

La empresa pública local en España: un análisis crítico de su situación en el ámbito financiero-presupuestario (*)

Alejandro Martínez

Economista

Cuerpo Superior de Auditores del Tribunal de Cuentas

SUMARIO: 1. LA EMPRESA PUBLICA LOCAL. 1.1. La composición del sector público empresarial local en España. 2. LA ACTIVIDAD FINANCIERA DE LAS EMPRESAS PUBLICAS LOCALES. 3. LOS PRESUPUESTOS DE LA EMPRESA PUBLICA LOCAL. 3.1. Marco jurídico. 3.2. Estructura de los presupuestos. 3.3. Los presupuestos de Gastos e Ingresos de 1990. 4. LOS PROGRAMAS ANUALES DE ACTUACION, INVERSIONES Y FINANCIACION (PAIF). 4.1. El contenido de los PAIF a partir de los existentes en el ámbito estatal. 5. LOS CONTRATOS-PROGRAMA. 5.1. Antecedentes. 5.2. Ley General Presupuestaria. A) Hipótesis macroeconómicas. B) Objetivos. C) Aportaciones públicas. D) Control. 5.3. Ventajas. 5.4. Premisas. 6. FINANCIACION. 6.1. Precios. 7. CONTABILIDAD Y CONTROL. 7.1. Contabilidad. 7.2. Control. BIBLIOGRAFIA UTILIZADA

1. LA EMPRESA PUBLICA LOCAL

La prestación de los fines que corresponden a la actividad pública desarrollada por los entes locales, además del tradicional componente administrativo, tiene otro de gestión de medios materiales para la consecución de metas de carácter económico.

Sin pretender desarrollar la teoría y práctica —en sus aspectos históricos, doctrinales y positivos—, de la intervención pública en la economía, sólo indicar, a nuestros efectos, que presenta una doble justificación, que asimismo suponen dos formas distintas de intervención: prestación de servicios públicos normalmente mediante monopolio, y actividad mercantil de producción de bienes y servicios generalmente dentro del juego del mercado.

(*) El contenido de este artículo se impartió por el autor en el curso sobre los Presupuestos de las Entidades Locales organizado por la Diputación General de Aragón durante los meses de septiembre y octubre de 1990.

En todo caso el desarrollo de la actividad anterior presenta como característica diferenciadora, en relación a la administrativa, la necesaria descentralización mediante la creación de un Organismo, generalmente sociedad mercantil, que con personalidad diferenciada del ente público desarrolle los fines que le han sido asignados con sujeción al marco jurídico privado y en determinados aspectos a la legislación que informa la gestión pública.

El contenido de esta ponencia se centra en la gestión a través de sociedades mercantiles, dado que en el concepto genérico de empresa pública cabría introducir diferentes formas jurídicas como las empresas propias u organización especial sin personalidad, Organismos Autónomos de carácter comercial, industrial o financiero, sociedades de economía mixta y las sociedades mercantiles con participación total o mayoritaria del ente público. Es, como se indicaba anteriormente, sobre estas últimas sobre las que se desarrollarán sus especificidades económico-financieras, debido a que desde el punto de vista presupuestario cabe establecer dos conjuntos diferenciados formados por una parte por la Administración Central ó Corporación Local y sus Organismos Autónomos, tanto administrativos como comerciales, y por otra por las sociedades mercantiles, siendo de aplicación plena al primer grupo los preceptos contenidos en la legislación presupuestaria y sólo en parte, con apartados de exclusiva aplicación, a las sociedades mercantiles.

La participación directa en la economía por parte de los entes locales ha tenido un desarrollo similar al proceso de incremento del intervencionismo producido a nivel del Estado. Desde que a principios de siglo se habilita a municipios como Madrid y Valencia para establecer y gestionar servicios económicos en aspectos como mataderos, mercados o gas, pasando por el impulso producido en los años 50 y 60, se llega al proceso de cambio democrático que con el punto de partida de la Constitución, que reconoce la iniciativa pública en la actividad económica, tiene como elemento dinamizador el incremento de las competencias municipales en respuesta al doble objetivo de fortalecer la autonomía local, y el más coyuntural de dar respuesta, en la medida de sus posibilidades a la crisis económica. Se produce, como luego se verá, un progresivo y acelerado crecimiento en el número de las sociedades mercantiles locales y se llega en la actualidad a configurar un sector público empresarial local de importantes magnitudes.

El conocimiento de la composición y características del sector empresarial local puede hacerse tanto a partir de la especificidad de su activi-

dad en relación al sector empresarial privado como desde el conocimiento real de dicho sector, dadas las peculiaridades de los sectores de actividad en los que intervienen los entes locales y que los diferencia del sector empresarial estatal.

Por lo que se refiere al primer apartado; solamente señalar que le son de aplicación a las empresas públicas locales similares criterios de diferenciación respecto a la empresa privada que los que permiten justificar la diferencia con fines propios de la empresa pública en general. La necesidad de intervención del Estado en la economía, para superar la insuficiencia del mercado en la prestación de los servicios necesarios a la colectividad, conduce a la creación de empresas que, con una mayor agilidad y flexibilidad que la actividad administrativa, tienen atribuidos objetivos distintos del único que debe exigirse a la empresa privada, esto es, la obtención del máximo beneficio.

Según R. Rees los objetivos fijados a la empresa pública pasan por la eficiencia económica, la rentabilidad (concepto más amplio que el simple beneficio y en el que cabe introducir factores sociales), mejora en la distribución de la renta y efectos macroeconómicos. Es evidente por tanto, que la empresa pública sufre un plus de restricciones respecto a la privada al exigírsele alcanzar objetivos como los anteriores, por lo que la medición de su eficiencia debe tener en cuenta dicha circunstancia. No obstante aspectos como la estructura organizativa deberían ser similares en una empresa privada y en una pública, dentro de un mismo sector y tamaño de la empresa, para que pudiera atribuirse a las restricciones anteriores la diferente eficiencia de una y otra. Es conocido sin embargo, el hecho de que la estructura de las empresas públicas debería ser mejorada para alcanzar un mismo patrón de gestión que las privadas en aspectos y con la intensidad que por ejemplo, se indica por Isabel del Val en un reciente artículo publicado en «Papeles de Economía».

1.1. La composición del sector público empresarial local en España

Como se señalaba más arriba, una vía de conocimiento del sector público empresarial local y que se puede considerar más directa, es la que nos muestra el censo que permite conocer el tamaño del sector así como los grupos de actividad en los que están encuadradas las sociedades.

Dicho objetivo ha sido ciertamente poco estudiado teniéndose hasta ahora datos parciales como, por ejemplo, los presentados por la Intervención General de la Administración del Estado del Ministerio de Economía

y Hacienda en su estudio sobre el sector público empresarial, cuya última publicación del año 1988 y referido al ejercicio de 1986, presentaba un número de empresas públicas, con participación mayoritaria de Corporaciones Locales, de 80 referido a 27 Corporaciones Locales españolas, normalmente las de mayor tamaño. Esta publicación muestra asimismo datos en cuanto al número de empleados, 25.940, ó el importe monetario de la participación, 73.400 millones de pesetas.

Esta publicación indicaba que las actividades de competencia municipal donde se encuadraban las empresas eran los siguientes ocho grupos: Ejecución y promoción de viviendas; abastos, mataderos, ferias y mercados; servicios sanitarios; servicios funerarios; suministro de agua, alumbrado público, servicios de limpieza y tratamiento de residuos; transporte público de viajeros y aparcamientos; actividades culturales y deportivas e informática. Sin embargo no se hacía una distribución cuantitativa de las empresas por cada uno de los anteriores grupos.

Recientemente, se ha publicado por la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales del Ministerio de Economía y Hacienda el censo de entidades locales y de sus entes dependientes referido a 1 de enero de 1990, que permite estudiar el tamaño y, sobre todo, la configuración concreta del sector público local.

