



fedea

Fundación de
Estudios de
Economía Aplicada

**La indeterminación del perímetro de
consolidación en la información
presupuestaria suministrada por las
Comunidades Autónomas: Un problema
de diversidad de criterios**

José María de Benito Aramburu

Javier Pérez García

Universidad de Alcalá

**Colección Estudios Económicos
01-2013**

ISSN 1988-785X
www.fedea.es

La indeterminación del perímetro de consolidación en la información presupuestaria suministrada por las Comunidades Autónomas: Un problema de diversidad de criterios.

José María de Benito Aramburu

Javier Pérez García

Universidad de Alcalá

Resumen

Con este trabajo se pretende poner de manifiesto las dificultades que plantea al usuario de la información financiera de las Comunidades Autónomas, el análisis e interpretación de su situación financiera derivadas, principalmente, de la diversidad de criterios existente en la determinación del perímetro de la consolidación, sobre todo en lo relativo a la inclusión o exclusión de los entes dependientes y, en consecuencia entre otros factores, de su endeudamiento.

En nuestra opinión, se hace necesaria la convergencia hacia un marco normativo común, que sirva de guía en la elaboración de la información financiera consolidada con criterios similares a los previstos en la normativa aplicable para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito privado. De lo contrario, y en términos prácticos, la realización de un análisis comparativo de las distintas ejecuciones presupuestarias, que nos permita conocer la realidad del déficit público directamente inferido de sus presupuestos, así como la cifra de deuda financiera y con proveedores que lo sustenta, seguirá siendo una quimera inalcanzable.

Palabras clave: Comunidades Autónomas, análisis de la información financiera, marco conceptual, consolidación, presupuestos, diversidad de criterios

Abstract

This paper has the objective of explaining the difficulties experienced by a user of the financial information of the Autonomous Communities, the analysis and interpretation of their financial situation, principally due to the criteria diversity in the consolidation perimeter determination, mainly including, or excluding, dependent entities and, consequently, their leverage.

In our opinion, it is necessary to develop a common conceptual framework which would serve as a guide in the elaboration of the consolidated financial information with similar criteria to elaborate the consolidated financial statements in private companies. If this action is not taken, in practical terms the comparative analysis of the different budgets, to allow us to know the realistic public deficit directly inferred in their budgets, as well as the financial debt, and the debts to supporting providers, will continue to be unachievable.

Key words: Autonomous Communities, financial information analysis, framework, consolidation, budgets, criteria diversity

INTRODUCCIÓN: OBJETIVOS Y METODOLOGÍA

Considerando las características cualitativas que debe reunir la información financiera suministrada por los organismos públicos, reflejadas en el Marco Conceptual de la contabilidad pública, cabría pensar que dicha información debería ser, no sólo comprensible para los usuarios de la misma, sino también relevante –de tal forma que sea útil para tomar decisiones–, fiable –libre de sesgos, prejuicios y errores– y, finalmente, comparable –no sólo atendiendo a un criterio temporal sino posibilitando también la comparación entre entidades similares. En este sentido, y a los efectos de este trabajo, cabría plantearse si la información financiera suministrada por las distintas Comunidades Autónomas es comparable, con el fin de evaluar su situación financiera y la ejecución del presupuesto de la entidad contable en términos relativos. Lamentablemente la respuesta, debido entre otros aspectos a la diversidad existente, no puede ser afirmativa, incrementado sobremanera la incertidumbre en la toma de decisiones y, en última instancia, perjudicando a los propios entes autonómicos que verán mermada su capacidad de acceso al crédito. En nuestra opinión, y para cualquier tipo de entidad, suministrar una información clara, relevante, fiable y comparable no solo ayuda a los usuarios a tomar sus decisiones reduciendo la incertidumbre, y en consecuencia, el riesgo asumido sino que también beneficia a la propia entidad que informa.

En este trabajo, aún reconociendo que la diversidad existente en la normativa presupuestaria de las distintas Comunidades Autónomas (en adelante CC.AA.) constituye actualmente un problema añadido que dificulta enormemente la interpretación de la información financiera –tema ya tratado por los autores en otros trabajos –, queremos poner el foco en otro problema, no menos importante, como es la diversidad de criterios existente en estas administraciones para determinar el ámbito subjetivo del perímetro de consolidación. Este hecho provoca que el usuario de la información pierda la visión integral de variables clave tales como el endeudamiento real asumido al estar atribuido, en algunos casos, a nombre de entes o empresas públicas no incluidas en el perímetro de la consolidación. Si tal fuera el caso, no cabe duda que la información suministrada por las comunidades no sería completa ni, en consecuencia, relevante para el usuario final.

En relación a la metodología seguida en este trabajo, conviene resaltar que el objetivo último se concreta en identificar los factores determinantes que conducen a la falta de comparabilidad de los presupuestos de estas administraciones territoriales y sus efectos en el análisis de la información. Para ello, partimos de dos hipótesis básicas que trataremos de contrastar:

- a) Existen singularidades en la normativa de algunas CC.AA que imposibilitan realizar un estudio comparativo de los ejercicios presupuestarios.
- b) La indeterminación del perímetro de consolidación hace que la información suministrada no sea completa y, en consecuencia, tampoco relevante para el usuario.

