

LOS USUARIOS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE EN LA ADMINISTRACIÓN LOCAL: UN ENFOQUE DE AGENCIA¹ (*The Users of Accounting Reporting in Local Governments: an Agency Approach*)

Ana Cárcaba García

Profesora Titular de la Universidad de Oviedo

RESUMEN

El adecuado desarrollo de un sistema de información requiere el estudio detallado de las personas a quienes va dirigido, sus necesidades y el uso que hacen de la información que se les proporciona. El objetivo de este artículo consiste en analizar los principales grupos de usuarios de la información contable pública elaborada en el ámbito local, utilizando como hilo conductor los planteamientos de la teoría positiva de la agencia. El análisis de las relaciones de agencia en el ámbito público local presenta especial relevancia al poner de manifiesto la existencia de múltiples vínculos de responsabilidad, que exigen la rendición de cuentas entre las partes. Las reflexiones teóricas efectuadas acerca del papel de los estados financieros en las relaciones existentes entre los distintos grupos que integran el ente público local, han sido enriquecidas mediante la realización de una encuesta dirigida a recabar la opinión de algunos de los principales actores en tal entramado (políticos, gestores e interventores).

Palabras clave: información contable pública, entidades locales, usuarios, teoría de la agencia.

ABSTRACT

The proper development of an information system requires a previous analysis of the information needs of the persons and institutions that will use it. This paper follows an agency approach to analyse the main users of local government accounting reporting. Positive agency theory interprets the accounting information system as a monitoring and bonding mechanism that fulfils an essential contractual role. The analysis of the agency relationships in the local setting reveals the existence of multiple accountability links that call for a rendering of accounts between parts. The analysis is complemented with the assessment of the opinion of the main real actors involved (politicians, managers and comptrollers).

Key words: governmental accounting, local governments, users, agency theory.

¹ Deseo agradecer la colaboración prestada por los profesores Bernardino Benito, Antonio López Díaz, Vicente Montesinos y José Luis Pablos, así como sus valiosos comentarios y sugerencias. Asimismo, quiero expresar mi gratitud hacia quienes han colaborado proporcionando la información necesaria para la realización del estudio empírico cuyos resultados se presentan en este artículo.

1. INTRODUCCIÓN

Durante las últimas décadas se ha observado un creciente interés por los aspectos vinculados al desarrollo de un adecuado sistema de información contable y presupuestario en el ámbito público y, por ende, en la Administración Local. Los esfuerzos realizados en este terreno han supuesto un importante impulso en el proceso de normalización contable, en cuya evolución se pone de manifiesto no sólo la búsqueda de un mayor grado de planificación y regulación, sino también el deseo de crear un marco conceptual para la Contabilidad Pública en España. Dicho marco pretende asentar un conjunto de criterios generales de contabilización, al tiempo que establecer una serie de definiciones que permitan aclarar los conceptos utilizados por las normas contables.

Esta tendencia, puesta en marcha por la IGAE a través de la elaboración de ocho documentos sobre Principios Contables Públicos y continuada por AECA mediante la reciente confección del Documento "Marco Conceptual para la Información Financiera de las Entidades Públicas", refleja el predominio de las opiniones que juzgan las diferencias entre entidades lucrativas y no lucrativas suficientemente relevantes como para justificar la elaboración de marcos conceptuales diferentes. Sin embargo, existe un punto de partida común, asumiendo ambos modelos contables el paradigma de utilidad como referencia para su desarrollo. De acuerdo con el *Statement of Financial Accounting Concepts* nº 1, "los documentos financieros no son un fin en sí mismos, sino que deben proporcionar información útil para la toma de decisiones económicas [...]. Por tanto, sus objetivos han de ser examinados a partir de las necesidades de quienes demandan dicha información" (FASB, 1978, pf. 9). Estos principios, presentes en los diversos pronunciamientos que han abordado el desarrollo de marcos conceptuales para la Contabilidad, suponen la atribución de un papel destacado a los usuarios y sus necesidades, como base para definir los objetivos de la información financiera.

Las reformas en el terreno presupuestario y contable se han visto acompañadas de cambios relevantes en el papel atribuido a la Administración Local. De forma progresiva, las entidades locales se han convertido en importantes agentes sociales y económicos, caracterizándose su situación actual por: a) el fortalecimiento legal y competencial de los poderes locales en el ámbito nacional y comunitario, y b) la introducción de importantes reformas en el modo de desempeñar sus funciones, cobrando protagonismo términos tales como la calidad del servicio, la desregulación y descentralización, o la profesionalización y privatización de la gestión. Estos cambios han despertado el interés de un gran número de colectivos, interesados en saber qué tareas realiza el ente local, cómo las realiza y a qué precio.

Este trabajo pretende abordar el estudio de los diversos grupos de usuarios de los estados contables públicos mediante la identificación de las principales relaciones de

agencia existentes en una entidad local y el papel que juega el sistema de información contable en la configuración de las mismas. Para ello partimos de una concepción de la organización pública como nexo de relaciones contractuales entre individuos donde inevitablemente surgen conflictos de intereses. Para mitigar los efectos negativos de dichos conflictos, se utilizan diversos mecanismos –entre los que se encuadraría la Contabilidad y su revisión mediante auditorías– que tratan de reducir las desviaciones en el comportamiento de las partes.

El artículo se inicia con una breve exposición de los trabajos más relevantes en relación con el estudio de los usuarios de la información contable en el ámbito público. A continuación, se exponen las nociones básicas sobre las que se asienta la teoría de la agencia con el propósito de encuadrar el papel de la Contabilidad en el desarrollo de las relaciones económico-contractuales. Esta labor permite analizar los principales grupos de usuarios de la información contable en la Administración Local, así como sus necesidades de información, tareas que son llevadas a cabo a lo largo de los apartados cuarto y quinto. Seguidamente, las reflexiones teóricas efectuadas se complementan con la realización de una encuesta destinada a recabar las opiniones de tres de los principales grupos de usuarios de la información contable en el ámbito local (políticos, gestores e interventores). Finalmente, se exponen las principales conclusiones derivadas del trabajo.

2. LOS USUARIOS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA: ANTECEDENTES

Durante mucho tiempo, la información contable elaborada en el ámbito público ha estado dirigida a personas o entidades integrantes de la propia Administración, destacándose este hecho como un rasgo diferenciador con relación al ámbito empresarial. Como señala Ratcliffe (1979, p. 45), *“la mayoría de los estados financieros del sector público consideran como primeros usuarios a los gestores internos o a otros grupos estrechamente vinculados a la organización pública”*. Los cambios de orientación producidos durante las últimas décadas en la Contabilidad Pública han ido modificando esta situación al otorgar un protagonismo creciente a los usuarios externos, admitiendo de este modo su importancia e influencia sobre la organización (AECA, 2001).

Los trabajos que han abordado el estudio de los principales grupos de usuarios de la información contable pública ponen de manifiesto la gran variedad de personas interesadas en obtener información acerca de este tipo de entidades. La tabla 1 recoge los trabajos más relevantes. En casi todos ellos la identificación de los usuarios forma parte de un esquema más amplio, dirigido a identificar los objetivos, características básicas y configuración de la información contable pública.

Tabla 1
Principales trabajos sobre usuarios de la información contable pública

AÑO	TÍTULO	AUTOR
1972	Report of the Committee on Concepts of Accounting Applicable to the Public Sector, 1970-71	AAA
1974	Audits of State and Local Governmental Units	AICPA
1978	Financial Accounting in Nonbusiness Organisations	Anthony, R.N.
1981	Objectives of Accounting and Financial Reporting for Governmental Units	Drebin, Chan y Ferguson
1983	Concepts Statement n° 1: Objectives of Accounting and Financial Reporting for Governmental Units	NCGA
1984	Public Sector Accounting Statement n° 2: Objectives of Government Financial Statements	CICA
1987	Concepts Statement n° 1: Objectives of Financial Reporting	GASB
1990	Livre Blanc "Reforme de la Comptabilité Communale"	OEC
1990	Statement of Accounting Concepts n° 2: Objective of General Purpose Financial Reporting	AARF
1990	Public Sector Accounting Statement n° 6: Local Government Financial Statements. Objectives and General Principles	CICA
1991	Financial Reporting by National Governments	IFAC
1991	Documento n° 1: Principios Contables Públicos	IGAE
2001	Marco Conceptual para la Inf. Financiera de las Entidades Públicas	AECA

En la década de los setenta aparecen los primeros estudios que abordan la identificación de los usuarios de la información contable pública, impulsados por organismos como la *American Accounting Association* (AAA, 1972) o el *American Institute of Chartered Public Accounting* (AICPA, 1974). En estos trabajos se establece, de un modo explícito, la diferenciación entre los usuarios de carácter interno y externo a la organización, incluyendo como potenciales destinatarios de la información contable pública a colectivos tales como los analistas financieros o los grupos de investigación. La incipiente atención brindada a los usuarios externos aún resulta más acusada en el estudio realizado por Anthony (1978) a petición del FASB, en el que se distinguen cinco grupos de usuarios (inversores y acreedores, proveedores de recursos, cuerpos estatales, órganos de control y votantes), en su mayoría de carácter externo, considerando, por tanto, la satisfacción de sus necesidades como el objetivo principal de los estados financieros.