Centrando el estudio en las sociedades mercantiles propiedad de Diputaciones, Consejos y Cabildos, así como de Ayuntamientos, se llega a cuantificar el número de 260 sociedades propiedad de ambos, siendo 33 las pertenecientes a Diputaciones y 227 las que están en el ámbito de los Ayuntamientos.

Se ha considerado de interés obtener el dato del encuadramiento en sectores de las empresas anteriores, dato que no obra en la publicación, y que se ha efectuado a partir de la denominación de las sociedades. En la distribución se ha seguido la misma distribución de los sectores que la antes citada publicación de 1988 añadiendo dos grupos, el primero denominado «desarrollo económico» y en el que he incluido las empresas que por su denominación se pueden encuadrar en el fomento económico y desarrollo urbano, bien mediante empresas directas o con empresas que impulsan la actuación privada, y el segundo es el de «Varios» en el que se incluyen aquéllas empresas que por su denominación serían encuadrables en diversos sectores no significativos o con una composición individual, y sobre todo empresas que sólo con el dato de su denominación no puede ser encuadrada en ningún sector.

Según todo lo anterior las 260 empresas locales tendrían la siguiente clasificación:

CUADRO 1

| Sector | Número |
|--|------------|
| 1. Ejecución y promoción de Viviendas..... | 29 |
| 2. Abastos, mataderos, ferias y mercados..... | 16 |
| 3. Servicios sanitarios | 1 |
| 4. Servicios funerarios | 7 |
| 5. Suministro de agua, alumbrado publico, servicios de limpieza y tratamiento de residuos | 46 |
| 6. Transporte público de viajeros y aparcamientos | 40 |
| 7. Actividades culturales y deportivas..... | 18 |
| 8. Informática..... | 6 |
| 9. Desarrollo económico..... | 60 |
| 10. Varios..... | 37 |
| Total..... | 260 |

Fuente: Dirección General Coordinación Haciendas Territoriales del Ministerio de Economía y Hacienda y elaboración propia.

El número más importante de empresas es el que aparece bajo el epígrafe denominado «Desarrollo económico» que es el sector que representa las funciones más modernas en la actividad pública local y en relación con el auge del denominado desarrollo socio-económico local.

El aumento del número de empresas públicas locales de este sector responde a la progresiva intervención de los poderes públicos locales en el proceso de desarrollo de las potencialidades y recursos existentes en el ámbito territorial de las corporaciones, teniendo en cuenta especialmente que en la actual época de crisis entre esos recursos se encuentran los propios habitantes del territorio en situación de desempleo.

La actuación se produce de forma directa o impulsando la actuación privada. En el primer caso, mediante la creación de empresas públicas que actúen en los sectores de actividad más adecuados según las potencialidades y tradiciones autóctonas y con incorporación de los recursos propios, que impliquen utilización intensiva de medios humanos. Así nos encontramos empresas de artesanía, agrícolas, de pequeña industria, del sector terciario más adecuado a las características de la zona, etc. Dentro de este primer tipo existen empresas propiedad total del ente local así como de participación mixta con el sector privado.

Así mismo existen empresas públicas, que tienen como objetivo el impulso de la actuación privada, en el contexto del desarrollo local,

mediante actividades de información, impulso, promoción y apoyo a la gestión e incluso avalando la actuación de las iniciativas privadas.

Los territorios donde más encontramos estas empresas, participantes en el desarrollo local, son Cataluña (especialmente la provincia de Barcelona donde están 18 de las 60 existentes en España) y Andalucía donde hay 14 de este tipo de empresas.

En términos generales la distribución territorial de las empresas locales que se desprende del Anexo muestra una concentración en las Comunidades de Cataluña (78), Andalucía (53) Euskadi (26) y Madrid (19) que representan el 68% del total. Ninguna empresa en provincias principalmente de las dos Castillas y Galicia; Aragón es de las Comunidades donde menos empresas hay, solamente 2 en Zaragoza (S.M. de la Vivienda y Mercazaragoza) y 2 en Huesca.

2. LA ACTIVIDAD FINANCIERA DE LAS EMPRESAS PUBLICAS LOCALES

La actividad financiera de las empresas públicas locales (EPL) se define a través de dos coordenadas, por una parte la legislación y características generales que afectan a la gestión empresarial privada y por otra por las particularidades y exigencias que se deducen de su carácter de instrumentos de la actuación pública que se encuentran recogidos en la legislación que regula la actividad financiera del sector público, y que en el ámbito local esta formado fundamentalmente por el Título III del Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales de 17 de junio de 1955; el capítulo II del Título VI de la Ley de Bases de Régimen Local de 2 de abril de 1985, el capítulo II del Título VI del Real Decreto Legislativo de 18 de abril de 1986 por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen local, el Título VI de la Ley de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales y, por último, en materia estrictamente presupuestaria, el Real Decreto de 20 de abril del presente año especialmente la Sección 2ª del capítulo IV que recoge normas específicas para las Sociedades Mercantiles.

Para efectuar el análisis de la actividad financiera del sector objeto de estudio, a continuación se van a presentar en epígrafes diferenciados los siguientes aspectos de la misma: presupuestos, programas anuales de actuación, inversiones y financiación; contratos-programas, financiación; y contabilidad y control.

3. LOS PRESUPUESTOS DE LA EMPRESA PUBLICA LOCAL

Previamente a abordar las características del presupuesto de la empresa pública local es conveniente presentar brevemente los perfiles específicos de este estado financiero en la vida empresarial.

El presupuesto en cuanto que estimación formal del ingreso y gasto para un período, tiene en el ámbito empresarial unas funciones claramente relacionadas con la utilidad que la actividad previsora tiene para el conjunto de la empresa, aún teniendo un componente de instrumento de control —preferente en el presupuesto público— fundamentalmente tiene un papel de planificación y sirve a las distintas políticas empresariales: financiera, comercial productiva.

Más que de un presupuesto debe entenderse que coexisten en la vida empresarial un conjunto de estados previsionales que desde el general de ingresos y gastos —estimación de la cuenta de pérdidas y ganancias— pasa por otros a distintos niveles de detalle como los referentes a ventas, tesorería, producción, etc.

Por último, una visión dinámica permite considerar que el momento importante del presupuesto en la empresa no es durante su ejecución, como es el caso del presupuesto público —impidiendo gastos por encima de determinado límite— sino en su liquidación mediante la explicación de las causas de las desviaciones, normalmente justificadas, que permitan su utilización como alimentación del permanente proceso de gestión empresarial.

3.1. Marco jurídico

Según el artículo 143 de la Ley de Haciendas Locales de 28 de diciembre de 1988 (LRHL) en los Presupuestos generales de la entidad local (PGEL) se incluirán las previsiones de ingresos y gastos de las sociedades mercantiles cuyo capital pertenezca íntegramente a la respectiva entidad local.

La integración de los presupuestos es, por tanto, sólo mediante la inclusión de las previsiones de los ingresos y gastos, es decir, no supone que éstos tengan el carácter limitativo que afecta a los presupuestos de gastos de la Entidad Local y sus Organismos Autónomos.

Esta situación responde a un doble objetivo. Por una parte por la necesaria concepción integradora de los Presupuestos Generales del Sector público que viene exigido formalmente desde la entrada en vigor de la

Constitución española, que prevé, en su art. 134, la inclusión en los Presupuestos Generales del Estado de la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal. Y en este sentido los artículos 48 y 50 de la LGP hacen incluir en los P.G. del Estado las estimaciones de gastos e ingresos de las sociedades estatales con igual carácter que, como se vio antes, exige el artículo 143 de la LRHL.

Por otra parte el régimen presupuestario general aplicable a la actividad administrativa pública —esto es, el carácter limitativo del presupuesto de gastos tanto en su importe global como en su desarrollo a determinado nivel— no es compatible con el dinamismo y la capacidad de adaptación de las circunstancias cambiantes de la gestión empresarial, por lo que la inclusión en los PGEL se debe hacer preservando la necesaria flexibilidad. Y es por ello por lo que la incorporación se efectúa exclusivamente en forma de previsión no limitativa con el doble objetivo de que se pueda presentar una valoración inicial del conjunto de la actividad del sector y de que se tenga que rendir cuenta de la liquidación del presupuesto.

