

Vicente Pina  
*Universidad de Zaragoza*

Lourdes Torres  
*Universidad de Zaragoza*

# DESCENTRALIZACIÓN/ EXTERNALIZACIÓN DE SERVICIOS Y CONSOLIDACIÓN DE CUENTAS EN LAS CORPORACIONES LOCALES (\*)

- 
1. *Introducción.*—2. *La descentralización de servicios en los gobiernos locales de la UE.*—3. *La consolidación de cuentas en los Ayuntamientos:*  
3.1. *Métodos de consolidación para Ayuntamientos.*—  
4. *Conclusiones.*—*Bibliografía.*

## 1. INTRODUCCIÓN

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 prestados a los ciudadanos. En los ochenta, dicha 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. Esta situación, junto con el cumplimiento de los criterios de convergencia, ha potenciado un control más exhaustivo del endeudamiento y los déficit

---

(\*) Este trabajo se enmarca en una línea de investigación más amplia sobre gestión de servicios públicos (Proyecto de Investigación del Plan Nacional de I+D SEC99-1102 y proyecto de investigación del Gobierno de Aragón CONSIC P065/99-E).

públicos. Estos factores han impulsado, entre otras medidas, la privatización de empresas públicas, la descentralización de servicios y la transferencia de la gestión de servicios públicos al sector privado, como forma de contener el gasto.

Estos cambios en la configuración del sector público, ha llevado a que los estados contables de las Corporaciones Locales, cuya presencia en la economía de los países más desarrollados es, cada vez más relevante —en torno al 24,2 por 100 del gasto público total en Canadá, al 22 por 100 en USA, al 14 por 100 en Austria, al 14 por 100 en España y al 13,4 por 100 en Alemania—, ofrezcan una visión fragmentada, parcial, de su actividad económico-financiera, representando la consolidación un paso necesario para mejorar la rendición de cuentas y facilitar al usuario externo una información más amplia para la toma de decisiones.

En la primera parte de este trabajo, estudiamos los servicios prestados por 21 ayuntamientos de la Unión Europea (UE) con más de 500.000 habitantes (1), así como el modo de gestión elegido —gestión directa, sociedad municipal, concesión, etc.— con el objeto de analizar la política de descentralización/externalización seguida por las ciudades más importantes de la UE. En la segunda parte, comparamos los procedimientos contables para consolidar las cuentas anuales de las Corporaciones Locales emitidas por USA, Canadá, Australia, Nueva Zelanda, Suecia, y la IFAC. Finalmente, proponemos un método de consolidación de las cuentas anuales de las Corporaciones Locales.

## 2. LA DESCENTRALIZACIÓN DE SERVICIOS EN LOS GOBIERNOS LOCALES DE LA UE

El sector público local se está configurando en los países más desarrollados como una pieza clave en la prestación de servicios a los ciudadanos, considerando a los municipios como los escalones más cercanos que canalizan la participación del ciudadano en los temas públicos.

Para llevar a cabo su actividad, los gobiernos locales pueden, además de gestionar de forma directa los servicios, crear sociedades total o parcialmente participadas, asociarse con entidades públicas y privadas, privatizar la gestión de los servicios, etc. Este proceso de descentralización

---

(1) En la relación de ayuntamientos hemos incluido Bilbao y Toulouse porque, aunque tienen menos de 500.000 habitantes, son entidades locales con un entorno densamente poblado.

ha dado lugar a un aumento de la complejidad de la estructura organizativa de las Corporaciones Locales. Por ello, la necesidad de consolidar cuentas variará en función del grado de descentralización de la prestación de servicios, ya que cuanto mayor sea ésta, menos representativas serán las cuentas anuales individuales de la entidad local, de su posición financiera y de la actividad realizada.

Con el fin de conocer los servicios que están prestando los ayuntamientos de mayor tamaño de la UE, así como la forma en que se están gestionando, hemos realizado una encuesta dirigida a los ayuntamientos de la UE de más de 500.000 habitantes. La información sobre la prestación de servicios se ha obtenido a través de un cuestionario en el que se proponía un listado de servicios inicial y se solicitaba información sobre los servicios que cada uno de ellos presta y el modo de gestión elegido incorporando, en su caso, los servicios no incluidos en la lista.

El cuadro 1 recoge el inventario de los 62 servicios públicos prestados por los ayuntamientos pertenecientes a once países de la Unión Europea: París, Toulouse, Lyon, Dortmund Hannover, Frankfurt, Nuremberg, Leipzig, Bruselas, Rotterdam, Dublín, Lisboa, Copenhague, Helsinki, Génova, Manchester, Madrid, Málaga, Bilbao, Sevilla y Zaragoza. Hemos clasificado estos servicios en ocho grupos en función de su naturaleza: Servicios generales, Educación, Sanidad, Obras públicas y urbanismo, Actividades económicas, Otros servicios Sociales, Actividades Culturales y ocio y Promoción y gestión de viviendas.