El trabajo de Drebin, Chan y Ferguson (1981), realizado bajo el patrocinio del *National Council on Governmental Accounting* (NCGA), fue el primero en abordar de una

manera completa y detallada el estudio de los usuarios en el sector público. Las diferentes categorías de usuarios definidos por estos autores han servido de referencia para la posterior elaboración del *Concepts Statement No. 1* del NCGA (1983). Ambos trabajos engloban los diferentes usuarios en diez grupos: contribuyentes, donantes, inversores, receptores de servicios, empleados, proveedores, cuerpos legislativos, gestores, votantes y órganos de control². Con posterioridad, tanto el GASB (1985, 1987) como los principales organismos normalizadores de países como Francia, Australia o Canadá, han emitido diversos pronunciamientos donde se ofrecen clasificaciones más o menos detalladas de las personas y grupos interesados en la información financiera elaborada en el sector público.

El Documento nº 1 de la IGAE (1991) constituye el primer trabajo que identifica de forma metódica a los usuarios de la información financiera pública en España. Éstos aparecen clasificados en cinco grandes grupos, los mismos que más tarde han sido incluidos en el párrafo nº 7 de la introducción del Plan General de Contabilidad Pública de 1994: a) órganos de representación política o asambleas legislativas; b) órganos de gestión, encargados de las distintas administraciones públicas tanto en los niveles político-administrativos como en los niveles puramente de gestión; c) órganos de dirección y gestión de las sociedades y empresas públicas; d) órganos de control externo y órganos encargados del control interno, y e) entidades privadas, asociaciones y ciudadanos interesados en la *res publica*.

El recientemente aprobado "Marco Conceptual para la Información de las Administraciones Públicas" (AECA, 2001) deja clara constancia de la creciente importancia atribuida a los usuarios externos de la información financiera pública. Este documento enumera un total de doce grupos de usuarios externos, a saber: 1) receptores de servicios, 2) entidades que elaboran las cuentas económicas de la administración, 3) órganos de representación política, 4) órganos de control externo, 5) acreedores, 6) intermediarios financieros, prestamistas e inversores, 7) analistas económicos y financieros y servicios de rating, 8) empleados, 9) entidades públicas nacionales e internacionales, 10) contribuyentes y votantes, 11) otros entes públicos financiadores y 12) otras entidades privadas, asociaciones y ciudadanos interesados en la actividad pública. Tan sólo al final y de forma aislada, el documento añade en su exposición a los gestores y órganos de control interno³.

² Los cuatro primeros grupos proporcionan recursos financieros a la entidad, los dos siguientes aportan trabajo y recursos materiales, los órganos legislativos y gestores toman las decisiones que afectan a la asignación de los recursos, mientras que los votantes y órganos de control imponen restricciones sobre su actuación (Jones y Pendlebury, 1996, p. 118).

³ El borrador de este Marco Conceptual aún mantenía una postura más extrema al indicar que "este documento no contempla de forma separada las necesidades de información de los usuarios internos puesto que, aunque puedan serles de utilidad los contenidos de las cuentas anuales, no son los principales destinatarios de esta información" (pfo. 25).

Cada uno de los trabajos mencionados muestra una clasificación de los distintos grupos que, de un modo u otro, están interesados en acceder a la información contable pública, convirtiéndose en usuarios de la misma. Tales usuarios pueden ser considerados 'destinatarios' de la información y de su análisis, siendo necesario tener presentes sus expectativas a la hora de confeccionar tal información.

Con el fin de ofrecer un enfoque diferente acerca de los principales grupos interesados en la marcha de las entidades que conforman el sector público local, en los siguientes apartados se aborda su estudio desde la perspectiva de la *teoría positiva de la agencia*. Como queda reflejado en los siguientes epígrafes, el análisis de los problemas asociados a las relaciones económico-contractuales de agencia permite interpretar la información contable como un mecanismo de control de la actuación de la entidad, fuertemente ligado a la noción de responsabilidad.

3. EL PAPEL CONTRACTUAL DE LA INFORMACIÓN CONTABLE

Una relación de agencia se define como un contrato en virtud del cual una o varias personas (principal/es) recurren a los servicios de otra (agente) para que ésta cumpla en su nombre una tarea determinada, lo que implica una delegación del poder de decisión (Jensen y Meckling, 1976). La teoría de la agencia concibe la empresa como un nexo de contratos, una ficción jurídica que actúa como parte central del conjunto de relaciones de agencia existentes entre los distintos grupos de interés (*stakeholders*): clientes, empleados, directivos, accionistas, proveedores, etc. De acuerdo con esta concepción de la empresa, la teoría de la agencia se interesa por las pautas contractuales que permiten reducir las consecuencias no deseadas que se derivan del inevitable conflicto de intereses latente en toda relación entre principal y agente, como consecuencia de la delegación del poder de decisión⁴. Este enfoque procede del trabajo seminal de Alchian y Demsetz (1972), según el cual el origen de la empresa capitalista se explicaría por su capacidad para maximizar el rendimiento en un contexto de producción en equipo, en el que el conflicto de intereses se manifiesta como un problema de *free-rider*.

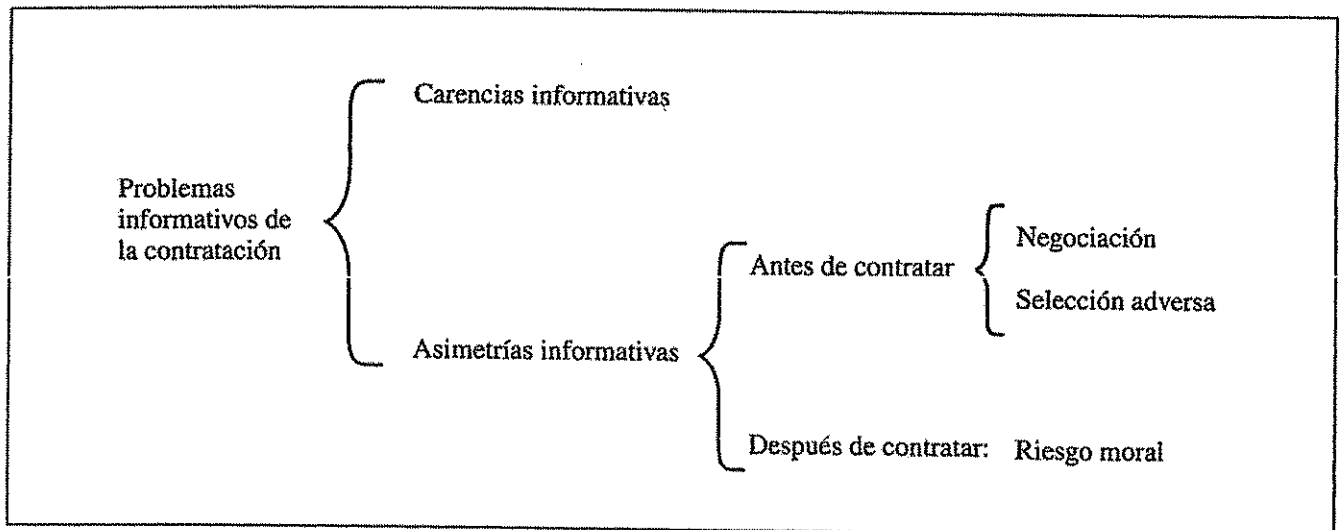
⁴ Dentro de la literatura que analiza los problemas de agencia es posible distinguir dos enfoques, los cuales divergen básicamente en aspectos de carácter metodológico: la teoría positiva de la agencia y la teoría principal-agente (Jensen, 1983). La teoría positiva, a la que se hace referencia a lo largo de este trabajo, analiza las pautas contractuales que regulan diversas relaciones de agencia, cuya supervivencia y evolución son interpretadas a partir de su capacidad para reducir los conflictos de intereses inherentes a aquellas relaciones. En cambio, la teoría principal-agente tiene como objeto de estudio la forma en que el principal debería diseñar la estructura de recompensas del agente, problema que es abordado mediante modelos matemáticos.

La teoría de la agencia utiliza un modelo de conducta según el cual el comportamiento de los individuos responde a la búsqueda del autointerés, empleando todos los medios a su alcance para lograrlo. Williamson (1975) utiliza el término *oportunismo* para referirse a este comportamiento, que añade un componente de 'malicia' a la simple búsqueda del autointerés, característica del modelo económico tradicional de conducta humana. Jensen y Meckling (1994) identifican el oportunismo con la *creatividad* del individuo, acuñando un nuevo término para referirse a este modelo de conducta (REMM—*Resourceful, Evaluative, Maximizing Model*)⁵. Precisamente esta creatividad constituye el problema esencial de los modelos de agencia, puesto que provoca que el comportamiento del agente se desvíe de los intereses del principal, a menos que éste disponga de la información necesaria para prever y controlar dichas desviaciones.

