

**IDENTIFICACIÓN DE LOS USUARIOS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE EN LA
ADMINISTRACIÓN LOCAL MEDIANTE UN ENFOQUE DE AGENCIA
(The users of accounting reporting in local governments: an agency approach)**

Ana Cárcaba García

Profesora Asociada de Economía Financiera y Contabilidad
UNIVERSIDAD DE OVIEDO

Universidad de Oviedo
Dpto. de Administración de Empresas y Contabilidad
Avenida del Cristo, s/n
33071 Oviedo (Asturias)
Tlfo.: 98-510 49 82
Fax: 98-510 37 08
e-mail: acarcaba@econo.uniovi.es

RESUMEN

El adecuado desarrollo de un sistema de información requiere el estudio previo de las personas a quienes va dirigido, sus necesidades y el uso que hacen de la información que se les proporciona. A través de este artículo se identifican 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. Según esta teoría, el empleo del sistema de información contable se interpreta como un mecanismo de control y garantía del cumplimiento contractual, con un papel destacado en la mayoría de las relaciones de agencia que tienen lugar en una entidad. El análisis de tales relaciones en el ámbito público local permite establecer ocho categorías de usuarios de la información contable, a la vez que hace posible el reconocimiento de sus principales necesidades de información.

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

ABSTRACT

A proper development of an information system needs a previous analysis of the information requirements of the persons and institutions that will make use of it. This paper identifies the main users of local government accounting reporting, using an agency approach. Positive agency theory interprets the accounting information system as a monitoring and bonding mechanism that fulfils an essential contractual role. Based on the analysis of the agency relationships in the local setting, we propose eight categories of users interested in governmental accounting information. In turn, the analysis evidences their main information needs.

Key words: governmental accounting, users, agency theory.

Fecha de elaboración: junio de 2000

IDENTIFICACIÓN DE LOS USUARIOS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE EN LA ADMINISTRACIÓN LOCAL MEDIANTE UN ENFOQUE DE AGENCIA

INDICE

- 1. INTRODUCCIÓN**
- 2. LOS USUARIOS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA: ANTECEDENTES**
- 3. EL PAPEL CONTRACTUAL DE LA INFORMACIÓN CONTABLE**
- 4. RELACIONES DE AGENCIA EN EL ÁMBITO DE LA ADMINISTRACIÓN LOCAL. TIPOLOGÍA DE USUARIOS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE**
- 5. CONCLUSIONES**
- 6. BIBLIOGRAFÍA**

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 a través de la elaboración de ocho documentos sobre Principios Contables Públicos¹, supone el predominio de las opiniones que juzgan suficientemente relevantes las diferencias entre entidades lucrativas y no lucrativas como para justificar la elaboración de dos marcos conceptuales diferentes. Sin embargo, ello no impide que la tarea abordada en el sector público se beneficie de la experiencia lograda en el ámbito privado, cuyo marco conceptual se ha fundamentado en las necesidades de los usuarios de la información. 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, pfo. 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. En el ámbito público se ha constatado la existencia de un mayor número de usuarios que en el terreno empresarial, siendo sus necesidades de información de distinta índole.

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

¹ Labor que está siendo continuada por el Grupo de Trabajo de la Comisión de Contabilidad y Administración del Sector Público –creada en el seno de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA)–, el cual se encuentra trabajando en la actualidad en la elaboración del Documento titulado "Marco Conceptual de la Contabilidad y Administración del Sector Público".

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.

A lo largo de este trabajo se 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 un 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 la desviación de las partes del comportamiento ideal.

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 finalmente identificar los principales grupos de usuarios de la información contable en la Administración Local, así como sus necesidades de información.

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.

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. El Cuadro 1 recoge los trabajos más relevantes en este terreno. 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.