De los resultados obtenidos en la encuesta se observa una coincidencia muy amplia en cuanto a número y tipología de servicios en las ciudades estudiadas, por lo que los servicios recogidos en este cuadro podrían considerarse representativos de la situación a nivel de la UE. Únicamente, en los servicios relacionados con la sanidad se registran diferencias en cuanto a competencias por parte de los ayuntamientos puesto que, en algunos países, asume estos servicios el gobierno central.

El cuadro 2 recoge las distintas modalidades de gestión mediante las que se instrumenta la prestación de servicios en cada ciudad estudiada. En algunas ciudades, un mismo servicio se presta por más de una entidad —pública o privada—, por lo que la suma total de servicios que se prestan bajo cada modalidad de gestión puede ser superior a 62, que es el número máximo de servicios prestados.

Los extremos vienen representados —exceptuando Dublín que presta de forma directa todos los servicios— por Madrid con el 21 por 100 y Hannover con el nivel de descentralización/externalización de servicios más alto de todas las ciudades estudiadas, el 88 por 100, situándose la media en el 47 por 100. En ocho ciudades (más de 1/3 de las que han respondi-

CUADRO 1  
SERVICIOS PÚBLICOS LOCALES

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

(\*) Servicio liberalizado en España por el Real Decreto Ley 7/1996.

CUADRO 2  
MODOS DE GESTIÓN DE LOS SERVICIOS  
EN LOS AYUNTAMIENTOS ESTUDIADOS

CIUDAD (n.º máximo de servicios: 62)	SERVICIOS PRESTADOS TOTAL O PARCIALMENTE POR LOS DISTINTOS OPERADORES (*)										
	Servicios prestados exclusivamente por el Ayuntamiento	Servicios descentralizados/externalizados	% Servicios descentralizados/externalizados	Ayuntamiento	O.O.A.A.	Sociedad municipal	Concesión administrativa	Sociedad mixta	Joint Entity (Consortio-Mancomunidad)	Entidad no lucrativa	Con el gobierno central
<b>BÉLGICA:</b> BRUSELAS .....	10	52	84	18	43	1	3	9	2	3	0
<b>DINAMARCA:</b> COPENHAGUE.	33	20	38	36	11	6	0	0	3	0	0
<b>FINLANDIA:</b> HELSINKI .....	25	33	57	57	2	0	26	8	3	1	11
<b>FRANCIA:</b> PARÍS .....	7	25	78	14	8	2	4	9	5	0	0
TOULOUSE .....	15	45	75	35	24	5	8	17	5	0	0
LYÓN .....	26	22	46	29	2	0	3	9	9	0	0
<b>ALEMANIA:</b> DORTMUND ....	30	31	51	30	10	0	10	11	0	0	0
HANOVER .....	7	51	88	40	19	12	15	2	3	23	0
FRANKFURT ...	35	26	43	35	0	6	8	2	0	10	0
NUREMBERG .	31	31	50	41	9	3	2	1	0	16	0
LEIPZIG .....	30	23	43	41	0	8	8	0	0	11	0
<b>IRLANDA:</b> DUBLÍN .....	30	0	0	30	0	0	0	0	0	0	0
<b>ITALIA:</b> GÉNOVA .....	31	15	33	39	0	6	9	1	0	0	0
<b>HOLANDA:</b> ROTTERDAM ..	25	35	58	40	8	0	27	1	0	0	0
<b>PORTUGAL:</b> LISBOA .....	28	18	39	38	3	0	1	15	0	2	0
<b>U. K.:</b> MANCHESTER.	27	32	54	40	1	0	4	10	3	16	6
<b>ESPAÑA:</b> BILBAO .....	25	23	48	28	8	6	4	0	0	4	5
MADRID .....	38	10	21	38	5	3	2	0	0	0	0
MÁLAGA .....	34	12	26	34	5	7	0	0	0	0	0
SEVILLA .....	41	16	28	41	4	7	3	0	0	2	1
ZARAGOZA .....	35	19	35	40	6	4	8	0	0	1	0
<b>MEDIA</b> .....	<b>27</b>	<b>26</b>	<b>47</b>	<b>35</b>	<b>8</b>	<b>4</b>	<b>7</b>	<b>5</b>	<b>2</b>	<b>4</b>	<b>1</b>

(\*) Las columnas correspondientes recogen los servicios en los que participa, como único operador o compartiendo con otros, la entidad que encabeza cada columna.

do a la encuesta) el número de servicios públicos prestados de forma descentralizada/externalizada es superior al 50 por 100, lo que implica que una parte importante de los servicios públicos prestados por las ciudades analizadas no se gestionan por la entidad principal. Asimismo, en el cuadro 2 observamos que el nivel de descentralización/externalización de las ciudades españolas se sitúa, excepto en Bilbao, por debajo de la media europea.