Por tanto, los problemas de agencia son esencialmente problemas de información (figura 1), dentro de los cuales la existencia de *asimetrías informativas* entre las partes resulta especialmente relevante. El término *asimetría informativa* hace referencia al hecho de que generalmente cada participante en la relación suele tener más información que el otro sobre alguna variable relevante (información privada). Cuando existe asimetría informativa antes de contratar se producen problemas de negociación y selección adversa. En este caso, el agente posee información privada sobre variables que afectan a la transacción y que el principal desconoce (por ejemplo, su productividad). La imposibilidad de distinguir a los distintos tipos de agente lleva al principal a realizar ofertas contractuales que únicamente son aceptadas por aquéllos que presentan las características ocultas más desfavorables (los mejores agentes son expulsados del mercado). De igual modo, la existencia de asimetría informativa después de contratar da lugar a problemas de riesgo moral, forma de oportunismo postcontractual que aparece cuando las acciones requeridas o deseadas bajo un contrato no son fácil ni gratuitamente observables, de forma que la persona que las realiza puede elegir la persecución de su propio interés personal a expensas del principal (Milgrom y Roberts, 1993, p. 198).

⁵ Los REMMs se caracterizan por ser evaluadores (analizan activamente sus posibilidades de actuación y siempre están dispuesto a sustituir, esto es, no tienen necesidades absolutas), tienen deseos ilimitados (prefieren más a menos, es decir, no se sacian), son maximizadores (tratan de alcanzar la mayor satisfacción posible) y, sobre todo, son creativos (son capaces de cambiar su entorno, superando las restricciones que se le imponen y generando nuevas oportunidades).

Figura 1
Clasificación de los problemas contractuales en función de la disponibilidad de información



Fuente: Arruñada (1998, p. 138)

Con el fin de evitar los problemas derivados de la divergencia de intereses de las partes, reducir las posibilidades de incumplimiento y, en definitiva, posibilitar la transacción, las partes que intervienen en una relación contractual han de incurrir en una serie de costes denominados genéricamente *costes de agencia*. Estos costes pueden dividirse para su estudio en cuatro componentes: costes de formalización contractual, costes de supervisión o control, costes de garantía o fianza y pérdida residual. Los costes de formalización contractual se derivan del diseño y elaboración de los contratos, relacionando de forma detallada los derechos y las obligaciones asumidos por ambas partes. Los costes de control y de garantía conforman los gastos de salvaguardia del contrato y se materializan en forma de gastos o desembolsos realizados por los participantes para supervisar o garantizar la actividad sujeta a intercambio (Arruñada, 1998, p. 147). El principal paga costes de control para vigilar y condicionar la actividad del agente. El agente abona los costes de garantía para asegurar al principal una conducta conforme con lo pactado. Finalmente, la pérdida residual mide la diferencia entre el nivel de bienestar realmente logrado en el intercambio y el que hipotéticamente podría lograrse si el agente se comportara de forma ideal.

Dada la naturaleza informativa de los problemas de agencia, resulta evidente la utilidad de un buen sistema de información. Si ambas partes contasen con información perfecta, un contrato completo podría resolver de manera sencilla los problemas derivados del conflicto de intereses, garantizando el correcto cumplimiento del compromi-

so adoptado. Ante lo irreal de este supuesto, cada una de las partes que intervienen en la relación deben establecer mecanismos para ampliar la disponibilidad de información. El principal requiere información para controlar la toma de decisiones por parte del agente. Además, el principal desea influir en la conducta del agente, de modo que establece sistemas que sirvan de incentivo para que éste actúe de forma coherente con los intereses de aquél. A su vez, el agente precisa información que le permita enfrentarse a la incertidumbre del entorno y le sirva de base para adoptar sus decisiones.

En este contexto, la Contabilidad juega un papel destacado. Como señala Hopwood (1974, p. 1), el sistema contable se configura como una fuente de información dentro de la organización, constituyendo *“la base para la toma de decisiones importantes tanto dentro como fuera de la empresa. Está diseñada para asistir en la planificación, coordinación y control de actividades complejas e interrelacionadas y para motivar a los individuos a todos los niveles de la empresa a adoptar e implantar aquellas decisiones que van orientadas a lograr los propósitos organizacionales”*. Todo sistema contable implica la recogida y comunicación de datos para ayudar y coordinar las decisiones colectivas con la finalidad última de conseguir las metas sociales (Gago, 1996).

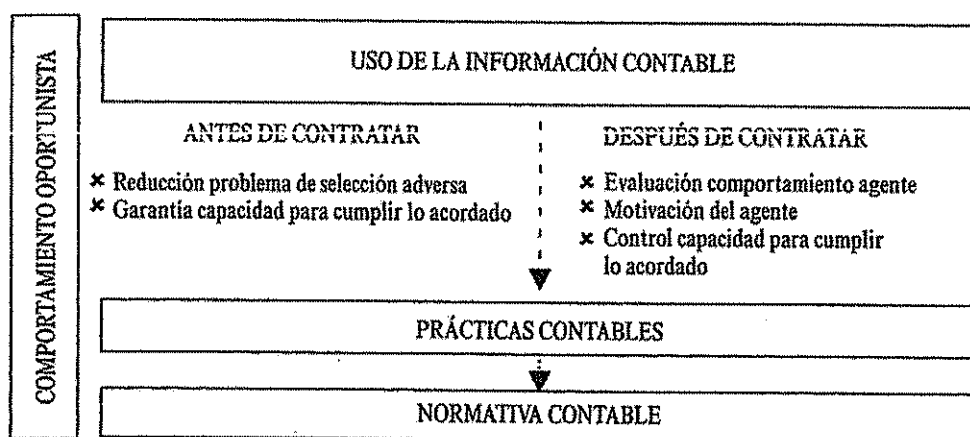
Watts y Zimmerman (1986, p. 186) concretan aún más esta idea al identificar la Contabilidad –y su revisión mediante auditorías– como un instrumento de *control* que facilita la vigilancia y fiscalización de las relaciones de agencia, satisfaciendo parte de la demanda para el control del cumplimiento contractual. Las cifras contables –incluidas en la definición de los contratos– son empleadas por el principal para condicionar positivamente el comportamiento del agente, de modo que éste se mantenga dentro de los términos establecidos en la negociación. Del mismo modo, estos datos también resultan de utilidad al agente para comprobar la capacidad del principal de atender el compromiso de pago asumido.

Adicionalmente, el coste de producir la información ofrecida por el sistema contable puede interpretarse como un coste de *garantía* en el que incurre el agente para ofrecer señales positivas al principal acerca de su actuación. Jensen y Meckling (1976) ejemplifican esta cuestión evocando el sometimiento voluntario de algunas entidades a auditoría externa antes de que ésta fuese legalmente obligatoria, con el fin de ofrecer una garantía creíble a sus acreedores sobre su salud financiera.

Como muestra la figura 2, la elaboración de la información contable –y su examen mediante el empleo de distintas técnicas de análisis– resulta de interés en el desarrollo de las relaciones de agencia, tanto antes como después de que se produzca la transacción. La utilidad que presenta la información contable induce a cada miembro de la relación al uso de la misma en su propio beneficio, condicionando las prácticas contables adoptadas en la organización. En consecuencia, la existencia de relaciones de

agencia determina el desarrollo de la normativa contable, la cual ha de ocuparse de garantizar la utilidad de la información a la hora de estimar la actuación del individuo, bajo la premisa del oportunismo o 'creatividad' que caracteriza su comportamiento.

Figura 2
Relaciones de agencia e información contable



4. RELACIONES DE AGENCIA EN EL ÁMBITO DE LA ADMINISTRACIÓN LOCAL. INFORMACIÓN CONTABLE Y RESPONSABILIDAD PÚBLICA

Aunque el desarrollo inicial de la teoría de la agencia pretendía analizar los problemas asociados a la separación entre propiedad y control en la Sociedad Anónima (Berle y Means, 1932), sus planteamientos son perfectamente aplicables a cualquier tipo de organización. Así, durante los últimos años se han prodigado los trabajos que tienen como protagonista a la empresa pública y se centran en la relación de agencia existente entre el gobierno (principal) y los directivos al cargo de dichas empresas (agentes). Los problemas originados en el seno de esta relación de agencia tienen su origen en la existencia de discrepancias entre los objetivos que persiguen ambas partes. Los directivos suelen estar más preocupados por preservar su status e independencia y mejorar sus condiciones retributivas que por los objetivos generales (socio-político-económicos), a pesar de ser la finalidad primordial de este tipo de empresas (Dornstein, 1976).

En este caso, la principal fuente de costes de agencia es la utilización de los recursos de la empresa pública por sus dirigentes en su propio beneficio, en lugar de la utilización eficiente de los mismos. Esto obliga a las autoridades públicas a incurrir en elevados costes de control o supervisión con la pretensión de corregir dichos compor-

tamientos (Ocaña y Salas, 1983, p. 169). Es evidente el paralelismo existente entre este problema y el que se genera en la gran Sociedad Anónima donde se separan la propiedad y el control, si bien en el caso de las entidades públicas no se dispone de la disciplina de los mercados –de capitales, de directivos y de control empresarial– como mecanismos de control externo⁶.