CUADRO 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 nº 1: Objectives of Accounting and Financial Reporting for Governmental Units	NCGA
1985	The Needs of Users of Governmental Financial Reports	GASB
1987	Concepts Statement nº 1: Objectives of Financial Reporting	GASB
1990	Livre Blanc "Reforme de la Comptabilité Communale"	OEC
1990	Statement of Accounting Concepts nº 2: Objective of General Purpose Financial Reporting	AARF
1990	Public Sector Accounting Statement nº 6: Local Government Financial Statements. Objectives and General Principles	CICA
1991	Financial Reporting by National Governments	IFAC
1991	Documento nº 1: Principios Contables Públicos	IGAE

En la década de los setenta surgen los primeros estudios que en los que se lleva a cabo la identificación de los usuarios de la información contable pública, impulsados por organismos tales 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 evidente en el estudio realizado por Anthony (1978) a petición del FASB, destinado a identificar los

objetivos que han de alcanzar los estados financieros de las entidades no lucrativas (entre las que se incluyen las unidades gubernamentales). En este trabajo tan sólo 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 las necesidades de tales usuarios 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 control. 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 a su actuación (Jones y Pendlebury, 1996, p. 118).

Los trabajos del GASB (1985, 1987) ofrecen una clasificación más sintética, en la que se pretende poner de manifiesto las características comunes entre los distintos usuarios más que las diferencias existentes entre ellos. Así, se distingue únicamente entre tres tipos de usuarios externos de la información contable pública (ciudadanos en general, cuerpos legislativos y de control, e inversores y acreedores) y un grupo a nivel interno (gestores o poder ejecutivo).

Los principales organismos normalizadores de países como Francia, Australia o Canadá también han emitido diversos pronunciamientos donde se ofrecen clasificaciones más o menos detalladas de las personas interesadas en la información financiera elaborada en el sector público. En el caso de Canadá, el CICA (1990) se ha encargado de realizar esta tarea, estableciendo cinco grupos de usuarios: público en general, políticos, legisladores, inversores y analistas. Según este documento, los estados financieros deben cubrir los intereses informativos de dichos colectivos, si bien admite la necesidad de combinar su contenido con la información recogida en otro tipo de informes.

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 reunidos 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:

- órganos de representación política, es decir, las asambleas legislativas elegidas por sufragio universal en cada uno de los niveles en que se estructura la organización territorial del Estado,
- órganos de gestión, encargados de las distintas administraciones públicas tanto en los niveles político-administrativos como en los niveles puramente de gestión,
- órganos de dirección y gestión de las sociedades y empresas públicas,
- órganos de control externo y órganos encargados del control interno, y
- entidades privadas, asociaciones y ciudadanos interesados en la 'res publica'.

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 una descripción más detallada de los principales grupos interesados en la marcha de las entidades que conforman el sector público local, en los siguientes apartados se aborda el estudio de este tema desde la perspectiva de la *teoría positiva de la agencia*. Como queda reflejado en los siguientes epígrafes, el estudio 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.

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 decisorio (Jensen y Meckling, 1976). La teoría positiva 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 el inevitable conflicto de intereses que surge en las relaciones entre principal y agente, como consecuencia de la delegación del poder de decisión. Este enfoque puede considerarse heredado del trabajo 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.

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 el intercambio 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. De igual modo, la existencia de asimetría informativa después de contratar da lugar a problemas de riesgo moral.

FIGURA 1.- CLASIFICACIÓN DE LOS PROBLEMAS CONTRACTUALES EN FUNCIÓN DE LA DISPONIBILIDAD DE INFORMACIÓN



Fuente: Arruñada (1998, p. 138)

La *selección adversa* es un problema que afecta negativamente a la relación entre principal y agente con anterioridad a la firma del contrato. 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 la realización de ofertas contractuales que únicamente son aceptadas por aquéllos que presentan las características ocultas más desfavorables (los mejores agentes son expulsados del mercado). Los problemas de *riesgo moral* surgen como consecuencia de asimetrías informativas tras la firma del contrato. El riesgo moral es una forma de oportunismo postcontractual que aparece cuando las acciones requeridas o

deseadas bajo un contrato no son fáciles 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).