No disponemos de información sobre el volumen de gasto que representan los distintos servicios, en cada una de las ciudades. Sin embargo, a título indicativo, en una ciudad europea media —de seiscientos mil habitantes— como es Zaragoza, si comparamos el volumen de gasto de los servicios descentralizados/externalizados —19— con el presupuesto de gastos de la entidad principal, observamos que supone, con respecto a éste, el 36 por 100. Aunque, obviamente, los datos sobre una ciudad no pueden considerarse representativos de las 21 ciudades estudiadas, sí facilitan una aproximación a la importancia del volumen de gasto no incluido en las cuentas anuales individuales.

En este contexto, el análisis de la situación económico-financiera y de las actividades realizadas por un ayuntamiento puede ser sustancialmente distinta si se consideran aisladamente sus cuentas, o por el contrario, si se consolidan con las de las entidades que llevan a cabo la prestación de los servicios públicos. A continuación, describimos el perfil de las figuras recogidas en el cuadro 3, asimilándolo a las existentes en España, así como los tipos de servicios que suelen asignarse con mayor frecuencia, a cada una de ellas.

- Los organismos autónomos (*government corporation / agency*) son el tipo de entidad más utilizado para gestionar servicios públicos municipales. A menudo, gestionan sus propios recursos y presentan cuentas anuales separadas, aunque el ayuntamiento mantiene la responsabilidad política y financiera y el control sobre la toma de decisiones. Las actividades que realizan los organismos autónomos se concentran en los servicios generales o que conllevan ejercicio de autoridad, prestándose, normalmente, de forma gratuita: educación, hospitales, recaudación, promoción del turismo, oficinas de empleo y formación, bibliotecas y museos, y en menor medida en servicios sociales.

Estas entidades deben entenderse como una extensión del ayuntamiento y consolidar sus cuentas con las del mismo.

- Las sociedades municipales (*local-owned companies / corporatized entities*) permiten al ayuntamiento gestionar los servicios públicos en las

CUADRO 3  
SERVICIOS DESCENTRALIZADOS EN EL AYUNTAMIENTO  
DE ZARAGOZA

<i>Modo de gestión</i>	<i>% sobre PPTO</i>
<b>Gestión directa descentralizada</b>	
<i>OO.AA.</i>	
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
<i>Sociedad íntegramente participada</i>	
Deporte .....	4,30
Conciertos .....	0,80
Promoción y gestión de viviendas .....	0,60
<b>TOTAL GESTIÓN DIRECTA DESCENTRALIZADA .....</b>	<b>14,22</b>
<b>Gestión indirecta</b>	
<i>Concesión administrativa</i>	
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
Parking públicos .....	Sin datos
<i>Arrendamientos</i>	
Mercados minoristas .....	0,20
<i>Sociedad mixta</i>	
Mataderos .....	Sin datos
Mercados mayoristas .....	Sin datos
<b>TOTAL GESTIÓN INDIRECTA .....</b>	<b>22,20</b>
<b>TOTAL .....</b>	<b>36,42</b>

mismas condiciones que lo hace el sector privado, evitando la rigidez del derecho público. En algunos casos, representan un paso previo para la externalización del servicio (2). Se utilizan, principalmente, en los servicios susceptibles de explotación económica, tales como abastecimiento, vertido y depuración de aguas, recogida de basuras, transporte público, parking públicos y vivienda, siendo el modo habitual de gestionar estos servicios.

Por tratarse, de actividades susceptibles de contraprestación, las sociedades municipales pueden ser financieramente independientes; sin embargo, la responsabilidad política ante el ciudadano y el control sobre la toma de decisiones continúa en manos del ayuntamiento, por lo que al igual que las anteriores, deberían formar parte de las cuentas consolidadas del mismo.

- La Concesión Administrativa, mediante la cual el ayuntamiento cede, temporalmente, a una empresa la gestión de un servicio. Los servicios en régimen de concesión son del mismo tipo que los que se gestionan mediante sociedades municipales, principalmente aquellos susceptibles de explotación económica. Entre los más frecuentemente cedidos a la gestión privada se encuentran los servicios funerarios y cementerios, abastecimiento de agua, limpieza viaria, recogida de basuras, mataderos, mercados, parking comunicaciones y algunos servicios sociales tales como guarderías, deportes y atención a la tercera edad.

El ayuntamiento no asume la responsabilidad financiera aunque, indirectamente, deba garantizar la viabilidad de la explotación del servicio al negociar con la empresa concesionaria los precios que deberán pagar los usuarios del mismo. En cualquier caso, el ayuntamiento mantiene la responsabilidad política de que el servicio se preste con determinados niveles de eficiencia y calidad.

Deberá estudiarse, en cada caso concreto, las condiciones de prestación del servicio impuestas a la empresa que lo gestiona, el control que mantiene el ayuntamiento sobre la gestión del servicio externalizado, la reversión de los bienes de dominio público utilizados en la prestación del servicio, y si el ayuntamiento es el único cliente, y por ello, si la viabilidad financiera de la empresa depende de la política de precios y condiciones de prestación del servicio que aquél le fije, para determinar si la entidad en cuestión debe formar parte de las cuentas consolidadas del ayuntamiento.