No obstante, es de notar una diferencia en la similar inclusión de los presupuestos de las sociedades mercantiles en los presupuestos respectivos del Estado y de las Corporaciones Locales, dado que mientras en aquellos la incorporación se predica para la totalidad de las sociedades estatales (que según el artículo 6.1 de la Ley General Presupuestaria son las sociedades mercantiles con participación mayoritaria del Estado, de forma indirecta), la legislación local exige la inclusión en los PGEL sólo de aquellas de propiedad total de la respectiva corporación (quedando incluso exclusivas aquellas sociedades con propiedad compartida con otras instancias públicas).

La inclusión en los PGEL de los presupuestos de la EPL implica necesariamente la aplicación directa a los mismos de determinados preceptos, predicables para el conjunto del presupuesto general e incluidos en los artículos 146, 147 y 148 de la LRHL, principios y características entre los que cabe destacar en forma sintética los siguientes:

- a) Los recursos se deberán destinar a satisfacer el conjunto de las obligaciones.
- b) La aplicación a los presupuestos de derechos y obligaciones por sus importes íntegros, prohibiéndose atender obligaciones mediante la minoración de derechos.
- c) La estructuración de los gastos e ingresos a partir de clasificaciones funcional —según los objetivos a alcanzar y el destino del gasto— y económica —según la naturaleza de los créditos—.

- d) La necesaria homogeneización de todos los presupuestos incluidos en los generales para poder efectuar un estado de consolidación.
- e) Por último la previsión del necesario equilibrio del presupuesto o al menos la no aprobación con déficit inicial.

Todos los apartados anteriores condicionan de forma importante la elaboración de los presupuestos de la EPL marcándoles unas características que se hacen difícil de compatibilizar con la imprescindible flexibilidad de la actuación mercantil, por lo que el riesgo es que estos documentos se conviertan en exigencias formales, que serán simplemente cumplimentadas por las empresas pero que no tendrán una utilización y seguimiento real en la actividad de las mismas.

En especial son destacables la imposibilidad de afectación de ingresos a gastos específicos y la prohibición de minoración de derechos que pueden colisionar con las prácticas gerenciales y comerciales.

El Real Decreto 500/90 de 20 de abril, por el que se desarrolla el capítulo primero del título sexto de la LRHL, en materia de presupuestos, ha venido a sistematizar el régimen presupuestario de las entidades locales y por tanto de las EPL.

Este Real Decreto, que adopta la forma de Reglamento presupuestario, según indica su exposición de motivos hace una regulación completa de toda la materia presupuestaria local ampliando por tanto las exigencias de desarrollo de la LRHL, con el objetivo fundamentalmente de evitar la dispersión normativa de la materia, aunque ello implique la repetición literal de la práctica totalidad de los 32 artículos del Capítulo antes citado de la Ley.

Así mismo el Real Decreto pretende alcanzar otros dos objetivos, a mi juicio importantes en función de la especificidad de la gestión local: dar al texto un componente didáctico con la inclusión de aclaraciones y definiciones no imperativos pero de gran utilidad a la hora de homogeneizar la interpretación de los preceptos de un sector tan disperso y heterogéneo; así como de fortalecer las Bases de ejecución del presupuesto convirtiéndolas en la norma presupuestaria anual de la Corporación Local, a similitud del texto articulado de la Ley anual de Presupuestos generales del Estado, y que debe ser el instrumento jurídico para dotar de contenido, en el ámbito presupuestario, la autonomía y la peculiaridad de cada Corporación.

3.2. Estructura de los Presupuestos

Pues bien; el Real Decreto 500/90 —que no debe olvidarse deberá aplicarse obligatoriamente sólo a partir de 1 de enero de 1992— viene a aportar a nuestro objeto de estudio fundamentalmente los preceptos incluidos en la sección segunda de su capítulo IV, denominada precisamente «normas específicas para las sociedades mercantiles» que desarrollan especialmente el art. 145.1.c de la LRHL detallando en qué deberán consistir los estados de previsión de gastos e ingresos de las empresas públicas que se integrarán en los PGEL.

En este sentido hay que distinguir los documentos referidos a los presupuestos corriente y de capital. En cuanto al primero, los artículos 112 y 113 del R.D. 500/90 indican que estarán formados por:

- a) Cuentas de explotación.
- b) Cuentas de otros resultados.
- c) Cuentas de pérdidas y ganancias.

Así como que se elaborarán y presentarán de acuerdo con el Plan General de Contabilidad de las empresas españolas; se supone que esta adecuación se referirá a la estructura y contenido formal.

Por lo que se refiere a las empresas mercantiles del Estado la estructura de sus actuales presupuestos de explotación es la siguiente:

CUADRO 2

| DEBE | HABER |
|---------------------------|-------------------------------|
| Existencias iniciales | Existencias finales |
| Compras | Ventas e ingresos accesorios |
| Gastos de personal | Ingresos financieros |
| Gastos financieros | Subvenciones a la explotación |
| Amortiz. y Provision. | Trabajos para inmov. |
| Otros gastos | Provisiones aplicadas |
| Beneficios de explotación | Pérdidas explotación |

El presupuesto de capital de las empresas cuyos presupuestos se deben incluir en los PGEL, esto es las de propiedad 100% de la entidad, estarán formados por:

- a) Estado de inversiones reales y financieras a efectuar durante el ejercicio.

b) Estado de las fuentes de financiación de las inversiones, con especial referencia a las aportaciones a percibir de la Entidad Local o de sus organismos autónomos.

Documentos que por otra parte están incluidos en los programas anuales de actuación, inversiones y financiación (PAIF) de las sociedades y que son el verdadero documento previsional de las empresas públicas al que dedicará un apartado monográfico posteriormente trasladando al mismo los comentarios sobre estos presupuestos de capital.

Por último, hay que indicar la necesidad de armonizar las prevenciones de los artículos 113 y 115 del R.D. 500/90 dado que el primero de ellos señala, como antes se indicó, que los documentos previsionales de explotación (cuentas de explotación, otros resultados y de pérdidas y ganancias) se elaborarán de acuerdo al Plan general de Contabilidad, mientras que por su parte el artículo 115, que desarrolla el 147 de la LRHL, exige la unión a los PGEL de un estado de consolidación de todos los presupuestos de la entidad. Ello implica que deberán estructurarse las cuentas previsionales de las EPL atendiendo además de al Plan general de Contabilidad a la clasificación funcional y económica de los presupuestos —dado que la consolidación deberá efectuarse como mínimo a nivel de grupo de función y capítulo— o al menos efectuar documentos de conversión de una presentación a otra.

En este sentido las clasificaciones anteriores según los Presupuestos Generales del Estado vigentes en 1990, presentan la siguiente denominación al máximo nivel de presentación:

CUADRO 3

CLASIFICACION ECONOMICA Y FUNCIONAL DE LOS PRESUPUESTOS

| GASTOS | INGRESOS | GRUPO DE FUNCION |
|----------------------------|------------------------------|--|
| Cap. 1. Personal | Cap. 1. Impuestos directos | 1. Servicios de carácter general |
| 2. Compra bienes y serv. | 2. Impuestos indirectos | 2. Defensa, Protección Civil y Seguridad |
| 3. Intereses | 3. Tasas y otros inf. | 3. Seguridad, protec. y prom. social |
| 4. Transferencias ctes. | 4. Transferencias corrientes | 4. Produc. bienes públ. carácter social |
| 6. Inversiones | 5. Ingresos patrim. | 5. Produc. bienes públ. carácter econ. |
| 7. Transf. capital | 6. Enajenación inversiones | 6. Regulación económ. carácter gral. |
| 8. Variac. activos financ. | 7. Transf. capital | 7. Regulación económ. sect. productivos |
| 9. Variac. pasivos financ. | 8. Variac. activos financ. | 9. Transf. a otras Admones. públicas |
| | 9. Variac. pasivos financ. | 0. Deuda pública |

3.3. Los presupuestos de gastos e ingresos de 1990

Una vía de aproximación directa al conocimiento de los presupuestos del sector público empresarial local es mediante la presentación de los datos reales de su volumen económico.