En una administración pública, la atención se centra en la relación de agencia que se establece entre el ciudadano (principal) y el gobierno de la entidad (agente). A través de un proceso democrático, el ciudadano delega en los gobiernos la realización de una serie de tareas, consistentes esencialmente en la producción de bienes y servicios no destinados a la venta y la realización de operaciones de redistribución de la renta y la riqueza. Resulta interesante comprobar cómo, en ocasiones, la intervención del sector público en la provisión de algunos de estos bienes se debe precisamente a la existencia de fallos de mercado derivados de asimetrías en la información que impiden el intercambio privado. Estas asimetrías generan un fenómeno de selección adversa que puede llegar a provocar el cierre de los mercados (Milgrom y Roberts, 1993, p. 179), justificando la intervención pública.

La delegación de tareas implica la transferencia de derechos de decisión, convirtiéndolo al gobierno en responsable del ejercicio de tales derechos. El conflicto de intereses surge a causa de la posible conducta oportunista de los gobernantes, que desean conservar las múltiples ventajas asociadas a la ostentación del poder⁷. La ‘creatividad’ del político puede manifestarse a través de actuaciones destinadas a aprovechar su estatus actual (sobornos, malversación de fondos públicos) o encaminadas a legitimar su actuación e incrementar su poder político (influencia sobre la opinión pública). No obstante, la desviación de la conducta del gobernante respecto a los intereses del ciudadano se encuentra parcialmente limitada en la medida en que el gobernante pueda ser considerado un consumidor de políticas públicas. Con frecuencia, el presidente de una entidad local es a su vez un habitante de la comunidad que él mismo gobierna, resultando por tanto afectado de un modo directo por los impactos que se deriven de sus propias políticas (Banker y Patton, 1987, p. 40).

En este contexto, la información financiera pública es considerada una herramienta fundamental con la que cuentan los gobiernos para demostrar los diferentes

⁶ Ello no impide establecer ciertos paralelismos entre el control impuesto por estos mercados y el ejercido por diversos mecanismos presentes en el ámbito público, vinculados a aspectos tales como la competencia política, la participación en tributos estatales o las aspiraciones de gobernantes y gestores (Wallace, 1987).

⁷ Como en cualquier relación de agencia, la interpretación puede efectuarse en un doble sentido, dado que el gobierno también actúa como principal del ciudadano, el cual está obligado a efectuar contraprestaciones económicas que financien las actividades públicas. En este caso, el oportunismo del ciudadano se manifiesta a través de la defraudación tributaria.

aspectos vinculados al terreno de la responsabilidad (*accountability*). Así lo han entendido los distintos organismos normalizadores a nivel internacional, quienes atribuyen a esta información el objetivo genérico de 'responsabilidad'. Ello implica permitir a los gobiernos rendir cuentas acerca de su actuación, justificando el destino de los recursos recibidos. La responsabilidad pública está basada en la creencia de que los ciudadanos tienen 'derecho a saber', derecho a recibir datos contrastados que conduzcan al debate público entre los ciudadanos y sus representantes electos (GASB, 1987). Destinada a facilitar el ejercicio de tal derecho, la información contable pública se configura como un mecanismo de control al servicio de una sociedad interesada en evaluar y motivar la actuación del gobernante.

Desde una perspectiva estricta de responsabilidad, los beneficios del sistema contable son de una importancia esencial incluso si ninguna de las partes que intervienen en el proceso –oferente y usuario– consulta los documentos que dicho sistema genera (Ijiri, 1983, p. 78). Sin embargo, nadie duda de que tales beneficios –asociados en este caso al control de la actuación del gobierno local– se incrementan cuando la información elaborada resulta lo suficientemente completa como para permitir la rendición de cuentas en todas sus facetas.

Tradicionalmente, los sistemas contables públicos se han visto vinculados al control de la legalidad en la ejecución del presupuesto. Los límites impuestos por este documento sobre la actuación de los gobernantes le convierten en un claro instrumento de control, conformando el estudio de su grado de cumplimiento el contenido básico de los estados contables tradicionales. Actualmente, se considera inevitable profundizar aún más en el terreno de la responsabilidad, de forma que la mayor parte de los pronunciamientos contables plantean la necesidad de abarcar cuestiones tales como el estudio del nivel de eficiencia y eficacia en la gestión de los recursos o el grado de acierto en la gestión financiera. Se pretende de este modo avanzar de una responsabilidad mediante normas (de legalidad) a una responsabilidad mediante juicios (política y de gestión) (Stewart, 1984)⁸. Ello no sólo implica 'informar' acerca de las operaciones de la entidad de un modo cada vez más detallado, sino también 'explicar' la naturaleza de tales operaciones y las razones que las justifican (Ives, 1987).

De acuerdo con las consideraciones anteriores, el ciudadano –en su triple vertiente de contribuyente, receptor de servicios/consumidor y votante– ha de ser considerado usuario de la información contable pública. No resulta sencillo concretar y sistematizar las necesidades de información de los ciudadanos en su conjunto, máxime cuando este término es empleado en un sentido amplio, de forma que incluye no sólo a las personas físicas, consideradas de modo individual o colectivo (*grupos de presión*),

⁸ Una descripción detallada de estos conceptos puede verse en López y Pablos (2000).

sino también a las empresas, receptoras de los servicios locales y sometidas a las disposiciones municipales. En este sentido, Fernández y Pablos (1993) hacen alusión a la importancia que conlleva la adecuada definición de este grupo de usuarios, interpretando tal decisión como un aspecto que condiciona la elaboración de la información contable, determinando su amplitud y grado de complejidad⁹.

De un modo genérico, puede afirmarse que el ciudadano desea obtener información que le permita valorar la responsabilidad y la actuación de los concejales: conocer cuáles han sido las formas de financiación de los servicios proporcionados por el ente local (prestando una especial atención a la información relacionada con los aspectos impositivos), cuál es el nivel de endeudamiento asumido por la entidad, qué actividades realiza, cuál es el coste de las mismas y en qué medida la entidad será capaz de seguir realizándolas en el futuro. Sin necesidad de recurrir a datos excesivamente técnicos y detallados, el ente local puede satisfacer adecuadamente las demandas informativas de la ciudadanía mediante la elaboración de informes donde se analicen y comenten los aspectos más destacables de su actuación.

Los medios de comunicación pueden considerarse una parte integrante de esta relación de agencia. El informador actúa como intermediario entre la entidad y el público en general, revelando los principales datos contenidos en los estados financieros municipales. No obstante, su conducta oportunista le hace preferir aquellas noticias que revelan escándalos y corrupción, y que probablemente contribuyan a lograr promociones o mejoras salariales. De este modo, *“el control ejercido por la prensa no asegura que los políticos actúen de un modo acorde con su cargo, sino sólo que ciertas formas de comportamiento serán más controladas que otras”* (Zimmerman, 1977, p. 121).

El voto constituye el principal instrumento de control en manos del ciudadano para mostrar su aprobación o rechazo a la actuación pública. No cabe duda de que los gobernantes tratarán de influir en el sentido de dicho voto, pudiendo utilizar los datos contables para enviar al ciudadano una señal favorable acerca de la calidad de su gestión. De hecho, los resultados de los estudios de Ingram y Copeland (1981) y Feroz y Wilson (1994) indican que el comportamiento de los votantes es sensible a los valores alcanzados por los ratios contables, cuando éstos son considerados conjuntamente con ciertas características socio-demográficas de las ciudades. De este modo, la información financiera y, sobre todo, los resultados de su análisis, pueden convertirse en un instrumento de

⁹ Es preciso tener en cuenta que la heterogeneidad que caracteriza a este grupo de usuarios también dificulta la definición de sus preferencias (mediante su función de utilidad) acerca de cuál debe ser la actuación esperada del agente. No obstante, un buen proceso de presupuestación puede servir para estimar la asignación deseada de recursos, articulada a través del presupuesto definitivamente aprobado (Banker y Patton, 1987, p. 40).

propaganda que sirva para justificar no sólo las decisiones adoptadas en el pasado, sino también potenciales acciones futuras que podrían calificarse de impopulares¹⁰.

Con el fin de fundamentar sus decisiones, el gobierno ha de contar con información que le permita determinar los objetivos futuros de la entidad, las políticas a seguir para alcanzarlos, así como la evaluación del éxito o fracaso de dichas políticas. La información que maneje debería servir para medir y valorar el grado en que las necesidades públicas están siendo satisfechas por los servicios ofrecidos y la medida en que surgen nuevas necesidades (GASB, 1994, pfo. 15). De este modo, el análisis de la información contable pública constituye un importante apoyo para los órganos encargados de adoptar decisiones de contenido político que impliquen la reasignación de recursos entre las actividades realizadas. Por ejemplo, el examen de las finanzas públicas puede llevar a una entidad a decidir el aumento de los gastos en salud y bienestar en poblaciones con altos índices de pobreza, o el aumento de los gastos en desarrollo, en un intento por generar oportunidades económicas en las entidades con bajos niveles de renta y elevadas tasas de desempleo (Campbell, 1990).

