales, doctrinales y legales adoptan el criterio de control"*.

Por lo tanto, los grupos de subordinación públicos se conformarán en torno a la Administración cuyos responsables políticos hayan sido elegidos democráticamente, siendo ésta el centro decisor del grupo. Todas aquellas organizaciones públicas cuyas cuentas deban ser "rendidas" por dichos responsables, formarán parte del mismo. Además, existen otras organizaciones que no tienen la obligación legal de "rendir cuentas". Sobre éstas es necesario utilizar el criterio del control, para determinar si sus cuentas deben ser incorporadas a las de la "entidad informativa".

En aplicación del criterio de responsabilidad, la Administración general deberá consolidar sus cuentas junto con las de las organizaciones que, teniendo personalidad jurídica independiente y patrimonio y presupuesto propios, su creación y desarrollo vengán regulados por la propia Administración general, ya sea mediante una ley específica o mediante una Resolución del órgano político correspondiente. Se trata de los Organismos autónomos y de las entidades públicas empresariales, las cuales se rigen por el derecho privado, excepto en la formación de la voluntad de sus órganos y en los aspectos específicamente regulados por la Ley 6/1997, de 4 de abril, de funcionamiento de la Administración general del Estado.

Las anteriores organizaciones, Organismos autónomos y entidades públicas empresariales tienen per-



**VI ENCUENTROS  
TÉCNICOS DE LOS  
OCEX**



sonalidad jurídica propia, por lo que tienen la obligación de elaborar sus cuentas de manera individual. Sus respectivos órganos de gobierno deberán rendir cuentas de sus actuaciones frente a los órganos de control externo, frente a la justicia, en su caso, y frente al órgano del Ministerio o de la Consejería de la Administración general del cual dependan, pero no existe una responsabilidad directa frente a los ciudadanos, puesto que éstos no tienen la capacidad para su nombramiento o destitución. Por ello, son precisamente los responsables políticos, que tienen la mencionada capacidad de nombramiento y destitución, los que sí deben responder frente a los ciudadanos de la gestión realizada.

El término de responsabilidad, en el sentido mencionado, se puede considerar, dentro del concepto de unidad económica, en las peculiaridades genéricas utilizadas por Bellotas y Moneva (1994), puesto que existe un órgano de decisión (el Ministerio o Consejería de la Administración general donde se encuentren adscritos) que establece los objetivos a cumplir y determina la operativa de la

actividad, dándose en estas organizaciones, al menos, los indicadores específicos, consistentes en interdependencia financiera (ya sea mediante participación en el capital, en el caso de sociedades, o aprobación del montante del presupuesto, en los Organismos Autónomos) y de gestión (al poder nombrar y destituir a las personas que componen la alta dirección de ambos tipos de organizaciones). En el caso de sociedades participadas indirectamente, a través de Organismos autónomos, sociedades mercantiles u otros Entes públicos, entendemos que también deben formar parte del concepto de grupo público, en este caso por aplicación del concepto de control, utilizando, para su delimitación, el tanto de control y no el de participación, en armonía (Santos, 1997, pp.53-54) con las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas (NFCAC).

Por lo anterior, procede delimitar el perímetro del grupo público de subordinación, el cual, en nuestra opinión, se basará, como hemos comentado anteriormente, en el concepto de responsabilidad, completado con el de control.

Así, el grupo público, como unidad económica, se formará en torno a la entidad dominante o matriz, en terminología de consolidación privada, que en el plano público será la Administración general (Estado, cada Comunidad Autónoma y cada Ayuntamiento y Diputación). Junto a ella, conformarán el grupo las entidades con personalidad jurídica diferenciada, sobre las que la Administración general tenga capacidad para intervenir en sus decisiones económicas y financieras.