- Las empresas mixtas, son frecuentes en los servicios sociales y actividades culturales así como en abastecimiento de aguas y algunas activi-

---

(2) Torres y Pina [1997]; Lapsley [1998].



dades económicas como mercados, parking públicos y fomento del turismo. Esta forma de gestión de servicios públicos presenta una frecuencia media de utilización similar a la de las sociedades municipales. En estos casos, el control y la responsabilidad política dependerá del grado de participación del ayuntamiento en la entidad que presta el servicio, así como la conveniencia de incluirlas o no en las cuentas consolidadas del ayuntamiento.

- Los consorcios y mancomunidades (*joint entities*) son la alternativa menos utilizada por los ayuntamientos estudiados. Estas formas de externalización de servicios son habituales en ayuntamientos pequeños que se asocian para prestar servicios conjuntamente, especialmente en obras públicas y urbanismo y en actividades económicas. Por ello, en este estudio dirigido a ayuntamientos de más de 500.000 habitantes, muestran una escasa presencia. La forma de consolidar estas entidades, dependerá del control que ejerza cada gobierno local y por ello, su influencia en la toma de decisiones, ya que la responsabilidad política frente a los ciudadanos la sigue manteniendo cada ayuntamiento.

- La participación de entidades no lucrativas es cada vez más frecuente en la prestación de servicios públicos. Entre las ciudades estudiadas ocupan un lugar muy próximo al de las sociedades municipales y consorcios y empresas mixtas, siendo previsible que en el futuro continúen aumentando su presencia. La actuación de estas entidades es frecuente en el área de los servicios sociales y en servicios de planificación familiar.

El vínculo de una entidad no lucrativa con un ayuntamiento puede presentar gran variedad de formas: los ayuntamientos pueden constituir fundaciones para prestar servicios; subvencionar a entidades no lucrativas por importes lo suficientemente elevados —por encima del 50 por 100 de sus ingresos totales— como para condicionar su viabilidad financiera, ejerciendo el control o al menos una influencia muy significativa; y subvencionar a entidades no lucrativas sin que condicionen su viabilidad futura ni la independencia de sus actuaciones (3). En el primer caso, las cuentas de la entidad no lucrativa se incluirán en las cuentas consolidadas del ayuntamiento, mientras que en el último, no. En el resto de situaciones deberá estudiarse el grado de influencia que mantiene el gobierno local, para decidir sobre su inclusión o no en las cuentas consolidadas.

---

(3) Es el caso de entidades no lucrativas como Cruz Roja, Cáritas...

• Por último, algunos ayuntamientos, como el de Helsinki, prestan servicios en colaboración con el gobierno central —policía, control del tráfico, sanidad, educación, protección del consumidor, oficinas de empleo y formación y actividades culturales—, aunque esta forma de gestionar servicios no es frecuente.

Los resultados de este estudio, globalmente considerados, indican que un porcentaje importante (47 por 100) de los servicios que prestan los ayuntamientos de mayor tamaño de la UE, se están prestando de forma descentralizada o externalizada. Esto quiere decir que una parte importante de la actividad controlada por los ayuntamientos, de la que son políticamente y en muchos casos también financieramente responsables, no se refleja en sus cuentas anuales individuales. Estos datos ponen de manifiesto la necesidad de elaborar cuentas anuales más amplias que las de los ayuntamientos con el fin de informar adecuadamente al usuario externo sobre las actuaciones realizadas bajo su control y responsabilidad.

### 3. LA CONSOLIDACIÓN DE CUENTAS EN LOS AYUNTAMIENTOS

En el sector privado existen criterios concretos que permiten identificar qué empresas forman parte del perímetro de consolidación. El punto de referencia básico es la participación en el capital social de la empresa que permite determinar el grado de control que se ejerce sobre la misma. Este concepto, que presenta unas características muy similares en todos los países, 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 a la sociedad de su situación económico-financiera.

En el sector público, las relaciones de control y dependencia dentro de la Administración Pública y de ésta 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. De hecho, la determinación de criterios claros para delimitar el perímetro de consolidación, es una asignatura pendiente en casi todos los países. Y esto es así porque la ley concede a las Administraciones Públicas unas competencias de actuación que les permite ejercer control independientemente de la relación de propiedad o de dependencia financiera.

Así, Freeman y Shoulders [1982] consideran que un organismo debe incluirse en el perímetro de consolidación, cuando la entidad pública

principal puede controlar los aspectos más importantes de dicho organismo y la gestión de sus recursos. Señalan como un aspecto esencial a considerar a la hora de decidir qué organismos se consolidan, la capacidad legal de la entidad principal para imponer su voluntad —aunque no la utilice— por encima de la relación financiera que puedan tener, ya que el hecho de que la entidad principal financie a otra no implica, necesariamente, que tenga control sobre cómo asigna ésta los recursos.

En un intento de acotar las entidades a incluir en las cuentas consolidadas y desde el punto de vista de los agentes relacionados con la emisión y uso de la información contable pública, Shoulders [1987] llevó a cabo un estudio empírico, recabando la opinión de funcionarios (174), auditores (159), emisores de normas contables (69) y usuarios de la información (298). Los encuestados opinaron que en los casos en que exista amplia dependencia financiera, o dependencia financiera limitada y relaciones de control y responsabilidad sobre la gestión, estos organismos deberían incluirse en el perímetro de consolidación.