5. OTROS GRUPOS INTERESADOS EN LA INFORMACIÓN CONTABLE LOCAL

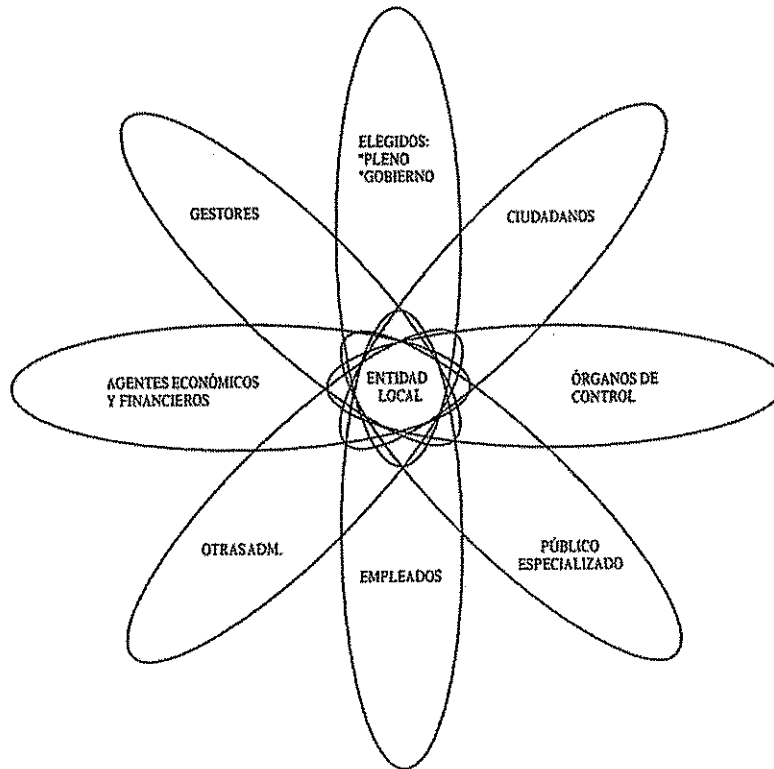
Obviamente, el vínculo ciudadano-gobierno no es de ningún modo la única relación de agencia existente en el seno de una organización de carácter gubernamental. La complejidad del entramado contractual sugiere la existencia de otros muchos grupos de interés a los que debe dirigirse la información contable pública. Para facilitar su identificación, en la figura 3 se representan gráficamente los distintos 'grupos de interés' presentes en una entidad local y, por tanto, destinatarios de la información contable¹¹.

La evidencia demuestra la escasa cantidad de información que es demandada por parte de los ciudadanos respecto a la actuación local. Zimmerman (1977, p. 122-123) justifica este hecho aludiendo a la falta de incentivos derivada de la escasa participación de cada individuo en los derechos de propiedad sobre los bienes públicos, así como a los altos costes de transacción asociados a posibles respuestas ante la conducta oportunista de los gobernantes (migración, venta de propiedades inmobiliarias). Si sus incentivos para controlar al agente son reducidos, la demanda de información utilizada para esta tarea también lo es. Esta situación se ve acentuada en el caso español

¹⁰ Es suficiente un repaso a los periódicos para comprobar la frecuencia con la que se realizan estudios acerca de la situación financiera municipal cuyo único propósito es respaldar un incremento de los tributos recaudados en la entidad mediante la modificación de las ordenanzas municipales.

¹¹ Esta forma de representar a la entidad local como una coalición de grupos de interés se basa en la teoría de Cyert y March (1963) acerca del comportamiento de las organizaciones (*behavioral theory of the firm*).

Figura 3
La entidad local como coalición de participantes



Fuente: adaptado de Douma y Schreuder, 1998.

ante el escaso desarrollo de grupos de presión integrados por ciudadanos que canalicen las demandas de información contable pública¹². No obstante, ello no implica la ausencia de control sobre el gobierno local, dado que éste se ejerce a través de diversos mecanismos entre los que se incluye tanto el papel atribuido al Pleno de la entidad como la actuación de los distintos órganos de control.

El Pleno, órgano donde se encuentran representadas las distintas fuerzas políticas, cuenta entre sus atribuciones con las tareas de control y fiscalización de la actuación de los órganos de gobierno, la aprobación y modificación de los presupuestos, la disposición de gastos en los asuntos de su competencia y la aprobación de las cuentas (art. 22, Ley 7/1985). Por tanto, el Pleno tiene la potestad de exigir cuentas a los gober-

¹² Esta tendencia asociacionista sí está presente en otros países. Es un claro ejemplo de este tipo de grupos de presión la denominada "Citizens Budget Commission" (CBC), organismo neoyorquino que demanda información relativa a la ciudad y al estado de Nueva York, con el fin de apreciar los niveles de recaudación, el destino de los recursos y los servicios prestados (Green, 1987).

nantes sobre el uso de los fondos públicos en nombre de quienes han proporcionado tales recursos. En la práctica, suele ser la composición de este órgano la que determina su operatividad. Si las urnas han dado lugar a una asamblea integrada por una amplia pluralidad de ideologías, los intereses políticos (electorales) de cada grupo pueden entorpecer la actuación del partido gobernante¹³. Cuando tiene lugar la obtención de amplias mayorías por el partido que ostenta el poder, es posible detectar una importante coincidencia entre los intereses del Pleno y los del gobierno de la entidad.

El grupo que aparece bajo la denominación 'órganos de control' representa a los órganos encargados de la fiscalización de las cuentas y de la gestión económico-financiera de la entidad local, esto es, los Tribunales de Cuentas nacional y autonómicos (control externo), y los interventores (control interno). La tarea de control asumida por estos órganos es en realidad delegada por los ciudadanos, aún cuando el resto de usuarios se beneficien de su labor, convirtiéndose bajo esta perspectiva en intermediarios entre el ciudadano —o sus representantes en las Cortes— y el gobierno de la entidad. Resulta ilustrativo constatar cómo el Tribunal de Cuentas, en sus orígenes, preveía la participación ciudadana en sus tareas. Así, el Real Decreto de 19 junio 1924, por el que se crea el Tribunal Supremo de la Hacienda Pública —organismo antecesor del actual Tribunal de Cuentas—, establecía en su art. 18.II la participación en el control de la colectividad contribuyente a través de dos delegados nombrados por elección general entre los individuos integrantes de varias corporaciones oficiales.

Los órganos de control han de manejar la información necesaria para el desempeño de sus obligaciones, de manera que puedan evaluar el grado de cumplimiento de la legalidad, analizar los diferentes programas y su articulación, valorar su grado de cumplimiento o examinar la situación económico-financiera de la entidad (Daniels y Daniels, 1991). No obstante, es preciso efectuar algunas matizaciones en relación con el control interno ejercido desde la Intervención de la entidad local. Este tipo de control, que abarca las funciones de control de legalidad, financiero y de eficacia, incumple uno de los requisitos básicos exigidos a un sistema de control: separación entre control y gestión.

El control interno es desarrollado por un órgano del propio ente intervenido, si bien las personas que lo integran son funcionarios de habilitación nacional¹⁴, y se con-

¹³ Baste con recordar las numerosas ocasiones en las que la falta de entendimiento político ha impedido la aprobación del presupuesto municipal, dando lugar a reiteradas prórrogas presupuestarias.

¹⁴ Estos funcionarios pasan a depender de la correspondiente Corporación, sin perjuicio de la facultad disciplinaria de destitución del cargo y de separación definitiva del servicio, que queda reservada a la Administración del Estado (arts. 92 y 99, Ley 7/1985). Deben ejercer su función con plena independencia, pudiendo recabar cuantos antecedentes consideren necesarios, efectuar el examen y comprobación de libros, cuentas y otros documentos, verificar arqueos y recuentos, y solicitar los informes técnicos y asesoramientos que estimen necesarios (art. 203, Ley 39/1988).

figura como un elemento de la propia gestión, teniendo asignadas tareas tales como la contabilidad del ente local, o “*la emisión de informes, dictámenes y propuestas que, en materia económico-financiera o presupuestaria, le hayan sido solicitadas por la Presidencia, por un tercio de los Concejales o Diputados o cuando se trate de materias para las que legalmente se exija una mayoría especial, así como el dictamen sobre la procedencia de nuevos servicios o reforma de los existentes a efectos de la evaluación de la repercusión económico-financiera de las respectivas propuestas*” (art. 4, Real Decreto 1174/1987). Estas características hacen que sea posible incluir a estos órganos tanto en el grupo de control como en el de los gestores, lo cual resulta inconsistente desde una perspectiva contractual.

El grupo de los ‘gestores’ está formado por las personas encargadas de la gestión efectiva de los servicios en la entidad local (directores o jefes de áreas, departamentos o servicios), así como por los directores de todos los entes de carácter público o empresarial en los que la entidad haya delegado la gestión (organismos autónomos, sociedades municipales, empresas mixtas, arrendatarios). En este caso, es posible identificar una nueva relación de agencia que vincula al gobierno/poder político (principal) con los órganos encargados de gestionar los servicios de cuya provisión el gobierno es responsable (agentes). En virtud de esta relación, los gestores se mostrarán interesados en conocer los resultados de su gestión a partir del análisis de la información contable pública, como base para juzgar la calidad de su trabajo y orientar las decisiones futuras. Por su parte, el poder político debe supervisar el comportamiento del directivo, encargado de hacer efectiva la provisión de bienes y servicios en unas condiciones en que no existe el control ejercido por el mercado, puesto que los consumidores de bienes públicos no pagan directamente por el *output* proporcionado y/o tienen pocas oportunidades de acudir a otro proveedor (Walker y Davis, 1999, p. 18). La consulta y análisis de la información contable constituye para el político un mecanismo de control, cuyo empleo puede ser asistido por el trabajo de la Comisión Especial de Cuentas¹⁵.