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 se derivan de las actividades de salvaguardia contractual no directamente productivas, orientadas a ajustar los intereses de las partes, de modo que se reduzcan los conflictos y las conductas oportunistas. Los costes de agencia 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. Sin embargo, esto no significa que quien efectúe el desembolso sea necesariamente la parte que soporte el coste. De hecho, podría afirmarse que éste recae sobre ambas partes, es decir, sobre la propia relación contractual.

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. Puesto que alcanzar un cumplimiento perfecto del contrato exigiría incurrir en costes de formalización, control y garantía excesivamente altos, a partir de cierto punto no resulta rentable intentar reducir el importe de dicha pérdida mediante el incremento de los restantes costes de agencia. El objetivo es pues minimizar el montante global de los costes de agencia y no la pérdida residual, dada la sustituibilidad existente entre los diferentes costes de agencia.

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 compromiso 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 en 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, 1991, p. 253).

Watts y Zimmerman (1986, p. 196) 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 son empleadas por el principal para condicionar positivamente el comportamiento del agente, de modo que éste se mantenga dentro de los términos estipulados en el contrato. Del mismo modo, estos datos también resultan de utilidad al agente para comprobar la capacidad del principal de atender el compromiso de pago asumido.

Tal cometido resulta todavía más necesario en el ámbito público, donde la información financiera es considerada la herramienta fundamental con la que cuentan los gobiernos para demostrar los diferentes aspectos vinculados al terreno de la responsabilidad (*accountability*). Si tradicionalmente la misión de los datos contables se ha visto vinculada al control de la legalidad en la actuación de las organizaciones públicas, en la actualidad se considera inevitable profundizar aún más en este aspecto, de forma que la mayor parte de

los pronunciamientos contables plantean la necesidad de abarcar los conceptos más amplios de responsabilidad política y financiera en la gestión de los recursos².

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. Watts y Zimmerman (1986, p. 197) 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.

En cualquier caso, parece claro que el examen de la información contable mediante el empleo de distintas técnicas de análisis resulta de utilidad en el desarrollo de las relaciones de agencia presentes en cualquier organización. El análisis facilita la comprensión de la información, posibilitando a los distintos grupos de interés la evaluación de la situación económica y financiera de la entidad, como paso previo a la emisión de juicios y toma de decisiones.

4. RELACIONES DE AGENCIA EN EL ÁMBITO DE LA ADMINISTRACIÓN LOCAL. TIPOLOGÍA DE USUARIOS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE

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, centrandó su estudio en la relación de agencia que surge entre el gobierno (principal) y los directivos de la empresa (agentes). Los problemas originados en el seno de esta relación 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

² Una descripción detallada de estos conceptos puede verse en López y Pablos (1998).

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 comportamientos (Ocaña y Salas, 1983, p. 169). Es evidente el paralelismo existente entre este problema y el que se genera en la 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, para servicios directivos y de control empresarial– como mecanismos de control externo.

En una entidad 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).

La delegación de tareas implica la transferencia de derechos de decisión, convirtiendo 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 poder. 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 del fraude fiscal o defraudación tributaria.

De acuerdo con las consideraciones anteriores, el ciudadano –en su triple vertiente de contribuyente, receptor de servicios/consumidor y votante– ha de ser considerado un usuario de la información contable pública. Configurado como un mecanismo de control, el sistema contable permite al gobierno rendir cuentas acerca de su actuación, justificando el destino de los recursos recibidos. 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. Los resultados del estudio de Ingram y Copeland (1981) 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.

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*), sino también a las empresas, receptoras de servicios y oferentes de recursos a la entidad local. 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 complejidad.

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.

Por su parte, 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, buscando generar oportunidades económicas en las entidades con bajos niveles de renta y elevadas tasas de desempleo (Campbell, 1990, p. 93).

No obstante, no debe olvidarse que se trata de un grupo de usuarios que responde a intereses políticos, por lo que los resultados del análisis pueden convertirse en un instrumento de propaganda que sirve para justificar no sólo las decisiones adoptadas en el pasado, sino también potenciales acciones futuras que podrían calificarse de impopulares. Así, cada vez es más frecuente la realización de estudios acerca de la situación financiera municipal, cuyo propósito es respaldar un incremento de los tributos recaudados en la entidad mediante la modificación de las ordenanzas municipales.