Los datos más actuales y completos sobre las cuantías de los presupuestos de gastos e ingresos de las sociedades mercantiles son los que figuran en el Informe sobre el sector público local 1989-90 publicado en el mes de junio pasado por el Banco de Crédito Local, y basado en datos existentes en el Banco así como de la Dirección General de Análisis Económico Territorial del Ministerio para las Administraciones Públicas.

En el mismo se cuantifica el volumen de gasto consolidado del sector público Local en 1990 en 3,8 billones de pesetas compuesto por las Corporaciones Locales, sus Organismos autónomos y sus sociedades mercantiles.

El peso de las sociedades en el conjunto del sector es superior al 6%, tanto en ingresos como en gasto, mostrando una significación especial —en el presupuesto de ingresos— la participación de un 33% de los ingresos patrimoniales de las empresas locales sobre el total de dichos ingresos en el sector.

En cuanto a los gastos es destacable la importancia de las empresas en el sector en apartados como gastos de personal —9%— o inversiones —8%—. Todos los datos anteriores, que se incluyen en el cuadro 4, ponen de manifiesto la significativa importancia relativa de las empresas en el conjunto del sector público local que junto, con el dato de su creciente número, convierten cada vez más este sector en un componente fundamental de la actividad de las Corporaciones Locales.

La estructura de los gastos e ingresos permite acercarse en buena medida a la realidad de la gestión, mediante el conocimiento del destino de los gastos —al menos en sus partidas económicas— y el origen de la financiación de la actividad.

En la primera parte del cuadro 4, se presenta la composición —en términos absolutos y relativos— de los presupuestos de las sociedades, por capítulos. Se observa que en los ingresos las principales fuentes de financiación son:

- a) Los procedentes de la venta de sus productos que se recogen en el capítulo 3, que representa, no obstante, menos de la tercera parte del total, un 31%.
- b) Los ingresos procedentes del endeudamiento con terceros, que representa un importe del 16%.

CUADRO 4

Presupuestos año 1989 de las Sociedades Locales
(en millones de pesetas)

| | [1] Sociedades locales | % | [2] Sector Público Local [1]:[2] x 100 | |
|--------------------------------------|------------------------------|-----|--|----|
| INGRESOS | | | | |
| 1. Impuestos directos..... | 0 | — | 946.055 | — |
| 2. Impuestos indirectos | 0 | — | 289.416 | — |
| 3. Tasas y otros ingresos..... | 74.400 | 31 | 573.919 | 13 |
| 4. Transferencias corrientes | 41.595 | 17 | 902.667 | 4 |
| 5. Ingresos patrimoniales | 44.723 | 19 | 136.753 | 33 |
| <i>Ingresos corrientes</i> | 160.718 | 67 | 2.848.809 | 5 |
| 6. Enajenación de inversiones..... | 28.193 | 12 | 121.880 | 23 |
| 7. Transferencias de capital..... | 13.142 | 5 | 230.033 | 5 |
| 8. Variación activos financieros ... | 1.948 | — | 50.834 | 3 |
| 9. Variación pasivos financieros .. | 38.369 | 16 | 502.692 | 7 |
| <i>Ingresos de capital</i> | 81.653 | 33 | 905.440 | 9 |
| TOTAL INGRESOS | 242.371 | 100 | 3.754.249 | 6 |
| | [1] Sociedades locales | % | [2] Sector Público Local [1]:[2] x 100 | |
| GASTOS | | | | |
| 1. Remuneración de Personal | 85.801 | 37 | 995.324 | 9 |
| 2. Compras de bienes y servicios.. | 48.718 | 21 | 712.233 | 7 |
| 3. Intereses..... | 13.053 | 5 | 207.543 | 6 |
| 4. Transferencias corrientes | 603 | — | 591.255 | — |
| <i>Gastos corrientes</i> | 148.176 | 63 | 2.506.355 | 6 |
| 6. Inversiones | 74.777 | 32 | 958.824 | 8 |
| 7. Transferencias de capital..... | 2.324 | 1 | 50.386 | 5 |
| 8. Variación activos financieros ... | 4.055 | 2 | 55.085 | 7 |
| 9. Variación pasivos financieros .. | 4.786 | 2 | 167.636 | 2 |
| <i>Gastos de capital</i> | 85.942 | 37 | 1.249.462 | 7 |
| TOTAL GASTOS | 234.118 | 100 | 3.755.818 | 6 |

Fuente: Informe sobre el sector público local 1989-90. B.C.L. y elaboración propia.

- c) Las transferencias públicas, tanto de la Corporación como del resto de las instancias públicas, que representan un 22%, sumando tanto las de carácter corriente como las de capital.

Por lo que se refiere a los gastos son destacables el 37% que representan los de personal y el 32% que suponen las inversiones.

4. LOS PROGRAMAS ANUALES DE ACTUACION, INVERSIONES Y FINANCIACION (PAIF)

Como se indicó anteriormente, el documento típicamente previsional en el ámbito empresarial público son los programas anuales de actuación, inversiones y financiación (PAIF) que según el artículo 147 de la LRHL y 12 a) del reglamento presupuestario de 20/4/1990 se unirán como anexo del Presupuesto General, referidos a cada una de las sociedades mercantiles de cuyo capital sea titular único o participe mayoritario de la Entidad Local (en mi opinión debe entenderse, por similitud a la situación en el Estado, que la participación puede ser directa o indirecta); la remisión de los PAIF a la entidad local se efectuará, junto con los presupuestos, antes del 15 de septiembre de cada año, y a diferencia del Estado, donde los PAIF son aprobados en el ámbito gubernamental, los referidos a las empresas públicas locales se unirán como anexo de PGEL, según prevé el art. 147.1.b de la LRHL.

Son por tanto documentos de elaboración obligatoria que se aprobarán junto con el Presupuesto General el cual incorporará además los presupuestos de gastos e ingresos de las sociedades con participación del 100%. No obstante y al igual que los presupuestos, las previsiones de los PAIF no tienen el carácter limitativo de los presupuestos administrativos, si bien su contenido supone un grado de compromiso en proporción a su configuración como instrumentos eje del control del ente público sobre la gestión de la empresa, por lo que las desviaciones producidas en su ejecución deberán explicarse suficientemente.

Según el artículo 114 del reglamento presupuestario los PAIF comprenderán:

- a) El estado de inversiones reales y financieras a efectuar durante el ejercicio
- b) El estado de las fuentes de financiación de las inversiones, con especial referencia a las aportaciones a percibir de la Entidad local o de sus Organismos autónomos.
- c) La relación de los objetivos a alcanzar y de las rentas a generar.

d) Memoria de las actividades que vayan a realizarse.

El contenido anterior configura a los PAIF de las EPL con unas características muy similares a los de las sociedades estatales según determina el artículo 87 de la LGP, con una importante excepción que consiste en la incorporación de un apartado 2.º en el artículo citado de la LGP que exige que los programas de las sociedades estatales respondan a las previsiones plurianuales oportunamente elaboradas, lo que supone el lógico engarce entre la dinámica vida empresarial, que no se adecúa al ámbito anual, y la programación y presupuestación que utiliza precisamente el año natural como referencia.

Cuestión previa a la determinación de las actuaciones anuales es la fijación de los objetivos generales que deben guiar la actividad de la empresa y son consustanciales a su propia existencia, y por tanto deben estar explicitados desde el mismo momento de su creación en relación a los motivos que determinaron la misma. Su explicitación y concreción en planes plurianuales deberían traer consigo la determinación de los elementos básicos de los programas anuales.