En estos momentos sólo unos pocos países han regulado la consolidación de cuentas de su Administración Local: EE.UU., Canadá, Nueva Zelanda, Australia y Suecia. En Francia, la Orden de Expertos Contables ha emitido un documento sobre consolidación de cuentas en ayuntamientos, aunque sin implantación real ni oficial. A nivel internacional, la IFAC ha elaborado un estudio sobre consolidación de cuentas de Administraciones Públicas y ha emitido tres International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) en las que se proponen procedimientos concretos de consolidación para el sector público.

En la normativa señalada anteriormente, el criterio básico utilizado para definir el perímetro de consolidación es el control, aunque con algunas diferencias que llevan, tal como veremos a continuación, a consolidar por integración global no siempre las mismas entidades. Así, se observan dos formas de definir el perímetro de consolidación: la primera y más extendida, toma como punto de referencia la responsabilidad política y la existencia de control, mientras que la segunda exige, además, que exista dependencia financiera.

La primera opción es la elegida por la normativa contable de Canadá, Australia y la IFAC. Así, la CICA (4) señala que los estados financieros de-

---

(4) Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA): «Financial Reporting Entity»-PS1300, Objectives of Financial Statements-Federal, Provincial & Territorial governments-PS1400, Local governments-PS1700 and General standards of financial statement presentation-PS 1800 (local governments).

ben proporcionar una visión completa de la situación financiera y de los recursos de los que los ayuntamientos son responsables, incluyendo los relacionados con las actividades de sus agencias y empresas. Si las agencias u organizaciones pertenecen o están controladas por el ayuntamiento, deben incluirse en su perímetro de consolidación. En la misma línea, el AAS-24 (5) considera que el perímetro de consolidación de los ayuntamientos debe incluir todas las entidades controladas por los mismos, debiendo informar sobre todas sus actividades, empresas y entidades públicas, que controla directa o indirectamente. Este documento entiende que la entidad principal controla otra entidad dependiente cuando tiene capacidad para supervisar la toma de decisiones, directa o indirectamente, relacionada con la política financiera y las operaciones de otra entidad. La entidad principal debe, asimismo, estar en posición de imponer que la otra entidad colabore en la consecución de sus objetivos. Por otra parte, la IFAC (6) propone incluir en el perímetro de consolidación todos los recursos que controla el ayuntamiento y todas sus obligaciones, al margen del tipo de entidad que se haya creado para gestionarlos. Por ello, el perímetro de consolidación debe ser lo suficientemente amplio como para incluir todos los recursos que el ayuntamiento controla. Este concepto de control no se basa, necesariamente, además en la existencia de dependencia financiera o en que la entidad dependiente se financie de los presupuestos públicos.

Aunque en Nueva Zelanda se encuentra pendiente la determinación de procedimientos concretos de consolidación para los ayuntamientos, el desarrollo de los trabajos de revisión del SSAP-8, tal como señala la New Zealand Audit Office, muestra la intención de incorporar al perímetro de consolidación, las entidades públicas dependientes y las sociedades municipales. A la espera de la conclusión definitiva de estos trabajos, el Comité de Gasto y Finanzas (7) de este país ha propuesto, igualmente, que se utilice para consolidar el criterio de control.

---

(5) Australian Accounting Standard.

(6) Study 8 *The Government Financial Reporting Entity* PSC July 1996. International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) Exposure Draft 6 (1998) *Consolidated Financial Statements and Accounting for Controlled Entities* IFAC Public Sector Committee. International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) Exposure Draft 7 (1998) *Accounting for Investment in Associates* IFAC Public Sector Committee. International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) Exposure Draft 8 (1998) *Financial Reporting of Interests in Joint Ventures* IFAC Public Sector Committee.

(7) PALLOT, J., y BALL, I. [1996]: «Resource accounting and budgeting: The New Zealand experience», *Public Management*, vol. 74, pp. 527-541.

Otros países como Suecia (8) consolidan, en la práctica, todas las entidades públicas y privadas sobre las que el ayuntamiento controla, al menos, el 20 por 100 de los votos. Sin embargo, el método de consolidación es proporcional, sea cual sea el nivel de participación, incluyéndose en las cuentas consolidadas la parte de activos y deudas que corresponden al ayuntamiento, según este criterio.

Los EE.UU. (9) y Francia representan la segunda opción, más restrictiva que la primera. Así, el GASB 14 toma como punto de referencia para definir el perímetro de consolidación, además del control, la responsabilidad financiera. Este concepto introduce un factor de subjetividad que obliga al GASB a explicar con numerosos ejemplos las entidades a incluir en el perímetro de consolidación. Por su parte, la *Ordre des Experts Comptables de Francia* (10), distingue entre control por derecho, control contractual y control *de facto*, excluyendo las entidades que no dependan del presupuesto público. Introduce la novedad, con respecto al resto de las regulaciones estudiadas, de incluir en el perímetro de consolidación organizaciones que reciban subvenciones superiores al 40 ó 50 por 100 de sus ingresos, así como aquéllas en las que la entidad local nombra a los órganos directivos durante dos años consecutivos.