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 provoca la existencia de muchos otros grupos de interés a los que debe dirigirse la información contable pública. Para facilitar su identificación, en la Figura 2 se representan gráficamente los distintos 'grupos de interés' presentes en una entidad local y, por tanto, destinatarios de la información contable³.

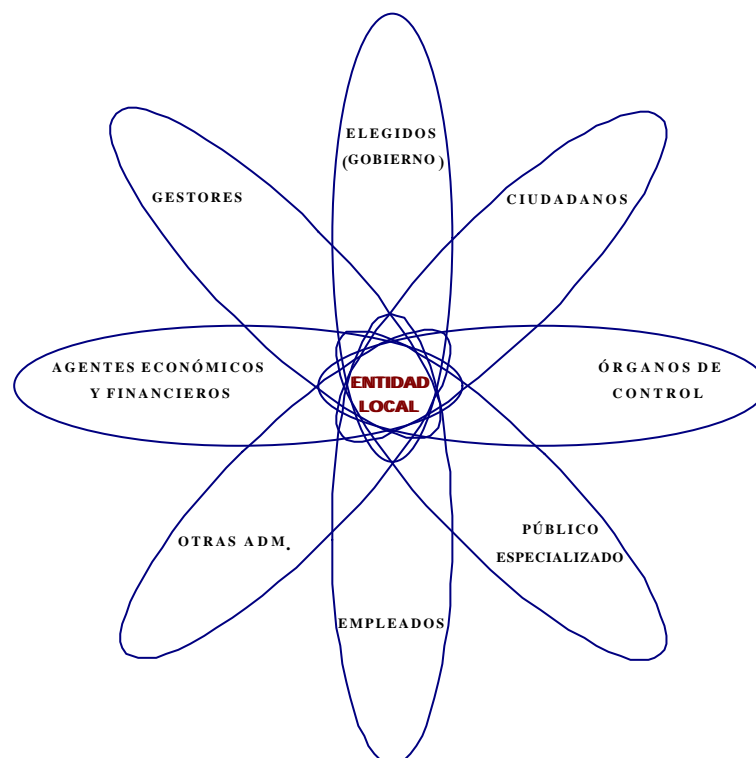


FIGURA 2.- LA ENTIDAD LOCAL COMO COALICIÓN DE PARTICIPANTES
(ADAPTADO DE DOUMA Y SCHREUDER, 1998)

³ Esta forma de representar a la entidad local como una coalición de grupos de interés se basa en la 'teoría del comportamiento de la empresa' (*behavioral theory of the firm*) de Cyert y March (1963).

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. La evidencia demuestra la escasa cantidad de información que es demandada por parte de los ciudadanos respecto a la actuación local. Zimmerman (1977, p. 123) justifica este hecho desde la teoría de la agencia, aludiendo a la falta de incentivos derivada de la escasa participación de cada individuo en los derechos de propiedad de los bienes públicos. 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 ante la inexistencia de grupos de presión integrados por ciudadanos que canalicen las demandas de información contable pública⁴.

No obstante, ello no implica la ausencia de control sobre la entidad local, dado que éste se ejerce a través de diversos mecanismos entre los que se incluyen los órganos de control, convirtiéndose bajo esta perspectiva en intermediarios entre el ciudadano 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 RD de 19 junio 1924, por el que se crea el Tribunal Supremo de la Hacienda Pública, establece en su art. 18.º 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, previo a la realización de gastos e ingresos y un requisito más de la legalidad de los mismos, incumple uno de los requisitos básicos exigidos a un sistema de control: separación entre control y gestión. El control interno es desarrollado por una unidad del propio organismo y se

⁴ 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 estadounidense que demanda información de la Administración Local con el fin de apreciar los niveles de recaudación, el destino de los recursos y los servicios prestados (Green, 1978).

configura como un elemento de la propia gestión. Además, los órganos de control interno tienen asignada la tarea de la contabilidad del organismo. 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 (jefe de administración, jefe de contabilidad, jefe de planificación presupuestaria), 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. Probablemente el interés de este grupo por mantener su puesto en la entidad sea superior al de cualquier directivo del sector privado⁵, por lo que debe tenerse en cuenta su disposición a ofrecer a través de los datos contables una imagen positiva de su actuación.