4.1. El contenido de los PAIF a partir de los existentes en el ámbito estatal

A continuación se verá el contenido de cada uno de los apartados que compondrían el PAIF, de una EPL a la luz del referido a los existentes para las sociedades estatales, analizando tanto el contenido formal de los mismos como sus insuficiencias y limitaciones para que, a partir de la superación de las mismas se pueda mejorar la elaboración de los referidos a la empresa local.

a) El estado de inversiones contiene una designación cuantificada de las inversiones que van a realizarse en el año en capítulos como:

- Inmovilizado material.
- Inmovilizado inmaterial.
- Gastos amortizables.
- Inversiones financieras en empresas del Grupo.
- Inversiones financieras en empresas fuera del Grupo.
- Otras inversiones financieras.
- Reembolso de empréstitos, bonos y préstamos.
- Variaciones activos y pasivos del circulante.

La información que se presenta se refiere exclusivamente al desglose en artículos de los capítulos anteriores, sin incluir criterios seguidos en su valoración ni engarce con previsiones plurianuales.

b) El estado de las fuentes de financiación se limita a enumerar el origen de los fondos que cubren el importe total de las inversiones y que suelen presentarse en capítulos como:

- Aportaciones del Estado.
- Aportaciones de Organismos autónomos partícipes en el capital de la Sociedad.
- Aportaciones de accionistas privados partícipes en el capital de la Sociedad.
- Beneficios no repartidos y dotaciones en fondos de amortización y provisión.
- Recursos ajenos.
- Enajenación de inversiones.
- Enajenación de inversiones financieras..

El detalle de cada capítulo es por los artículos que componen el total del mismo.

Al igual que para las EPL, la LGP exige para las sociedades estatales que se presente de forma especial las aportaciones de los entes públicos que participan en el capital (Estado y Organismos autónomos) que en el ámbito local serían la entidad local o los organismos autónomos, administrativos o comerciales, de ella dependientes.

Esta prevención tiene como objetivo que las aportaciones públicas presenten un mayor grado de detalle e información necesarias para un mejor control de su aplicación. No obstante, en el Estado esta situación no se produce, si bien es cierto que la exigencia es más explícita en el ámbito local.

La «especial referencia» a las aportaciones públicas entiendo debería consistir en aspectos como: mayor desglose que en las otras fuentes, encuadramiento de la aportación en los presupuestos del ente local, relación con las inversiones que financiaría o análisis de la evolución temporal de las referidas aportaciones.

c) El tercer componente del PAIF es la relación de objetivos a alcanzar y rentas a generar.

En las sociedades estatales este apartado aparece redactado de forma algo diferente, dado que se exige «la expresión de los objetivos a alcanzar en el ejercicio y, entre ellos, las rentas que se espera generar». Es decir, se concreta que los objetivos son los previstos para el año económico de referencia, y como indica el segundo apartado del artículo 87

de la LGP, responderán a las previsiones plurianuales oportunamente elaboradas.

Teniendo en cuenta que esta última exigencia formal (elaboración de previsiones plurianuales) no existe explícitamente en el reglamento presupuestario local, cabría interpretar que los objetivos que se exige elaborar en cada PAIF para la EPL se refieren al ámbito plurianual.

En todo caso, los objetivos en la gestión empresarial no pueden tener como coordenada temporal única el año económico sin estar encuadrados en la programación a medio y largo plazo.

No obstante todo lo anterior, los objetivos que se exponen en los PAIF de las sociedades estatales no suelen reunir estos requisitos, y son más bien la exposición de determinadas cifras, ya incluidas en los apartados de inversiones y financiación, o relativos a ingresos previstos realizar; todas ellas en términos monetarios anuales. Adolecen de aspectos como su encaje plurianual, determinación de los aspectos no monetarios, exposición de objetivos de gestión, previendo por último, en qué medida éstos permiten alcanzar los asignados a la empresa en su constitución y en las funciones atribuidas a la misma por el ente local propietario.

Asimismo la previsión de estos objetivos debería realizarse en términos cuantificados con indicadores que permitan un seguimiento durante la gestión, la adopción de medidas correctoras en su caso, y el control a posteriori a través de las desviaciones observadas.

Hay que exceptuar de las anteriores insuficiencias de los objetivos aquellos casos en que existe un contrato-programa que, como se verá en un apartado posterior es —en mi opinión— el instrumento que mejor compatibiliza un control público de la gestión empresarial con la planificación, flexibilidad y autonomía que la misma requiere.

Las rentas a generar durante el ejercicio por la empresa —que en las estatales se las incluye dentro de los objetivos— se concreta normalmente en la cuantificación de los apartados siguientes:

- Rentas de trabajo (salarios y sueldos).
- Seguridad Social.
- Rentas de capital (dividendo bruto).
- Impuestos directos.
- Impuestos indirectos.
- Beneficios retenidos.

— Amortizaciones.

d) La última parte de los PAIF es la Memoria de las actividades que van a realizarse, que por su contenido debería ser el primer documento del Programa en el que se recogiera el previsible marco de actuación de la empresa a partir del que encajarían los objetivos concretos y que se prevén alcanzar, las inversiones que ellos requieren y la financiación interna y externa de la actividad de la empresa (que son los otros tres componentes del PAIF).

No obstante, la Memoria —que según la LGP se debería limitar a una evaluación económica de las inversiones que se vayan a iniciar en el ejercicio— no suele elaborarse o en el mejor de los casos se limita a una enumeración de inversiones que no aporta demasiado respecto al primero de los estados del PAIF.

En definitiva y como señala A. Suárez a la vista de las anteriores insuficiencias de los PAIF, las sociedades estatales lo que vienen elaborando es en realidad, más que un PAIF propiamente dicho, un Estado de origen y aplicación de Fondos previsional.

La dificultad intrínseca para la previsión a medio y largo plazo no puede servir de excusa para no elaborar los PAIF en la forma exigida por la LGP, y ello no sólo por ser una norma de obligado cumplimiento sino por que lo requiere una correcta gestión empresarial y más si se tiene en cuenta —en este caso— la imprescindible coordinación con los objetivos de la política económica general.

El hecho es que, en definitiva, en el mundo empresarial público los PAIF no son documentos que se utilicen ni como instrumento para la gestión ni, ante las carencias antes expuestas, como suficiente elemento de control externo; sólo se cumple el formalismo de su confección presentando poca utilidad real.

No obstante, no toda la responsabilidad de su ineficacia hay que atribuírsela a la propia empresa dado que también se encuentra en la pretensión de forzar a las sociedades públicas a elaborar documentos que, en sus componentes básicos, se alejan de la realidad empresarial.

Efectivamente las sociedades estatales no consideran a los PAIF ni como documento útil de gestión —elaborando en paralelo, fundamentalmente las sociedades del INI, los denominados Planes operativos anuales que son los realmente utilizados— ni como de obligado cumplimiento ante la permisividad por su escaso contenido y sobre todo al no tener que presentar una liquidación de los mismos.

Por ello sería necesario introducir cambios en el contenido y procedimiento de elaboración de los PAIF de las EPL:

- a) Elaboración por las Sociedades de Planes plurianuales que se aprobarían por el ente público con carácter previo y que deberían tender a configurarse mediante la fórmula de contrato-programa, como luego se verá.
- b) Partiendo del hecho de la realidad cambiante, confección de los PAIF con inclusión de diferentes escenarios e hipótesis en variables como: inflación, tipo de cambio, materias primas, gastos financieros, ventas... que determinarían el alcance de objetivos distintos suficientemente cuantificados.
- c) Los dos apartados anteriores deberían conducir a una aprobación crítica por el ente local del proyecto de PAIF presentado por la empresa, en cuanto a su necesaria adecuación a la realidad de la empresa, que permita su efectivo seguimiento por la misma así como el control público «a posteriori». Aprobación que debería basarse en documentación suficiente y contrastable.
- d) Por último se debería exigir —aunque no lo previene la normativa— la presentación por la empresa de la liquidación de los mismos, con el suficiente grado de explicación de las desviaciones.