El Cuadro 4 recoge los aspectos más relevantes utilizados por los pronunciamientos anteriormente mencionados para determinar la existencia de control, estableciendo distintos puntos de referencia que mantienen, sin embargo, una unidad de criterio importante. La capacidad para cambiar a la mayoría de la junta directiva, nombrar al director ejecutivo y tener mayoría de votos en juntas generales, son conceptos que coinciden con los del sector privado, mientras que el derecho sobre los activos, la responsabilidad sobre las deudas y la potestad de aprobar o vetar los presupuestos de una entidad, son propios de las entidades públicas. El resto de indicios de control recogen una casuística variada, complementaria a la anterior, que refleja situaciones propias de cada país, aunque, aplicables a los países de nuestro entorno.

---

(8) Swedish Association of Local Authorities. Local Government Finance Division *Consolidated Accounts of Municipalities. Summary.*

(9) GASB 14 y GASB 34.

(10) OECF (1992).

CUADRO 4  
LA CONSOLIDACIÓN DE CUENTAS  
EN LOS GOBIERNOS LOCALES

	IFAC	Francia	EE.UU. (GASB)	Canadá (CICA)	Nueva Zelanda	Australia	Suecia	Max 7
CRITERIO DE CONTROL O PROPIEDAD .....	X	X	X	X	X	X	X	7
RESPONSABILIDAD FINANCIERA .....			X					1
DETERMINACIÓN DE CONTROL:								
Capacidad para establecer la política finan- financiera y operaciones corrientes .....	X			X		X		3
Nombrar al director ejecutivo .....	X	X		X	X	X	X	6
Cambiar la mayoría de la Junta Directiva .....	X	X	X	X	X	X	X	7
Mayoría de votos en Juntas Generales .....	X	X			X	X	X	5
Rendición de cuenta a la entidad principal ...	X		X					2
Fiscal o financieramente dependiente .....			X					1
Derecho sobre los activos .....	X		X	X	X	X		5
Responsabilidad sobre las deudas .....	X		X	X	X			4
Control legal .....	X					X		2
Aprobación/veto de presupuestos .....	X		X	X		X		4
Capacidad para disolver la entidad .....	X							1
Régimen de contabilidad Pública .....	X							1
Personal del Estado .....	X							1
Aprobar precios .....			X	X				2
Vetar decisiones .....			X					1
Contratar personal .....			X					1
Cuando recibe subvenciones > al 50% de sus ingresos .....		X		X				1

- (1) Sólo en los ámbitos regional y local.
- (2) Sólo organismos dependientes del Parlamento.
- (3) Si se estima que no forman parte del núcleo del Gobierno.
- (4) Información en la memoria.

### 3.1. MÉTODOS DE CONSOLIDACION PARA AYUNTAMIENTOS (11)

En la consolidación de cuentas de los ayuntamientos, se siguen los métodos tradicionalmente aplicados en la empresa, con algunos matices:

(11) Algunas aportaciones españolas al respecto son Torres y Pina, Condor, Fernández, López Díaz y Pina (libro).

- la AAS-24 aplica el método de integración global desechando, prácticamente, cualquier excepción, como el control temporal y la diversidad de actividades;
- la IFAC, recomienda la integración global para todas las entidades dependientes;
- Nueva Zelanda, también adoptará este criterio cuando revise la SSAP-8;
- Suecia, consolida proporcionalmente todas las entidades dependientes en función del porcentaje de participación;
- L'Ordre des Experts Comptables propone la integración global para las entidades dependientes, el método de puesta en equivalencia para las entidades asociadas (20 por 100) y la integración proporcional para las multiparticipadas;
- Canadá consolida las empresas públicas por el método de puesta en equivalencia modificado, en lugar de hacerlo por integración global;
- el GASB 14 distingue tres grupos de entidades: los organismos dependientes que se consolidan por integración global, los organismos influidos, que se recogen en una columna separada de las cuentas anuales, y las entidades relacionadas (12), citadas únicamente en la memoria. El GASB 34 (13) propone una presentación de cuentas consolidadas, para los ayuntamientos, similar a la de las empresas.

Analizando las entidades que prestan servicios públicos municipales, delimitamos un primer grupo, definido a partir de los conceptos de control y responsabilidad política y financiera que constituyen el núcleo de la Cuenta General de los ayuntamientos y, por ello, deben consolidarse por el método de integración global:

- el ayuntamiento, como entidad principal;
- sus organismos autónomos, parte incuestionable del ayuntamiento, sujetos a la contabilidad pública y al procedimiento administrativo, y

---

(12) Estas entidades son creadas por los ayuntamientos en asociación con otras entidades públicas o privadas pertenecientes al gobierno central u otros ayuntamientos. Véase Scheid (1996).