En el presente artículo nos centraremos en el apartado b), habiendo sido las cuestiones referentes a la dispersión normativa ya tratadas en otros trabajos de los autores.

La realización de este estudio ha supuesto manejar la información presupuestaria del conjunto de las autonomías. En este sentido, la muestra obtenida objeto de análisis

corresponde al universo completo -100% de la información presupuestaria y análisis de la normativa de las 17 regiones-, mostrándose las conclusiones finales al término de éste documento.

En suma, en el presente artículo se plantean de forma pormenorizada los principales problemas detectados derivados de la determinación del perímetro de consolidación presupuestaria, para terminar ofreciendo un conjunto de propuestas de mejora que contribuyan a reducir el riesgo en las decisiones de los usuarios.

No quisiéramos finalizar esta introducción sin resaltar la especial relevancia derivada de la dificultad que plantea la comparación de los presupuestos de las distintas CC.AA. en un contexto de crisis económica como el actual, caracterizado, entre otros aspectos, por el espectacular crecimiento del endeudamiento del conjunto de las administraciones públicas y, en particular, del asumido por las CC.AA.¹. En los GRÁFICOS 1 y 2 se muestra, por una parte, la evolución del nivel de endeudamiento del conjunto de las CC.AA. –tanto en valores absolutos como en términos relativos sobre el PIB–, y, por otra, y en adición a éste, la evolución de la deuda asumida por empresas públicas propiedad de estas administraciones territoriales no incluidas en el sector Administraciones Públicas, mercantiles creadas en algunos casos como medio para acceder a una mayor financiación al no consolidar con los presupuestos².

Observando los GRÁFICOS 1 y 2, y atendiendo exclusivamente a la evolución del endeudamiento, cabe destacar que en el tercer trimestre de 2012 el conjunto de las autonomías aumentaron su volumen de deuda hasta alcanzar los 167.460 millones de euros –duplicando prácticamente el asumido en 2008–, lo que supuso un incremento superior al 18% con respecto a idéntico periodo del año anterior -muy por encima de la variación del endeudamiento de la Administración Central que crece en un 11,8% en ese periodo-. Asimismo, en términos de deuda/PIB, las CC.AA. han ido incrementando el ratio a razón de dos puntos porcentuales cada año desde el 6,7% de 2008, hasta alcanzar el 15,9% del PIB en el tercer trimestre de 2012.

¹ Nota: la deuda de las administraciones públicas españolas se publica trimestralmente en el Boletín Estadístico del Banco de España, con un desfase de tres meses respecto de los cierres que informan. Es decir, las cifras correspondientes al cierre de diciembre se publican en marzo, los de marzo en julio, y así sucesivamente. Existe a disposición de los interesados un histórico de la publicación desde 1999 para su consulta en el siguiente enlace:

http://www.bde.es/bde/es/secciones/informes/boletines/Boletin_economic/anoactual/

² Sólo consolida la deuda de las empresas dependientes en los supuestos previstos en el Protocolo de Déficit Excesivo, como puede ser el contar con un aval expreso de la administración.

GRÁFICO 1. Deuda de las CC.AA. y sus empresas dependientes

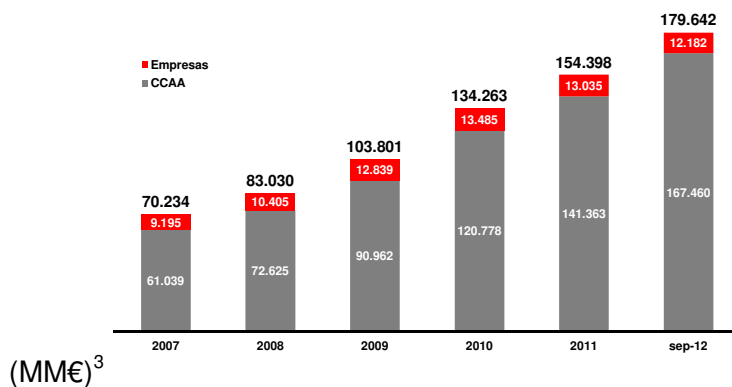
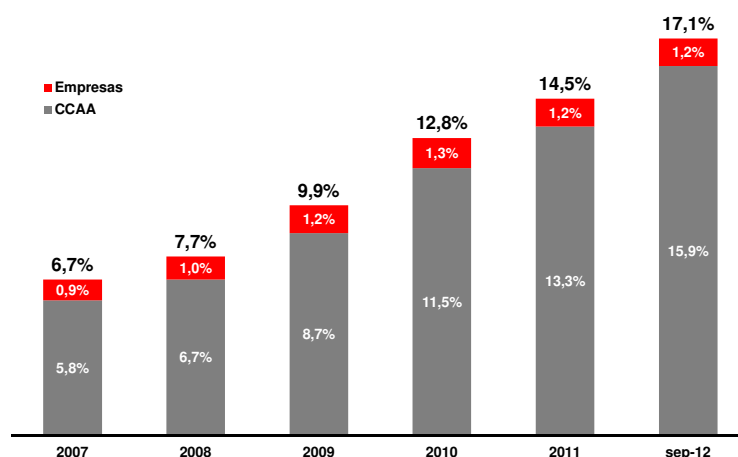