5. LOS CONTRATOS-PROGRAMA

Como ya se ha indicado anteriormente, dos son los objetivos básicos que deben alcanzarse simultáneamente en la gestión de empresas públicas. Por una parte el control público de las mismas, tanto el referido a las restricciones y metas impuestas por la correspondiente autoridad en defensa del interés general, como en la evaluación de su consecución; y por otra la necesaria autonomía que requiere el desarrollo de su actividad empresarial.

La solución formal más reciente al aparente conflicto viene de la mano de los denominados contratos-programa que, aunque no contemplados en la legislación de régimen local, se regulan en el artículo 91 de la Ley General Presupuestaria.

Como se indica por toda la doctrina los contratos-programa, mediante la fijación de las intenciones y obligaciones recíprocas, permite objetivar el resultado económico de la empresa configurándolo —como en cualquier gestión mercantil— como el indicador de la calidad de la actuación, incorporando y comprendiendo los efectos negativos que sobre

el mismo se producen por la intervención pública, fundamentalmente por la vía de la disminución de ingresos —en el apartado siguiente se verán los distintos tipos de precios— y las consiguientes restricciones que ello conlleva.

5.1. Antecedentes

Es conocido que el antecedente de los contratos-programa se encuentra en Francia, donde en 1967 se elaboró el «Informe Nora», cuyo objetivo era mejorar las relaciones entre el Estado y las empresas públicas mediante documentos en los que se fijasen intenciones y obligaciones recíprocas; el ámbito de aplicación se refería a las empresas públicas subvencionadas o que soportasen objetivos de interés público o social impuestos por la autoridad.

A partir de 1969 se comenzaron a firmar en Francia contratos-programa con grandes empresas públicas como la S.N.F.C., Empresa de Electricidad Francesa, la O.R.T.F. y Air France.

En España los antecedentes de los contratos-programa se encuentran en algunos acuerdos contractuales entre el Estado y determinadas empresas públicas, siendo de especial relieve el plan Renfe 1972-1975 que pretendía ser un documento con las características del aquí comentado, si bien con ausencia de compromisos y objetivos suficientemente explicitados. Se firmó el primer contrato-programa en 1981 entre el Estado y la empresa HUNOSA.

5.2. Ley General Presupuestaria

Es en la Ley General Presupuestaria de 1977 cuando en España se recoge en la legislación financiera la figura del contrato-programa, previéndose en su artículo 91 la posibilidad de realizar convenios entre el Estado y las Sociedades Estatales deficitarias y que, por tanto, perciben subvenciones con cargo a los Presupuestos generales, disponiéndose asimismo que el contenido de dichos documentos debe desarrollar cláusulas sobre: hipótesis macroeconómicas y sectoriales que sirvan de base al acuerdo; objetivos de la política de personal, rentabilidad, productividad o reestructuración técnica; y los métodos de evaluación; aportaciones del Estado; medios a emplear para la adaptación de los objetivos a las variaciones en el entorno económico y, por último, el control que se prevé ejercer por el Ministerio de Hacienda de la ejecución del convenio.

No obstante el detalle anterior del contenido previsto por el contrato-programa, que aparentemente determinaría una elevada homogeneidad de los firmados, lo cierto es que tal homogeneidad no es todo lo deseable dado que la ausencia de desarrollo reglamentario de la Ley General Presupuestaria o al menos de la emisión de normas o instrucciones, ha determinado que existan problemas en orden a la elaboración, ejecución y control de los citados documentos.

Como se observa, el contenido previsto en la Ley para los citados contratos se adecúa al objetivo de compensar mediante aportaciones públicas los costes que la empresa tiene que soportar al estar sometida a obligaciones de interés general, pero superando el simple mecanismo de transferencias para financiar los resultados negativos de la explotación. El establecimiento de un mecanismo objetivo para cuantificar los anteriores costes permitiría reestablecer el significado de la cuenta de resultados como indicador de la eficiencia de la gestión empresarial.

A continuación brevemente se desarrollarán el contenido de cada uno de los apartados previstos para estos convenios, con el objeto de que sirva para concretar las características de los mismos en orden a la posible y deseable implantación en las empresas públicas locales.

A. Hipótesis macro-económicas

Se pueden agrupar estas hipótesis en dos grupos referidos respectivamente a aquellas que definen el entorno económico sectorial donde actúa la empresa y por otra parte, los índices nacionales para adecuar las ayudas públicas a las variaciones monetarias. Debería establecerse un mecanismo que permitiese la revisión de las mismas para su adaptación a las modificaciones producidas en el entorno económico.

B. Objetivos

Los objetivos que se fijan para su consecución por la actividad empresarial durante el período de vigencia del convenio, que normalmente oscila entre los 4 ó 5 años, deben estar de acuerdo con los que dieron lugar a la misma creación de la empresa e inspiran su actividad. Determinadas características generales serían de aplicación a la hora de determinar los objetivos: deben ser identificables y claramente definidos, mensurables y con posibilidad de evaluación cuantificada del grado en que se alcanzan y, a ser posible, independientes de factores ajenos a la actividad.

C. Aportaciones públicas

Las aportaciones o transferencias financieras a la empresa es la contrapartida a la imposición a la misma de determinadas restricciones. El mecanismo a utilizar dentro de un convenio como el aquí expuesto sería la compensación de los mayores costes incurridos o de los menores ingresos percibidos. En el apartado siguiente se analizará en más detalle la financiación de las empresas mediante la compensación pública y su relación con la política de precios por lo que me remito a dicho apartado para exponer el contenido de este componente de los contratos-programa.

D. Control

Es imprescindible que los convenios recojan un apartado en el que se expongan los mecanismos concretos para efectuar, por parte del poder público, un suficiente seguimiento y control de la ejecución del mismo. En este sentido sería necesaria la remisión de información periódica, por ejemplo semestralmente, del grado de cumplimiento de los objetivos y resultados obtenidos, si bien el mejor mecanismo de control y el que más se adecúa al necesario mantenimiento de la autonomía empresarial, reforzada y racionalizada a través de un mecanismo como el descrito, es el control «a posteriori» sobre el que se expondrán sus características generales al final de esta ponencia.

5.3. Ventajas

La exposición anterior demuestra la utilidad de este instrumento de control de la actividad empresarial pública que permite disponer de elementos objetivos para juzgar la calidad y suficiencia de la gestión de las mismas, sirviendo asimismo para que las empresas conozcan explícitamente la política pública.

Este reconocimiento permite, por tanto, obtener resultados positivos que en síntesis se presentarán en aspectos como: la ligazón de las transferencias públicas a consecución de objetivos de interés general; objetivar la actuación de la empresa eliminando prácticamente la incertidumbre proveniente de la tutela pública, delimitando asimismo el ámbito en el que se puede encuadrar la responsabilidad del gestor, y desde el punto de vista financiero permite una mejor previsión de la necesidad de financiación de las empresas públicas en los presupuestos y la utilización de la cuenta de resultados como indicador de la eficiencia de la gestión.

5.4. Premisas

La elaboración de contratos-programa exige la existencia de determinadas características o actuaciones de las empresas. Así es imprescindible que la gestión de las mismas esté guiada por las técnicas gerenciales por objetivos, mediante sistemas de gestión y control internos adecuados a dicho criterio de gestión. Asimismo el sistema contable debe permitir la información suficiente sobre los costes internos para la objetivación de los incurridos por las restricciones públicas así como para la evaluación de la eficiencia al relacionar el grado de consecución de los objetivos, que asimismo deberán estar adecuados a un nivel mínimo de información general. Por último se debe exigir de la empresa un nivel en la organización, estructura y sistema de toma de decisiones que permita incorporar en el conjunto de la misma los objetivos y medios relacionados con el contrato-programa.