(13) Governmental Accounting Standard Board (GASB) n.º 34, «Basic Financial Statements and Management's Discussion and Analysis for State and Local Governments» (1997).

- las sociedades municipales 100 por 100 participadas, fundaciones y otras entidades no lucrativas, creadas por el ayuntamiento para el cumplimiento de sus fines. Estas entidades son, de hecho, una extensión del ayuntamiento, puesto que han sido constituidas para llevar a cabo actividades que son competencia del mismo, siendo éste el único propietario, y habitualmente, el único cliente.

En un segundo nivel, incluimos:

- Las empresas mixtas, las mancomunidades y los consorcios. El grado de influencia y control sobre las mismas depende, normalmente, del porcentaje de participación. Si la participación es mayoritaria y se dan los criterios previstos en el cuadro 4, estas entidades deben consolidarse por integración global. Para las entidades multigrupo, se recomienda la consolidación proporcional. Cuando, únicamente se ejerza una influencia significativa, el método de puesta en equivalencia es el que resulta más adecuado.
- En las concesiones administrativas y otras fórmulas similares de externalización de servicios públicos, el ayuntamiento mantiene la responsabilidad política y puede imponer su voluntad, en parte, sobre la entidad concesionaria: el ayuntamiento fija los precios y las condiciones de prestación del servicio, puede realizar tareas de inspección y puede rescindir la concesión si el servicio no se presta adecuadamente. Por ello,
  - si el ayuntamiento es el único cliente que asegura la viabilidad financiera de la empresa;
  - si los activos con los que se presta el servicio revierten al ayuntamiento al término de la concesión, y
  - si el uso de los activos se encuentra sujeto a restricciones que requieren la autorización del ayuntamiento,

entonces, los activos sobre los que el ayuntamiento mantiene el derecho de reversión, junto con las obligaciones de pago y otros compromisos contraídos con la entidad concesionaria, deben incluirse en las cuentas consolidadas del ayuntamiento.

Cuando el ayuntamiento no sea el único cliente de la entidad concesionaria, los activos afectos a la prestación del servicio público objeto de la concesión y las obligaciones de pago relacionadas, se podrían incluir en el balance del ayuntamiento, utilizando los criterios contables reco-



mendados por el FRS5 para la financiación privada de inversiones públicas, similares a los de una operación de arrendamiento financiero.

Nuestra propuesta contempla la consolidación de entidades sujetas a contabilidad pública y a contabilidad empresarial, lo que puede ocasionar problemas de homogeneidad. El problema de la homogeneidad de la información al consolidar cuentas también se encuentra en el sector privado cuando empresas filiales operan en países diferentes a los de la matriz, y ello no representa un obstáculo para la integración global de estas entidades. Es muy posible que exista más homogeneidad entre la contabilidad pública y empresarial, en los países que han incorporado los PC-GA a las Administraciones Públicas, que entre la contabilidad de filiales situadas en distintos países. Por ello, la falta de homogeneidad no es una razón para excluir entidades de la integración global.

El concepto de entidad que proponemos sigue los modelos de la IFAC y del AAS-24 australiano, incorporando todas las entidades y recursos sobre los que se ejerce control, sin diferenciar si las entidades dependen de los presupuestos públicos o son financieramente independientes. En nuestra propuesta, incluimos todos los recursos controlados por el ayuntamiento y todas las obligaciones, al margen del tipo de entidad legal o administrativa que haya sido creada para gestionar los mismos.

Esta concepción amplia del perímetro de consolidación se encuentra en línea con la tendencia más aceptada a nivel internacional para el sector público y privado: tomar como punto de referencia el control y reducir el número de excepciones que permitan excluir entidades de la consolidación. Una definición restrictiva del perímetro de consolidación podría incentivar la utilización de entidades para la gestión de servicios públicos de cuya actividad no informarían las cuentas consolidadas. Sin embargo, nuestra propuesta permite obtener una visión integral de la actividad de la Administración Local, necesaria para la toma de decisiones estratégicas sobre la gestión de los servicios bajo su responsabilidad política.

## CONCLUSIONES

A pesar de la dificultad de comparar las prácticas en materia de externalización de unos países con respecto a otros, el análisis realizado ha puesto de manifiesto una coincidencia muy amplia en los servicios que prestan los ayuntamientos y en los tipos de entidades que los están gestionando.

Entre los modos de gestión de los servicios públicos destacan, junto a los organismos autónomos, las concesiones administrativas, las sociedades municipales y las asociaciones con otras entidades, lo que pone de manifiesto que una parte importante de los servicios externalizados se están gestionando por entidades que operan en régimen de derecho privado.

En general, se aprecia una descentralización/externalización importante en la prestación de servicios locales que supera en algunos casos el 50 por 100, situándose en el 47 por 100 la media. Esto implica que una parte importante de los recursos y actividades realizadas por los ayuntamientos no se recoge en sus cuentas, lo que justifica la necesidad de definir un concepto de entidad más amplio para llevar a cabo una adecuada rendición de cuentas y facilitar información útil para la toma de decisiones.