Se plantea que existe dicha capacidad de intervención en aquellas organizaciones sobre las que la Administración general tenga responsabilidad, concretándose ésta, en el hecho de que la "organización satélite" se encuentre adscrita a alguno de sus Ministerios, Consejerías o Concejalías. También entendemos que una organización es dependiente de la Administración general cuando ésta tenga la facultad, normativa o estatutaria, para nombrar a la mayoría de los miembros del órgano de decisión de aquélla. En tercer lugar, consideramos que una organización es dependiente cuando haya sido creada por una disposición legal de la Administración general, siempre y cuando su financiación dependa mayoritariamente de ésta. Por último, entendemos que una entidad participada indirectamente por la Administración general, a través de Organismos Autónomos o entidades públicas empresariales, forma parte del grupo público, en este caso por aplicación del concepto de control, cuando se encuentre, respecto de estas organizaciones, en alguno de los supuestos contemplados en el apartado 1 del artículo 2 de las NFCAC, teniendo presente que la determinación del número de votos que pertenece a la dominante en las participaciones indi-





rectas se realiza considerando el que corresponde a la dependiente de primer orden que participa en el capital de la dependiente de segundo orden.

En consecuencia, el concepto de grupo público que proponemos, para su debate y discusión, estará fundamentado en la responsabilidad y completado con el control y se formará, junto con la Administración general, por las siguientes organizaciones:

- a) Organismos autónomos.
- b) Entidades públicas empresariales
- c) Otros entes públicos creados por la Administración general correspondiente<sup>(3)</sup>, siempre que la financiación de los mismos se realice mayoritariamente por ella.
- d) Sociedades mercantiles, en las que se den alguna de las presunciones utilizadas en el artículo 42.1 del Código de Comercio.

Atendiendo al planteamiento anterior, y en consonancia con lo establecido en el GASB-14, no hemos considerado como organizaciones que forman parte del perímetro del grupo a la mayor parte de las formas de gestión indirecta, por no darse las condiciones de responsabilidad financiera o control. Este planteamiento discrepa con el sustentado por la *Ordre des Experts Comptables de France (OECE)* (1992), la cual entiende que, además de las organizaciones propuestas, deberán incorporarse las privadas que presten servicios públicos de forma gratuita a los ciuda-

(3) O por otra Administración, pero cuyas competencias hayan sido transferidas, como es el caso de las Universidades, creadas por ley del Estado, si bien deben encuadrarse en las Comunidades Autónomas que tengan asumidas estas funciones.

danos, siempre que reciban subvenciones que representen, al menos, el 50% de los ingresos de la organización.

La inclusión de este tipo de entidades privadas es discutible, tal y como señalan Torres y Pina (1997, pp. 142-143), pues *"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 casos 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"*, por lo que entienden que este impacto económico no sería diferente al caso de las subvenciones.

Al excluir del perímetro de consolidación del grupo público a estas organizaciones no estamos efectuando diferencias entre ellas por la forma de obtener su financiación. Opinamos que, junto con la información financiera de la Administración general, se debe incorporar la información individual de todas las formas de gestión indirecta que lleve a cabo dicha Administración, pero no deben incluirse en las cuentas consolidadas, ni siquiera en el caso de las concesiones administrativas, cuando el único cliente sea la propia entidad<sup>(4)</sup>.

(4) En sentido contrario se pronuncian Torres y Pina (1997, p. 149) en relación a la consolidación en las Entidades Locales, mostrándose *"partidarios de incluir en el perímetro contable los organismos que gestionan indirectamente servicios públicos sobre los que el ayuntamiento mantiene responsabilidad política"*.

## Conclusiones

La necesidad de la consolidación contable pública es cuestión de todas las Administraciones, por lo que se ha procedido a generalizar el problema a nivel de cada Administración, con independencia de que su ámbito de actuación fuese central, autonómico o local. Partiendo de la diferenciación entre entidad contable y entidad informativa a nivel general, se han enmarcado éstos conceptos en el ámbito público, teniendo en cuenta lo regulado también en la normativa internacional existente al respecto, pues diversos pronunciamientos de organismos de contabilidad pública realizan delimitaciones al respecto a efectos de la configuración de lo que puede denominarse como "grupo público". No obstante, dada la existencia de diferentes realidades de hecho entre las formas de estructurarse los Estados y de las organizaciones administrativas existentes en los distintos países, es difícil proceder a una extrapolación directa de las experiencias y normas vigentes en los mismos, pues estructuras organizativas que presentan un carácter importante en un país no se dan en otros.