6. FINANCIACION

La financiación de las empresas públicas locales tienen un componente diferenciador respecto a la existente en las empresas privadas debido a que, junto con los ingresos provenientes de la venta de su producción de bienes o servicios, existe el flujo financiero proveniente de los presupuestos públicos, no considerando a estos efectos analíticos otras fuentes de financiación de menor importancia o coyunturales —ver en apartado anterior las cifras reales de los presupuestos de ingresos de las EPL—.

Como se ha visto en los epígrafes anteriores, es necesario racionalizar la percepción de subvenciones y transferencias que financian la actividad de las empresas públicas y ello por varios motivos referidos tanto al interés del poder público como de las propias empresas e incluso de la ciudadanía.

Desde el punto de vista de la Corporación conviene relacionar la financiación de las empresas con el alcance de determinadas metas y objetivarlas en función de los costes que realmente las empresas soportan por su dependencia pública, no sufragando los que son consecuencia de la ineficacia gerencial. Así mismo la cuantificación «a priori» de las subvenciones a las empresas permitía una mejor política presupuestaria al incrementar la capacidad de previsión.

Por lo que se refiere a los intereses de las empresas la percepción de las transferencias públicas para financiar los déficits de explotación

causados por su dependencia de los poderes públicos, debería producirse en el momento económico oportuno, esto es, durante el transcurso del ejercicio económico en el que afloran dichos mayores costes o menores ingresos, superando el procedimiento habitual de esperar a la conclusión del ejercicio para, a partir de la determinación de la pérdida contable con el cuentas, percibir, con notable retraso, las referidas transferencias públicas.

Por último, la racionalización del apoyo financiero público a la actividad de las empresas interesa a la colectividad contribuyente, en la medida en que el gasto público para sostener la actividad empresarial no supere la cuantía mínima necesaria, así como que, en todo caso, esté objetivada, conociéndose, por ejemplo, qué parte de los costes de la empresa o de los precios a los que venden sus productos la misma, están soportados por el conjunto de la colectividad y no por los directamente usuarias o clientes de la empresa.

El procedimiento de financiación que mejor satisface los objetivos anteriores parte de la utilización de instrumentos como los anteriormente desarrollados, es decir convenios o contratos-programa. Como se señaló anteriormente, en estos convenios se fija la aportación pública a partir de parámetros objetivos, por ejemplo la diferencia por unidad de producto entre el precio de venta y los costes empresariales, y la transferencia de la cuantía resultante se efectúa durante el ejercicio económico. También son instrumentos válidos, en el caso de la inexistencia de convenios, unos PAIF elaborados de acuerdo con las características antes mencionadas.

6.1. Precios

El problema básico para determinar los precios a los que vende su producción la EPL es la determinación de los costes necesarios, globales e individualizados por producto o unidad de servicio, porque a partir de dicha cuantificación (para lo que es imprescindible un desarrollo importante de la contabilidad de la empresa) se puede decidir por los poderes públicos, y en función de la actividad de la empresa, si los precios van a cubrir dichos costes, van a ser inferiores o superiores a los mismos. Nos encontramos por tanto en cada una de esas tres circunstancias ante la existencia de precios públicos, políticos o privados.

La determinación de los costes y la utilización de criterios similares a los de cualquier gestión empresarial, implicaría la inclusión en los mismos de componentes como: materias primas, sueldos y salarios, servicios o trabajos extraordinarios, gastos generales y amortización del inmovilizado. Asimismo cabría introducir como costes los intereses

del capital propio y ajeno. Por último, aunque más discutible, sería susceptible de incluirse entre los costes necesarios —como señala V. Galilea— la dotación a un fondo de riesgos para asegurar la pervivencia de la empresa, con medios propios, ante circunstancias coyunturales no previstas.

Pues bien, si los precios a los que la empresa pública vende su producción de bienes o servicios es igual a la suma de los anteriores costes o si sobre los mismos, de forma excepcional en función de la actividad de la empresa, se incluye un incremento mediante un componente de beneficios, no sería necesaria la subvención pública.

Sólo en el caso de que una vez determinados los anteriores costes y por tanto el precio unitario que, a partir de determinado volumen de venta, sería necesario para cubrirlos se decidiese que el precio de venta fuese inferior al coste, sería necesario cubrir la diferencia mediante apoyo financiero público.

El ejemplo más gráfico es el referido a las tarifas de los transportes públicos que lógicamente no cubren los costes de explotación por lo que habrá que suplementar dicha tarifa, siendo en este caso ésta el precio político, hasta alcanzar el nivel de ingresos que permite cubrir los costes necesarios para el funcionamiento de la empresa.

El sistema de transferencia incluiría una remisión periódica —por ejemplo mensualmente— según los datos previstos, y una liquidación final una vez conocido los de ejecución real de las hipótesis utilizadas.

7. CONTABILIDAD Y CONTROL

Los dos últimos aspectos que van a ser estudiados dentro de la gestión financiera presupuestaria de la empresa pública local son los referidos a las peculiaridades de la contabilidad de estas empresas, tanto en relación con la de las privadas como su comparación con la del resto del sector público local. A continuación se estudiarán los distintos componentes del control de la gestión financiera de las empresas aquí analizadas.

7.1. Contabilidad

Las cuestiones relacionadas con la contabilidad de las entidades locales ya se han analizado a lo largo del curso desde una perspectiva general y

a partir del contenido del Capítulo III del Título VI de la LRHL dedicado monográficamente a este aspecto. Por tanto aquí sólo se van a comentar los aspectos específicos de las sociedades mercantiles locales.

Efectivamente el artículo 181.2 de la LRHL indica, como no podía ser de otra manera, que la contabilidad de las EPL se adaptará a las disposiciones del Código de Comercio y demás legislación mercantil y, en cuanto a su contabilidad, al Plan General de Contabilidad vigente para las empresas españolas. Por lo tanto la diferencia sustancial entre la contabilidad de las entidades locales y Organismos autónomos de ellas dependientes, en relación a las sociedades mercantiles, es que aquéllas se regirán por las prescripciones y características de la contabilidad pública regulada recientemente por la Instrucción de contabilidad para la Administración Local aprobada por Orden de 17 de julio de 1990 en desarrollo de lo prescrito en el artículo 184 de la LRHL; por su parte la contabilidad de las sociedades mercantiles locales será prácticamente la misma que la de cualquier sociedad mercantil privada.

La especificidad de las sociedades de carácter público se encuentra en su sometimiento al régimen de contabilidad pública que establece el artículo 181 de la LRHL y que implica el principio general de la obligación de rendir cuentas de sus operaciones al Tribunal de Cuentas, así como la inclusión de aquellos cuyo capítulo sea íntegramente propiedad de la entidad local, en la Cuenta General de dicha entidad, mediante la rendición y posterior inclusión para cada una de las citadas sociedades de los siguientes estados, como previene el artículo 190 de la LRHL:

- a) Balance de situación.
- b) Cuenta de explotación.
- c) Otras cuentas de resultado del ejercicio.
- d) Cuadro de financiación anual.

Estados y cuentas que deberán remitirse a la entidad local antes del 15 de mayo del ejercicio siguiente.

En cuanto al contenido de la instrucción de contabilidad antes citada, comentar que dedica a las cuentas de las sociedades mercantiles el Capítulo III del Título VI, concretamente las reglas 434 y 435 de dicha instrucción que se limitan a transcribir los preceptos antes indicados de las cuentas a rendir y el proceso para su rendición.

A mi juicio deberían haberse desarrollado en esta Instrucción las características específicas y estructura de los estados financieros que formando parte de la Cuenta general tienen su relación con los PGL.

Concretamente la cuenta de explotación y de resultados, que deberán elaborarse de acuerdo con el Plan General de Contabilidad, tienen también la necesidad de adecuarse al presupuesto de la entidad local, en sus clasificaciones económica y funcional, para que se pueda elaborar el estado de consolidación que exige la LRHL, y por tanto debería asimismo tener su repercusión en la liquidación de dicho presupuesto presentada en la Cuenta general de la entidad.