Aunque existe una amplia coincidencia en la normativa de los países estudiados en aplicar criterios similares a los del sector empresarial para definir el perímetro de consolidación de los ayuntamientos, es preciso adaptarlos a las características propias de las entidades públicas. El perímetro de consolidación debe basarse, junto al concepto de control, en el de responsabilidad política y financiera.

Estas consideraciones nos llevan a recomendar la inclusión en el perímetro de consolidación de los ayuntamientos de todas aquellas entidades sobre las que ejercen control y mantienen la responsabilidad política y financiera de sus actividades, consolidándose por integración global. Para las entidades multigrupo recomendamos la integración proporcional y, la puesta en equivalencia, para las entidades sobre las que se ejerza una influencia significativa o cuando la consolidación por integración global desvirtúa la imagen fiel de las cuentas anuales.

## BIBLIOGRAFÍA

- AUSTRALIAN SOCIETY OF CPAs and INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS IN AUSTRALIA  
 [1987]: «Financial Reporting by Segments», AAS-16.  
 — [1992]: «Consolidated Financial Reports», AAS-24.  
 — [1994]: «Financial Reporting by Local Governments», AAS-27.  
 CANADIAN INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS [1988]: «Defining the Government Reporting Entity», *Public Sector Accounting Statement*, n.º 4, noviembre.  
 — [1997]: *Local Government Financial Reporting. A Research Study*, Canadá.  
 — [1997]: «Financial Reporting Entity»-PS1300.  
 — [1997]: «Objectives of Financial Statements-Federal, Provincial & Territorial governments-PS1400».

- CANADIAN INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS [1997]: «Local governments»-PS1700.  
— [1997]: «General standards of financial statement presentation»-PS 1800 (local governments).
- CONDOR, V., *et al.* [1998]: «Consolidación de estados contables en la Administración Local», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, abril-junio, pp. 395-426.
- FERNÁNDEZ, J. M., y PABLOS, J. L. [1999]: «La consolidación de cuentas en los grupos locales», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, enero-marzo, pp. 13-42.
- 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.  
— [1992]: «Codification of Governmental Accounting and Financial Reporting Standards», Norwalk Connecticut.  
— [1997]: Statement 34, *Basic Financial Statements and Management's Discussion and Analysis for State and Local Government*, Stamford Connecticut.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC) [1996]: *The Government Financial Reporting Entity*, PSC Study, 8 July.  
— [1998]: *Consolidated Financial Statements and Accounting for Controlled Entities*, IFAC Public Sector Committee International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), Exposure Draft 6.  
— [1998]: *Accounting for Investment in Associates*, IFAC Public Sector Committee International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), Exposure Draft 7.  
— [1998]: *Financial Reporting of Interests in Joint Ventures*, IFAC Public Sector Committee International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), Exposure Draft 8.
- LAPSLEY, I. [1998]: «Re-engineering the UK Public Sector: Privatisation policies and Practices», incluido en *Privatización de Empresas y Descentralización de Servicios Públicos*, Ed. Lourdes Torres y Vicente Pina, AECA.
- LÓPEZ DÍAZ, A., y PABLOS, J. L. [2000]: «Responsabilidad y rendición de cuentas en el modelo contable público», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, octubre-diciembre, pp. 931-964.
- MORENO, J. M. [1995]: «La contabilidad pública en Suecia», incluido in *La Contabilidad Pública en algunos países de la OCDE*, IGAE.
- NEW ZEALAND SOCIETY OF ACCOUNTANTS [1994]: «Accounting for business combination», SSAP-8.
- ORDRE DES EXPERTS COMPTABLES (OECF) [1992]: *La Consolidation des Comptes. Méthodologie d'approche à l'usage des collectivités locales*, Lés Editions comptables Mallesherbes, París.
- PALLOT, J., y BALL, I. [1996]: «Resource accounting and budgeting: The New Zealand experience», *Public Management*, vol. 74, pp. 527-541.
- PINA, V., y TORRES, L. [2000]: *La consolidación de los estados financieros de las entidades del sector público estatal sometidas al régimen de contabilidad pública*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

- SCHEID, J. C. [1996]: «Consolidation for Local Governmental Units», *EIASM Workshop The role of Accounting in Public Sector Transition Stockholm*, Nov.
- SHOULDERS, C. [1987]: «Criteria for identifying the municipal organizational reporting entity», *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, vol. 3, pp. 181-206.
- SWEDISH ASSOCIATION OF LOCAL AUTHORITIES. LOCAL GOVERNMENT FINANCE DIVISION: *Consolidated Accounts of Municipalities. Summary.*
- TORRES, L., y PINA, V. [1997]: *The function of the Supreme and Regional Audit Institutions in the privatisation process of the European Union. Special reference to local public utilities in Spain*, VI CIGAR Conference, Milán.
- [1997]: «Descentralización de servicios públicos y consolidación de cuentas en la Administración Local», *Revista de Contabilidad y Tributación*, agosto-septiembre, pp. 105-172.