Los motivos por los que entendemos necesaria la consolidación pública, en una Administración determinada, son diversos, destacando los siguientes:

- La desagregación del sector público, en diversas entidades con personalidad jurídica propia, puede suponer evitar el control de legalidad y responsabilidad e impedir un conocimiento global de las actuaciones públicas.
- Cuando los servicios públicos son prestados por organizaciones satélites, no se puede eximir la responsabilidad política de in-



VI ENCUENTROS  
TÉCNICOS DE LOS  
OCEX



formar sobre la forma, cantidad y calidad en que éstos han sido prestados, por lo que la información contable relacionada con los mismos debe ser también facilitada, de tal manera que se proporcione una visión global de los mismos.

- La dificultad de llevar a cabo una gestión integrada de la actuación pública, puesto que los gestores, si no se procede a consolidar, carecen de una visión de conjunto, tanto a la hora de la presupuestación como a la hora de llevar a cabo la ejecución.
- La comparabilidad en el espacio de las acciones llevadas a cabo por dos Administraciones distintas no es posible efectuarla a partir de los estados financieros de cada entidad considerada de forma aislada, si una de ellas presta parte de sus servicios mediante organizaciones satélites y la otra de forma directa.
- La comparabilidad en el tiempo de una misma Administración tampoco resulta útil, aún prestando los mismos servicios, si,

*Cuando los servicios públicos son prestados por organizaciones satélites, no se puede eximir la responsabilidad política de informar sobre la forma, cantidad y calidad en que éstos han sido prestados*

durante un período, ha procedido a alterar la forma de la estructura organizativa, prestando servicios de forma descentralizada cuando, anteriormente, lo realizaba de manera centralizada.

- El conocimiento, tanto para los propios gestores como para los ciudadanos-contribuyentes-receptores de servicios, del importe de las deudas totales que debe asumir una determinada Administración es fundamental de cara a enjuiciar la eficiencia y economía con la que se ha realizado la actividad pública. Esta información no se obtiene de la simple yuxtaposición de la información individual relativa a la agregación de la información de todas las entidades conformadas en torno a una Administración, requiriéndose, al efecto, la consolidación.
- La correcta determinación del déficit-superávit del presupuesto de la Administración requiere la elaboración de información presupuestaria consolidada, pues de esta manera se obtendrá una visión de los derechos y obligaciones reconocidos, por todas las organizaciones de la correspondiente Administración, no procedentes de pasivos financieros. Igual comentario cabe realizar en relación al resultado económico-patrimonial.
- La tendencia a la privatización de ciertos servicios públicos desemboca en eludir el control de los órganos externos ciertas actividades públicas.
- Instaurar una política y cultura de gestión del grupo público, posibilitando la toma de decisiones a los distintos responsables políticos de la Administración.

- Permitir un mejor conocimiento económico de la actividad, al poder evaluar el conjunto de los activos de los que puede disponer el poder político para llevar a cabo sus actuaciones.
- Determinar la equidad intergeneracional derivada de las actuaciones desarrolladas por una Administración. El sistema contable debe permitir conocer en qué medida las decisiones adoptadas por unos dirigentes condicionan las que deben adoptar los próximos responsables políticos. El estudio de esta equidad intergeneracional no puede ser realizado analizando únicamente lo acontecido en la Administración, pues la misma se ve afectada por las actuaciones del resto de organizaciones satélites de dicha Administración.

No obstante, la existencia de los objetivos/finalidades anteriores de la consolidación pública no debe distorsionar la necesaria elaboración de las cuentas individuales, pues, en base a ellas se procede a analizar las responsabilidades individuales de los gestores de cada entidad pública.

La necesidad de definir lo que debe entenderse en el ámbito público, y para todas las Administraciones, por "entidad informativa" y, en consecuencia, delimitar las entidades que forman el grupo público es, en nuestra opinión una tarea urgente e inaplazable, como ha quedado expuesto por las distintas razones que aconsejan la consolidación contable.

La propuesta realizada en este documento, en relación a la composición del perímetro de consolidación, pretende únicamente servir como reflexión para el debate sobre la posible configuración del mismo ■