Podría asimismo haberse utilizado la vía del Título IV de la Instrucción de contabilidad que se refiere a operaciones en otras estructuras contables del sistema —y que incluye el posible desarrollo contable de los proyectos de inversiones—, para haber dedicado un capítulo al desarrollo contable de las operaciones en ejecución del PAIF para posibilitar la rendición de su ejecución.

7.2. Control

El control de la gestión económico-financiera de las entidades locales es objeto de estudio general en otros momentos del Curso, tanto en sus aspectos interno como externo, es decir las funciones de la Intervención y del Tribunal de Cuentas. No obstante es necesario brevemente exponer los aspectos propios del control de la gestión de las empresas públicas locales.

No es aquí el momento, por lo que se refiere al contenido de la ponencia así como a su extensión, de estudiar en profundidad todos los aspectos relacionados tanto con el control en general de la gestión de la empresa como con las características específicas de cada uno de los distintos tipos de control en su aplicación a dicho sector.

No obstante es necesario indicar que el control interno de la gestión de una empresa pública tiene unas características prácticamente idénticas a las de cualquier empresa. La gestión de recursos encaminada a la consecución de determinados fines mediante técnicas gerenciales exige introducir dentro del proceso de dirección, y junto con las funciones de planificación, organización, gestión de personal y coordinación, la función de control como aquella que mediante la determinación de las normas y procedimientos previstos para alcanzar los objetivos impuestos, permite medir los logros de la gestión así como su comparación con los previstos y las medidas a adoptar para corregir las desviaciones detectadas.

Lo anterior implica que el control interno de las empresas se diferencia del existente para el resto de las unidades pertenecientes al ámbito

público, tanto en su contenido —menos de legalidad y más de gestión—, como en cuanto a quien lo ejerce, que no es función de la Intervención de la Corporación, sino que pertenece al organigrama directivo de la propia empresa.

En este sentido cabría señalar que el control de la gestión de las EPL presenta los siguientes cuatro niveles:

- Control interno efectuado por la propia empresa.
- Control e inspección ejercida por la Intervención de la Entidad local.
- Control ejercido por la propia entidad local.
- Control por el Tribunal de Cuentas.

La LRHL prevé en su artículo 185.2 que la Intervención de las entidades locales actuará sobre la gestión de la empresa local mediante la inspección de su contabilidad de acuerdo con los procedimientos que establezca el plan de la corporación. En cuanto al ejercicio de las funciones interventoras se prevé asimismo, en la Ley anteriormente citada, que no será de aplicación a las sociedades mercantiles la función propiamente interventora de fiscalización de todos los actos que den lugar al reconocimiento y liquidación de derechos y obligaciones, que se aplicaba a la entidad local y a sus Organismos autónomos. Sí en cambio son aplicables a las sociedades las funciones de control financiero y de control de eficacia, que se refieren —según lo previsto en los artículos 201 y 202 de la LRHL— a, respectivamente, la comprobación del funcionamiento de los aspectos económico-financieros de las sociedades y al análisis del cumplimiento de los objetivos y eficiencia de las mismas.

Es decir que la actuación de la Intervención tiene un componente de control externo —al encontrarse fuera del ámbito propio de la gestión empresarial—, y «a posteriori» dado que actuará sobre los resultados de la gestión.

Estas características de la actuación de la Intervención cuando se desarrolla en el ámbito de las sociedades mercantiles públicas, obedece a la necesidad de entender la mayor autonomía en la gestión de las empresas públicas que como ya se ha indicado a lo largo de esta ponencia requieren que el control y tutela pública tenga un componente de determinación de objetivos a alcanzar y una posterior evaluación de la consecución de dichos objetivos. Por tanto el control de las empresas públicas debe ser un control por resultados.

El tercer nivel de control antes señalado es el ejercicio sobre las empresas por las propias Corporaciones. Efectivamente el control comienza

con la aprobación de los presupuestos de las sociedades y de los PAIF que deben elaborar la EPL, así como, en su caso, mediante la firma de los contratos-programa que pudieran elaborarse. En cuanto a las características específicas de estos documentos, especialmente en su rol instrumental de control de la entidad local sobre la sociedad, se cierra con la rendición de las cuentas a que vienen exigidas las mismas y que deben permitir evaluar la calidad de la gestión en cumplimiento de las previsiones aprobadas en los documentos antes citados.

Participa de las mismas características anteriores el control a ejercer sobre las EPL por el Tribunal de Cuentas. Es decir, es un control «a posteriori» realizado, al igual que se indica para la función interventora, mediante procedimientos de auditoría, y guiado, fundamentalmente, por el componente de gestión más que por los aspectos formales.

En este sentido las auditorías de eficacia realizadas por el Tribunal de Cuentas sobre las empresas públicas en general y, lógicamente, por aquellas de ámbito local, como indica A. Suárez en sus numerosas publicaciones sobre la materia, deben utilizar los procedimientos de auditoría de gestión aplicada a las peculiaridades de las empresas públicas pudiendo utilizarse como instrumento útil a estos efectos, la determinación de ratios o indicadores que permitan emitir un juicio sobre la sanidad económico-financiera de la empresa.

BIBLIOGRAFIA UTILIZADA

ALBIÑANA, César y otros. *La empresa pública en España* (Instituto de Estudios Fiscales, 1972).

ANTHONY, Robert. *Aspectos particulares de la información contable para las entidades no lucrativas* (Harward-Deusto. Business Review 1982).

BANCO CREDITO LOCAL. *Informe sobre el Sector Público Local 89-90* (junio 1991)

BAREA, José. *El control de la empresa pública en España* (R. Economistas n° 6. 1984)

CARRETERO, Adolfo. *La empresa pública en la contabilidad presupuestaria y en la contabilidad nacional* (Edit. Tribunal de Cuentas. 1989)

DIRECCION GENERAL COORDINACION HACIENDAS TERRITORIALES. Sector Público Local: Censo 1990 (Ministerio Economía y Hacienda 1990)

GAVIRA, Lola y otros. *El papel de empresas locales en las iniciativas locales de empleo* (Grupo Investigación del IEAL —no publicado—)

GAGO, Manuel. *El sistema de información en la empresa pública española: hacia un modelo cibernético de dirección* (Revista Hacienda Pública española n° 78. 1982)

GALILEA, Valeriano. *Programa de actuación, inversiones y financiación de las Sociedades Estatales para 1980* (Revista Presupuesto. Público n° 4. 1979).

INTERVENCION GENERAL ADMON. DEL ESTADO. *El sector público empresarial 1986* (Ministerio de Economía y Hacienda. 1988).

LLISET, Francisco. *La actividad empresarial de los entes locales* (P. Abella. 1990).

PUERTO, Mariano. *Estructura de los contratos-programa* (Rev. Presupuesto y Gasto Publico, n° 14. 1982).

QUADE Edwards. *Análisis de las decisiones políticas* (Instituto de Estudios Fiscales. 1989).

ROSTOW, W. y otros. *Empresa pública versus Empresa privada en economías en proceso de desarrollo* (Dopesa. 1973).

SUAREZ, Andrés. *Intervención y auditoría del sector empresarial público* (R. Economistas n° 6. 1984).

SUAREZ, Andrés. *Control externo y eficacia de la empresa pública* (Edit. Tribunal de Cuentas. 1984).

SUAREZ, Andrés. *El control o financiación del Sector público. Auditorías de eficiencia* (Edit. Tribunal de Cuentas. 1986).

VAL, Isabel de. *Estructura de organización de la empresa pública y privada* (Papeles Economía Española n° 39/40. 1989).

VALCARCEL, Germán. *El desarrollo Local en España* (ICE n° 679. 1990).

VAZQUEZ, Antonio. *Desarrollo local. La estrategia de creación de empleo* (Pirámide. 1988).