Los ‘agentes económicos y financieros’ representan el conjunto de personas e instituciones vinculadas con la entidad mediante la aportación de fondos. Prestamistas, inversores, acreedores, proveedores/suministradores de bienes y donantes de recursos son algunos de los integrantes de este grupo de usuarios. La mayoría están interesados en obtener información sobre el nivel de endeudamiento de la entidad local, sus fuentes de financiación y la capacidad de satisfacer sus compromisos (solventía y liquidez),

¹⁵ Constituida por miembros de los distintos grupos políticos integrantes de la Corporación, esta comisión es un órgano de carácter preceptivo, encargado del examen, estudio e informe de todas las cuentas que deba aprobar el Pleno. Además, puede actuar como comisión informativa permanente para los asuntos relativos a economía y hacienda de la entidad. La Comisión Especial de Cuentas se configura como un filtro previo al que se somete la información contable que finalmente será manejada por el Pleno municipal.

con el fin de evaluar el riesgo asumido. Esta información resulta de utilidad tanto antes de formalizar la relación (selección por parte del principal de un agente que considere fiable) como después de este hecho (mecanismo de control o supervisión), razonamiento que conlleva la inclusión de los analistas financieros en este grupo de usuarios.

Ingram, Raman y Wilson (1989, p. 267) sugieren que los analistas y, en particular, las agencias de valoración de deuda municipal, constituyen uno de los principales grupos de usuarios de la información contable pública, por delante incluso de los inversores o adquirentes de dicha deuda. Su trabajo consiste en asesorar a los potenciales inversores en sus procesos de decisión, para lo cual exigen información detallada que incluya no sólo los datos habitualmente mostrados en las cuentas anuales, sino también otro tipo de información como informes de auditoría, inventarios de valoración de activos o listados de recaudación de impuestos (Karvelis, 1987).

La información elaborada por las entidades locales también es requerida por los niveles superiores de la Administración. Como apunta Vela (1992, p. 142), *“el Estado impone en la práctica numerosos límites a la recaudación de impuestos y emisiones de deuda, limitaciones que deben modificarse cuando surgen dificultades financieras. Por esta razón, el Estado demanda una importante cantidad de información acerca de la posición financiera de las organizaciones sometidas a su jurisdicción”*. Las Administraciones estatal y autonómica estarán especialmente interesadas en limitar la facultad de los entes locales para recurrir al endeudamiento. Tratan de evitar de este modo la proliferación de entidades con niveles excesivos de deuda que, de no ser atendida, habrá de ser asumida finalmente por los niveles superiores de la Administración. Tales límites, definidos en la legislación vigente a partir de las cifras contables, también resultan de interés a otros grupos de usuarios. Su establecimiento garantiza a los prestamistas una cierta estabilidad en la capacidad de la entidad para atender los compromisos adquiridos, al tiempo que preserva a los ciudadanos de un grave deterioro en el nivel de servicios prestados por el ente local.

El Estado y las Comunidades Autónomas también estarán interesados en controlar la correcta utilización de las considerables cantidades de recursos que aportan a la entidad local en forma de transferencias y subvenciones. En este sentido, Campbell (1990, p. 94) sugiere el interés de desarrollar sistemas de análisis financiero cuyos resultados sirvan para fundamentar el establecimiento de los criterios que regulan las ayudas y subvenciones intergubernamentales. En este grupo de usuarios debe entenderse incluida la Unión Europea, cuyo papel en la vida pública cobra una importancia cada vez mayor.

El interés mostrado por parte de los empleados públicos —funcionarios en su mayor parte— por obtener información financiera de la entidad local es mucho menor que en el ámbito privado, donde es habitual el manejo de cifras contables por los sin-

dicatos en los procesos de negociación colectiva. No obstante, existen algunos estudios que demuestran la existencia en este colectivo de interés por manejar información relativa a aspectos tales como las contrataciones, las transferencias de fondos o la salud financiera de la organización (Ward, 1987).

Finalmente, es posible señalar la existencia de un público especializado —entre los que cabría citar a las universidades, centros de investigación y organismos contables en el ámbito internacional— cuyas crecientes demandas de información obligan a su consideración como parte de los usuarios de la información financiera pública. En algunos estudios, el público especializado es incluido junto con la ciudadanía en un mismo grupo de usuarios, sin tener en consideración las diferencias que existen en el grado de detalle y complejidad de la información demandada por ambos.

6. EVIDENCIA EMPÍRICA

No resulta sencillo obtener una confirmación empírica de las relaciones de agencia existentes en el ámbito público local, ni del papel que juega la información contable en la resolución de los conflictos inherentes a dichas relaciones. Es evidente la dificultad que plantea la inclusión en una encuesta de preguntas acerca de la actitud oportunista del propio encuestado cuando se desea obtener un nivel de respuesta razonable. Pese a ello, hemos realizado un trabajo experimental —que servirá como paso previo para el desarrollo de un estudio más amplio—, a través del cual es posible recoger diversas impresiones que permiten constatar algunas de las afirmaciones realizadas en los anteriores apartados.

Para llevar a cabo este estudio se han diseñado tres modelos distintos de cuestionario, dirigidos a recabar la opinión de tres de los principales actores en el entramado de relaciones existente en un ente público local, a saber: la clase política gobernante, los gestores y los interventores. Aunque el número de ayuntamientos en los que se ha realizado la encuesta no es lo suficientemente representativo como para permitir el tratamiento estadístico de las respuestas, sí aporta evidencia suficiente para efectuar varias reflexiones en cuanto a cada una de las cuestiones consultadas.

En primer lugar, se ha interpelado a los encuestados acerca del nivel de utilidad que presenta la información contable y presupuestaria para la toma de decisiones de distintos grupos de usuarios. Como muestra la tabla 2, las respuestas obtenidas destacan a los responsables políticos (Pleno, alcalde, concejales), los gestores de la entidad, los órganos fiscalizadores, el resto de administraciones de nivel superior (Comunidad Autónoma, Estado, Unión Europea) y el público especializado (Universidad, centros de investigación, organismos contables internacionales). Por el contrario, los resultados

apuntan como usuarios menos interesados por dicha información a grupos tales como los proveedores y acreedores, o los empleados del ente local. Es ésta una percepción compartida por los responsables de los gobiernos central y autonómicos en nuestro país, tal como lo demuestran los resultados obtenidos por Montesinos, Vela y Benito (2001). A través de encuestas dirigidas a los responsables de la Contabilidad en el Estado y las Comunidades Autónomas españolas, estos autores identifican a los órganos de fiscalización y control y a los gestores –fundamentalmente aquellos vinculados a la ejecución del presupuesto– como los principales grupos interesados en la información contable.

Tabla 2
Utilidad de la información financiera por grupos de usuarios

	1. Sin utilidad	2. De alguna utilidad	3. Muy útil
Gobernantes	–	33,33%	66,67%
Gestores	–	25%	75%
Órganos de control	–	–	100%
Ciudadanos	75%	25%	–
Agentes económicos y financieros	25%	75%	–
Otras administraciones	8,33%	50%	41,67%
Empleados	50%	50%	–
Público especializado	8,33%	50%	41,67%

Resulta interesante constatar la existencia de un acuerdo casi unánime entre los entrevistados a la hora de destacar la escasa o nula utilidad que, en su opinión, presentan los estados contables para la toma de decisiones de los ciudadanos y empresas del municipio. Sin embargo, el 75% de los políticos, algo más del 80% de los interventores y el 100% de los responsables de la gestión municipal consideran que la información contable y presupuestaria transmitida a través de los medios de comunicación (en especial, prensa escrita) puede influir sobre el parecer de tales ciudadanos, permitiendo a la clase política justificar actuaciones pasadas o legitimar acciones futuras (subidas de impuestos, endeudamiento, grandes inversiones). Es más, aproximadamente un 20% de los políticos encuestados reconoce que, muy a menudo, la comunicación de esta información está dirigida a influir sobre el voto de los ciudadanos en periodos preelectorales.

Asimismo, los gestores e interventores que han participado en la encuesta consideran necesario buscar mecanismos que logren el adecuado reflejo de las preferencias de los ciudadanos en el presupuesto aprobado por la entidad, algo que, a su juicio, no ocurre en la actualidad. Proponen para ello la consulta previa a los distintos agen-

tes sociales y la búsqueda de participación directa de los ciudadanos en el proceso de presupuestación. Ambos grupos critican el absoluto protagonismo de la opinión de los políticos en dicho proceso, quienes, por el contrario, entienden que las preferencias de los ciudadanos quedan debidamente reflejadas en el presupuesto.

Las respuestas obtenidas en relación al interés de potenciar la difusión de la información económico-financiera tampoco parecen muy acordes con la opinión generalizada acerca de la escasa utilidad de dicha información para la ciudadanía (tabla 3). Los grupos encuestados manifiestan un alto nivel de acuerdo con la mayoría de las alternativas planteadas en el cuestionario, alcanzando una mayor puntuación las propuestas consistentes en poner el presupuesto a disposición de los ciudadanos en la página web de la entidad y elaborar un informe anual que resuma la situación financiera y la actuación del ente local.