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 gobierno un mecanismo de control cuyo empleo puede ser asistido por el trabajo de la Comisión Especial de Cuentas. 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, presupuestarias y extrapresupuestarias, 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 que finalmente será manejada por el gobierno local.

⁵ Beato y Escribano (1981, p. 32) ponen de manifiesto este hecho al señalar la restrictiva movilidad hacia empresas del sector privado del personal directivo de las empresas públicas. La razón aducida por estos autores es la diferencia de cualificaciones y competencias que se exigen en los dos ámbitos.

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), 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. [...] También necesita información para conocer si la legalidad está o no cumpliéndose"*. De igual forma, el Estado y las Comunidades Autónomas 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 intergubernamentales⁶. En este grupo de usuarios debe entenderse incluida la Unión Europea, cuyo papel en la vida pública cobra una importancia cada vez mayor.

⁶ Una revisión crítica de las bases legales de las transferencias a los municipios puede verse en Suárez (1992).

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 sindicatos en el proceso 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.

5. CONCLUSIONES

Pese a que, en sus orígenes, la teoría de la agencia pretende dar respuesta a los problemas derivados de la separación entre propiedad y control propia de las Sociedades Anónimas, sus planteamientos pueden ser aplicados a organizaciones de muy diversa naturaleza. No obstante, la aplicación del marco teórico que proporciona la teoría de la agencia a entidades de carácter público exige tener en cuenta la existencia de varios aspectos distintivos en relación con el entorno privado. En este sentido, cabe destacar el escaso impacto del control externo que ejerce el mercado sobre la actuación de oferente/gestor 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 permitido identificar múltiples colectivos vinculados entre sí mediante relaciones económico-contractuales, interesados todos ellos 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 información financiera elaborada por la entidad en busca de un mecanismo de control que facilite la vigilancia y fiscalización de las relaciones de agencia, que condicione

positivamente la conducta del agente de cada relación, permitiéndole a su vez generar señales positivas acerca de su actuación.

En el desarrollo de la relación de agencia existente entre el ciudadano y el gobierno de la entidad, la información contable proporciona al ciudadano un instrumento de control sobre la conducta 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. En esta relación de agencia, el ciudadano desea obtener información que le permite valorar la responsabilidad y la actuación del gobierno, mediante el análisis del nivel de gasto público, la presión fiscal, el nivel de endeudamiento o el peso de las inversiones. Por su parte, la información que maneje el gobernante debe permitirle 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.

La escasa participación de cada individuo en la propiedad de los bienes públicos hace que el control ejercido por este colectivo sea escaso. Se produce un fenómeno típico de acción colectiva (*free rider*) en el que cada individuo prefiere que controlen los demás, de manera que el control es delegado en los órganos de control para que sea efectivo. 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.

La delegación de la gestión de los servicios hace surgir una relación de agencia entre el órgano político y los distintos órganos gestores, en virtud de la cual éstos se mostrarán interesados en conocer los resultados de su gestión. Por su parte, el poder político recurrirá a la información contable para supervisar el comportamiento del directivo, al tiempo que pretende sirva como un incentivo implícito que influya positivamente en su conducta.

El estudio de las relaciones de agencia presentes en una entidad local ha posibilitado la identificación de otros grupos de usuarios de la información contable pública, como son los agentes económicos y financieros (preocupados por conocer la capacidad de la entidad para satisfacer sus compromisos), otras Administraciones (en especial, aquéllas que aportan recursos al ente local), los empleados públicos y el público especializado, interesado en manejar información elaborada con rigor y minuciosidad.