Tabla 3
Difusión de la información financiera pública

	1. En desacuerdo	2. De acuerdo	3. De total acuerdo
Ampliar el periodo de exposición al público	33,33%	16,67%	50%
Depositar estados contables en bibliotecas	16,67%	16,67%	66,67%
Recurrir al buzoneo	–	25%	75%
Publicación en página web del ente local	–	8,33%	91,67%
Elaboración de un informe anual	–	–	100%

Ante la pregunta dirigida a examinar la opinión acerca de la utilidad específica de cada uno de los estados contables elaborados hoy en día en los entes locales, todos los entrevistados coinciden en señalar el interés de la Liquidación del presupuesto actual y presupuestos cerrados, el Estado de Remanente de Tesorería y el Estado de la Deuda. Por el contrario, califican de escasa o nula la utilidad que presentan el Balance de Situación, la Cuenta de Resultados y el Cuadro de Financiación anual, documentos a los que algunos gestores no dudan en añadir el Estado de Tesorería (tabla 4). Entre las innovaciones que podrían ayudar a mejorar el contenido informativo de los estados financieros, destacan la utilidad de incorporar determinadas innovaciones como el uso de indicadores de gestión, la consolidación obligatoria de los datos presupuestarios y contables o el desarrollo de la Contabilidad de Gestión en el ámbito local. En cambio, consideran poco ventajosas novedades tales como el empleo del devengo pleno en el presupuesto y en los estados contables, o el establecimiento de criterios específicos para la dotación de provisiones de dudoso cobro.

Tabla 4
Utilidad de los estados contables y principales innovaciones

¿Considera estos documentos contables muy útiles, dadas las características de su municipio?	%	¿Considera de gran utilidad la incorporación de las siguientes innovaciones en la información económica- financiera?	%
Balance	8,33	Devengo pleno en los estados contables	33,33
Cuenta de resultado eco.-patrim.	8,33	Devengo pleno en los presupuestos	—
Estado de liquidación del ppto.	91,67	Criterios específicos dotar prov. d. cobro	58,33
Liquidación de pptos. cerrados	75,00	Ppto. y contabilidad por objetivos	83,33
Estado de remanente de tesorería	83,33	Contabilidad de costes	91,67
Estado de tesorería	41,66	Indicadores de gestión	83,33
Cuadro de financiación	8,33	Consolidación obligatoria	91,67
Estado de la deuda	83,33	Control y gestión por actividades	83,33

Estos resultados no difieren en exceso de los obtenidos en los niveles superiores de la Administración. El trabajo de Montesinos, Vela y Benito (2001) revela cómo el Balance y la Cuenta de Resultado económico- patrimonial tampoco son considerados habitualmente de gran contenido informativo por parte de los responsables de la Contabilidad regional, dando prioridad a los documentos vinculados a la liquidación presupuestaria. Tales responsables valoran como innovaciones contables de mayor interés la introducción de una contabilidad por objetivos y la elaboración de indicadores de gestión, habiendo revelado como menos interesantes la incorporación del devengo pleno en los presupuestos, así como la inclusión de activos de infraestructura en los estados financieros (Montesinos *et al.*, 2001, p.195 y ss.).

Interrogados acerca de las motivos por los que recurren a la información contable y presupuestaria en el desempeño de sus tareas, los políticos locales destacan el papel que juega tal información a la hora de juzgar la labor realizada por los gestores de la entidad. En segundo lugar, subrayan su capacidad como base para fijar objetivos futuros, así como para evaluar el éxito o fracaso de decisiones adoptadas en el pasado.

Cierto es que no todos los políticos encuestados mantienen una postura unánime acerca de las cuestiones expuestas hasta el momento, pudiendo observarse un alto grado de heterogeneidad en sus respuestas. Las declaraciones de los interventores nos dan una pista acerca de cuál puede ser uno de los motivos que explican este hecho. En su opinión, la clase política no tiene suficientes conocimientos acerca del proceso contable y el contenido de los estados financieros, dejando muchas veces en un segundo plano los aspectos contables a la hora de plantear sus actuaciones. Aunque en un porcentaje reducido, algunos de los responsables del control interno local reconocen haber detectado irregularidades que no se han traducido en la información económico-finan-

ciera. En cuanto a su relación directa con los políticos, más de la mitad de los interventores encuestados han admitido conocer algún caso en que la Intervención ha sido presionada para maquillar los resultados de su labor de fiscalización por parte de los gobernantes (tabla 5).

Tabla 5
Fiscalización versus gobierno

Cuestiones planteadas al interventor del ente local	SÍ	NO	Comentario
¿Ha detectado usted irregularidades en la gestión que no se hayan traducido en la información económico- financiera?	25%	75%	Plantean como ejemplos de estas irregularidades aspectos vinculados con la gestión urbanística.
¿Conoce algún caso en el que la intervención haya sido presionada para maquillar los resultados de su labor?	75%	25%	Presión ejercida por parte de: – gobernantes (50%). – gestores (25%).

7. OBSERVACIONES FINALES

Aunque una gran parte de las aplicaciones de la teoría de la agencia se han orientado a dar respuesta a los problemas derivados de la separación entre propiedad y control en las grandes Sociedades Anónimas, sus planteamientos pueden ser aplicados a organizaciones de muy diversa naturaleza. No obstante, la aplicación de un enfoque de agencia al estudio de entidades de carácter público exige tener en cuenta la existencia de varios aspectos diferenciales con respecto al ámbito privado. En especial, cabe destacar el escaso impacto del control externo que ejerce el mercado sobre la actuación del gestor/oferente de servicios públicos, así como la falta de concreción de los objetivos perseguidos.

El análisis de las relaciones de agencia en el seno de las entidades públicas locales ha servido de guía en este trabajo para examinar, desde un enfoque contractual, los grupos de individuos que tradicionalmente han sido identificados por la doctrina como usuarios de la información contable pública. Tales usuarios son considerados colectivos que se encuentran vinculados mediante relaciones económico-contractuales, actuando la entidad local como nexo o parte central. Por tanto, todos ellos están interesados en el análisis de la información contenida en los estados contables. Gobernantes, ciudadanos, órganos de control, gestores, agentes económicos y financieros, otras Administraciones, empleados y público especializado recurren a la infor-

mación financiera elaborada por la entidad en busca de un mecanismo de control que facilite la vigilancia y fiscalización de las relaciones de agencia mencionadas, que condicione positivamente la conducta del agente de cada relación, permitiéndole a su vez emitir señales positivas acerca de su actuación.

De entre todas las relaciones de agencia que es posible identificar en el seno de una entidad local, destaca el vínculo existente entre el ciudadano y el gobierno de dicha entidad. En el desarrollo de esta relación, la información contable proporciona al ciudadano un instrumento de control sobre el comportamiento del gobernante, al tiempo que otorga a este último la posibilidad de ofrecer una señal favorable o una garantía al ciudadano que ha de expresar su opinión a través de las urnas. Ha sido posible constatar cómo, aunque políticos, gestores e interventores no reconocen explícitamente a los ciudadanos como destinatarios finales de la información contable y presupuestaria, sí admiten la influencia que dicha información puede tener sobre el parecer de tales ciudadanos, siendo utilizada por la clase política para justificar actuaciones pasadas, legitimar acciones futuras e, incluso, influir sobre el voto de los ciudadanos en periodos preelectorales.

La escasa participación de cada individuo en la propiedad de los bienes públicos hace que el control ejercido por el colectivo de los ciudadanos sea escaso. Se produce un fenómeno típico de acción colectiva (*free rider*) en el que cada individuo prefiere que el control lo ejerzan los demás. La solución adoptada consiste en delegar el poder en órganos de control especializados que consiguen una mayor eficacia. De este modo, tales órganos actúan como intermediarios entre ciudadanos y gobierno, demandando información que les permita evaluar el grado de cumplimiento de la legalidad, así como la actuación y situación financiera de la entidad. Aunque en un porcentaje reducido, algunos de los responsables del control interno local reconocen haber detectado irregularidades que no se han traducido en la información contable. Asimismo, más de la mitad de los interventores encuestados han admitido la existencia de presiones en su labor por parte de los gobernantes.

A través de la información financiera se pretende demostrar la responsabilidad en la actuación del gobernante ante quienes le han delegado el poder de decisión. La ciudadanía ha de obtener información que permita valorar la responsabilidad y la actuación del gobierno, de manera que una efectiva rendición de cuentas exige la inclusión en los estados contables de información relevante que realmente llegue a transmitirse entre ambas partes. Orientadas en este sentido, las reformas contables más recientes en el ámbito local respaldan la publicación de nuevos datos que permitan abarcar los distintos niveles de responsabilidad, la aportación de información narrativa que facilite la comprensión e interpretación de las cuentas y, finalmente, la mejora en la disponibilidad y comunicación de la información. Entre las innovaciones que podrían ayu-

dar a mejorar el contenido informativo y la divulgación de los estados financieros, los grupos encuestados destacan la utilidad de incorporar innovaciones tales como el uso de indicadores de gestión, la consolidación obligatoria de los datos presupuestarios y contables, el desarrollo de la Contabilidad de gestión en el ámbito local, la publicación del presupuesto en la página web de la entidad, o la elaboración de un informe anual que resuma la situación financiera y la actuación del ente local.