6. BIBLIOGRAFÍA

- ALCHIAN, A.A. Y DEMSETZ, H. (1972): "Production, information costs, and economic organization", *American Economic Review*, vol. LXII, nº 5, pp. 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. XLVII, supplement, pp. 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.
- AUSTRALIAN ACCOUNTING RESEARCH FOUNDATION, AARF (1990): *Objective of General Purpose Financial Reporting*, Statement of Accounting Concepts nº 2, AARF, Caulfield.
- BEATO P. Y ESCRIBANO, C. (1981): "El comportamiento de la empresa pública en economías mixtas", *Cuadernos Económicos de ICE*, nº 18, pp. 25-44.
- BERLE, A.A. Y MEANS, G.C. (1932): *The Modern Corporation and Private Property*, Commerce Clearing House, New York.
- CAMPBELL, H.S. (1990): "Comparative fiscal analysis for counties", *Public Budgeting and Finance*, nº 10, summer, pp. 88-95.
- CANADIAN INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS, CICA (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, pp. 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. V, nº 2, pp. 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. I y II, 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.
- GAGO RODRÍGUEZ, S. (1991): *La Relación de Agencia en la Empresa. Análisis y Control de los Costes de Agencia*, Tesis Doctoral, Santiago de Compostela.
- GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD, GASB (1985): *The Needs of Users of Governmental Financial Reports*, A Research Study, GASB, Norwalk.
- GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD, GASB (1987): *Objectives of Financial Reporting*, Concepts Statement nº 1, GASB, Norwalk.
- GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD, GASB (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. III (part. B), pp. 189-213.
- HOPWOOD, A. (1974): *Accounting and Human Behavior*, Haymarket Publishing Limited, Great Britain.
- INGRAM, R.W. Y COPELAND, R.M. (1981): "Municipal accounting information and voting behavior", *The Accounting Review*, vol. LVI, nº 4, pp. 830-843.
- INGRAM, R.W.; RAMAN, K.K. Y WILSON, E.R. (1989): "The information in Governmental Annual Reports: a contemporaneous price reaction approach", *The Accounting Review*, vol. LIV, nº 2, pp. 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.
- JENSEN, M.C. Y MECKLING, W.H. (1976): "Theory of firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure", *Journal of Financial Economics*, vol. III, nº 4, pp. 305-360.
- 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. III (Part B), pp. 175-188.
- LÓPEZ DÍAZ, A. Y PABLOS RODRÍGUEZ, J.L. (1998): "Los estados financieros consolidados de las entidades públicas", *I Jornada de Trabajo sobre Consolidación Contable ASEPUC*, Murcia, marzo, pp. 259-297.

- MILGROM, P. Y ROBERTS, J. (1993): *Economía, Organización y Gestión de la Empresa*, Ariel Economía, Barcelona.
- NATIONAL COUNCIL ON GOVERNMENTAL ACCOUNTING, NCGA (1983): *Objectives of Accounting and Financial Reporting for Governmental Units*, Concepts Statement nº 1, NCGA, Chicago.
- ORDRE DES EXPERTS COMPTABLES, OEC (1990): *Réforme de la Comptabilité Communale. Livre Blanc de l'Ordre des Experts Comptables*, Malesherbes, Paris.
- 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, pp. 157-182.
- RATCLIFFE, T.E. (1979): "Financial reporting framework for accounting in the Public Sector", *The Government Accountants Journal*, summer, pp. 44-52.
- SUÁREZ PANDIELLO, J. (1992): "Diez años de transferencias para financiar a los municipios", *Presupuesto y Gasto Público*, nº 8, pp. 89-100.
- 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. XXV, nº 2, pp. 16-37.
- 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. III (Part B), pp. 215-226.
- WATTS, R.L. Y ZIMMERMAN, J.L. (1986): *Positive Accounting Theory*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, New Jersey.
- ZIMMERMAN, J.L. (1977): "The municipal accounting maze: an analysis of political incentives", *Journal of Accounting Research*, vol. XV, supplement, pp. 107-144.