BIBLIOGRAFÍA

ALCHIAN, A. A. y DEMSETZ, H. (1972): "Production, Information Costs, and Economic Organization", *American Economic Review*, vol. 62, No. 5, p. 777-795.

AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION, AAA (1972): "Report of the Committee on Concepts of Accounting Applicable to the Public Sector, 1970-71", *The Accounting Review*, vol. 47, supplement, p. 77-108.

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS, AICPA (1974): *Audit of State and Local Governmental Units*, AICPA, New York.

ANTHONY, R. N. (1978): *Financial Accounting in Nonbusiness Organizations. An Exploratory Study of Conceptual Issues*, FASB, Stamford.

ARRUÑADA SÁNCHEZ, B. (1998): *Teoría Contractual de la Empresa*, Marcial Pons, Madrid.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ADMINISTRACIÓN Y DIRECCIÓN DE EMPRESAS, AECA (2001): *Marco Conceptual para la Información Financiera de las Entidades Públicas*, Serie Sector Público, AECA, Madrid.

AUSTRALIAN ACCOUNTING RESEARCH FOUNDATION, AARF (1990): *Objective of General Purpose Financial Reporting*, Statement of Accounting Concepts No. 2, AARF, Caulfield.

BANKER, R. D. y PATTON, J. M. (1987): "Analytical Agency Theory and Municipal Accounting: an Introduction and an Application", *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, vol. 3 (Part B), p. 29-50.

BERLE, A. A. y MEANS, G. C. (1932): *The Modern Corporation and Private Property*, Commerce Clearing House, New York.

BRUSCA ALIJARDE, I. (1997): "The Usefulness of Financial Reporting in Spanish Local Governments", *Financial Accountability and Management*, vol. 13, No. 1, p. 1-16.

CAMPBELL, H. S. (1990): "Comparative Fiscal Analysis for Counties", *Public Budgeting and Finance*, No. 10, summer, p. 88-95.

CANADIAN INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS, CICA (1984): *Objectives of Government Financial Statements*, Public Sector Accounting Statement No. 2, CICA, Toronto.

_____ (1990): *Local Government Financial Statements. Objectives and General Principles*, Public Sector Accounting Statement, No. 6, CICA, Toronto.

CYERT, R. M. y MARCH, J. G. (1963): *A Behavioral Theory of the Firm*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, New York.

DANIELS, J. D. y DANIELS, C. E. (1991): "Municipal Financial Reports: What Users Want", *Journal of Accounting and Public Choice*, No. 10, p. 15-38.

DORNSTEIN, M. (1976): "Managerial Theories, Social Responsibility and Goal Orientations of Top-Level Management in State-Owned Enterprise", *The Journal of Behavioral Economics*, vol. 5, No. 2, p. 65-91.

DOUMA, S. y SCHREUDER, H. (1998): *Economic Approaches to Organizations*, 2ª ed., Prentice-Hall, Hertfordshire.

- DREBIN, A. R.; CHAN, J. L. y FERGUSON, L. C. (1981): *Objectives of Accounting and Financial Reporting for Governmental Units: a Research Study*, vols. 1 y 2, NCGA, Chicago.
- FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, J. M. y PABLOS RODRÍGUEZ, J. L. (1993): "Usuarios y objetivos de la información contable pública. Aplicación a los municipios", *V Encuentro ASEPUC*, Sevilla, mayo.
- FEROZ, E. H. y WILSON, E. R. (1994): "Financial Accounting Measures and Mayoral Elections", *Financial Accountability and Management*, vol. 10, No. 3, p. 161-174.
- GAGO RODRÍGUEZ, S. (1996): *La Relación de Agencia en la Empresa. Análisis y Control de los Costes de Agencia*, ICAC, Madrid.
- GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD, GASB (1987): *Objectives of Financial Reporting*, Concepts Statement, No. 1, GASB, Norwalk.
- _____ (1994): *Service Efforts and Accomplishments Reporting*, Concepts Statement No. 2, GASB, Norwalk.
- GREEN, C. B. (1987): "The Use and Usefulness of Governmental Financial Reports: the Perspective of Citizen-taxpayer Organizations", *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, vol. 3 (part. B), p. 189-213.
- HOPWOOD, A. (1974): *Accounting and Human Behavior*, Haymarket Publishing Limited, Great Britain.
- IJIRI, Y. (1983): "On the accountability-based conceptual framework of accounting", *Journal of Accounting and Public Policy*, vol. 2, p. 75-81.
- INGRAM, R. W. y COPELAND, R. M. (1981): "Municipal Accounting Information and Voting Behavior", *The Accounting Review*, vol. 56, No. 4, p. 830-843.
- _____ ; RAMAN, K. K. y WILSON, E. R. (1989): "The Information in Governmental Annual Reports: a Contemporaneous Price Reaction Approach", *The Accounting Review*, vol. 64, No. 2, p. 250-268.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, IFAC (1991): *Financial Reporting by National Governments*, IFAC, New York.
- INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, IGAE (1991): *Principios Contables Públicos*, Documento No. 1, IGAE, Madrid.
- IVES, M. (1987): "Accountability and Governmental Financial Reporting", *Journal of Accountancy*, October, p. 130-134.
- JENSEN, M. C. (1983): "Organization Theory and Methodology", *The Accounting Review*, vol. 58, No. 2, April, p. 319-339.
- _____ y MECKLING, W. H. (1976): "Theory of Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure", *Journal of Financial Economics*, vol. 3, No.4, p. 305-360.
- _____ y _____ (1994): "The Nature of Man", *Journal of Applied Corporate Finance*, vol. 7, No. 2, p. 4-19.
- JONES, R y PENDLEBURY, M. (1996): *Public Sector Accounting* (4ª ed.), Pitman Publishing, London.
- KARVELIS, L. J. (1987): "The Use and Usefulness of Governmental Financial Reports: the Perspective of Municipal Investors", *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, vol. 3 (Part B), p. 175-188.
- LÓPEZ DÍAZ, A. y PABLOS RODRÍGUEZ, J. L. (2000): "Responsabilidad y rendición de cuentas en el modelo contable público", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, No. 106, p. 36-58.
- MILGROM, P. y ROBERTS, J. (1993): *Economía, Organización y Gestión de la Empresa*, Ariel Economía, Barcelona.
- MONTESINOS JULVE, V.; VELA BARGUES, J. M. y BENITO LÓPEZ, B. (2001): "Accounting and Financial Reporting in Spanish Regional Governments: Exploring Similarities and Differences", en Aad Bac (ed.), *International Comparative Issues in Government Accounting. The Similarities and Differences between Central Government Accounting and Local Government Accounting within or between Countries*, Kluwer Academic Publishers, Boston, p. 195-203.

NATIONAL COUNCIL ON GOVERNMENTAL ACCOUNTING, NCGA (1983): *Objectives of Accounting and Financial Reporting for Governmental Units*, Concepts Statement No. 1, NCGA, Chicago.

OCAÑA PÉREZ DE TUDELA, C. y SALAS FUMÁS, V. (1983): "La Teoría de la Agencia. Aplicaciones a las empresas públicas españolas", *Cuadernos Económicos del ICE*, No. 22-23, p. 157-182.

ORDRE DES EXPERTS COMPTABLES, OEC (1990): *Réforme de la Comptabilité Communale. Livre Blanc de l'Ordre des Experts Comptables*, Malesherbes, Paris.

RATCLIFFE, T. E. (1979): "Financial Reporting Framework for Accounting in the Public Sector", *The Government Accountants Journal*, Summer, p. 44-52.

STEWART, J. (1984): "The Role of Information in Public Accountability", in Hopwood, A. and Tomkins, C. (Ed), *Issues in Public Sector Accounting*, Philip Allan, Oxford, p. 13-34.

VELA BARGUES, J. M. (1992): *Concepto y Principios de Contabilidad Pública*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid.

WALKER, B. y DAVIS, H. (1999): "Perspectives on Contractual Relationships and the Move to Best Value in Local Authorities", *Local Government Studies*, vol. 25, No. 2, p. 16-37.

WALLACE, W. A. (1987): "Agency Theory and Governmental and Nonprofit Sector Research", *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, vol. 3 (Part B), p. 51-70.

WARD, J. G. (1987): "The Use and Usefulness of Governmental Financial Reports: the Perspective of Public Sector Labor Unions", *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, vol. 3 (Part B), p. 215-226.

WATTS, R. L. y ZIMMERMAN, J. L. (1986): *Positive Accounting Theory*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, New Jersey.

WILLIANSO, O. (1975): *Markets and Hierarchies: Analysis and Antitrust Implications*, Free Press, New York.

ZIMMERMAN, J. L. (1977): "The Municipal Accounting Maze: an Analysis of Political Incentives", *Journal of Accounting Research*, vol. 15, supplement, p. 107-144.