GRÁFICO 2. Deuda de las CC.AA. y sus empresas dependientes (% sobre PIB).⁴



A este volumen de deuda debe añadirse el no computable asumido por las empresas dependientes que, como puede observarse en el GRÁFICO 1, han pasado de 9.195 millones de euros en 2007 a un máximo de 13.485 en 2011, descendiendo a 12.182 en el tercer trimestre de 2012 –de los que más de la mitad (6.184 MM €) corresponden a Cataluña-. Tal y como se reseña en el GRAFICO 2, en términos de PIB la deuda de las empresas públicas controladas por las CC.AA. pasó de representar un 0,9% en 2007, al 1,3% en 2010, ajustándose ligeramente a un 1,2% en 2011 y 2012, que sumada al importe alcanzado por el conjunto de las 17 regiones supuso un nivel de deuda/PIB del 17,1%, frente al 6,7% al comienzo de la crisis actual, en el ejercicio 2007.

Deberemos advertir que la bajada de las cifras de empresas no se debe exclusivamente a la amortización natural de los contratos, sino que buena parte se explica por el hecho de su recalificación por la Intervención General del Estado, al considerarlas como consolidables con sus administraciones respectivas. No obstante lo anterior, tendremos que tener en cuenta que, a la hora de comparar los informes que publica el Banco de España, las series temporales de deuda se recalculan teniendo en cuenta los perímetros de consolidación a la fecha de elaboración del

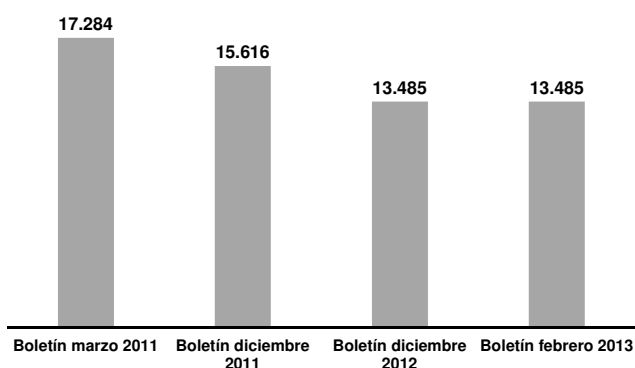
³ Fuente: Banco de España, "Boletín Estadístico". Madrid, diciembre 2012. Disponible en <http://www.bde.es>.

⁴ Fuente: Banco de España, "Boletín Estadístico". Op. Cit.

informe. De esa manera, si una empresa tiene una deuda a diciembre de 2011, y ese ente en 2012 se consolida, el informe de la deuda por años se recalcula como si hubiera tenido la consideración de consolidable desde que arrancó la operación financiera, por lo que desaparecerá del importe de deuda de empresas y se adicionará al consolidado.

Para aclarar mejor este hecho en el GRÁFICO N 3 se muestra la deuda de empresas a 31-12-2010 que se publican en los cuadros 13.11 de los Boletines Estadísticos correspondientes a las fechas que se detallan. Como puede verse, entre 2011 y 2012, en los diferentes documentos se informan de cifras distintas referidas a la misma fecha (diciembre 2010), estabilizándose el importe en 2013. Estas diferencias, -3.799 MM € entre marzo 2011 y diciembre 2012, se deben precisamente a reclasificaciones de entes.

GRÁFICO 3. Deuda de empresas de CC.AA. a 31-12-2010 según Boletines Estadísticos del Banco de España.⁵



EN BUSQUEDA DE LA COMPARABILIDAD: DETERMINACION DEL PERIMETRO DE CONSOLIDACIÓN

La primera dificultad con la que nos encontramos a la hora de analizar los presupuestos de las administraciones públicas, en general, y de las CC.AA. en particular, es delimitar las personas jurídicas que los componen.

A fin de reflejar la magnitud del fenómeno, basta señalar que a 1-1-2012 existían 2.326 entes dependientes de las CC.AA. (véase CUADRO 1 que corresponde a las categorías que se detallan en el CUADRO 2). A 1 de julio de 2012 la cifra habría bajado hasta los 2.206 entes instrumentales (no hay datos oficiales sobre la división según su naturaleza a esa fecha). Deberemos aclarar que en la cifra anterior se incluyen la información referente a las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla, que han sido incluidas el Ministerio las incluye a estos efectos.

⁵ Fuentes: Banco de España, "Boletín Estadístico" marzo 2011, diciembre 2011, diciembre 2012 y febrero 2013, cuadros 13.11. Disponible en <http://www.bde.es>.

CUADRO 1 Entes dependientes de las Comunidades Autónomas⁶

Cataluña	447
Andalucía	372
Baleares	173
Madrid	170
Galicia	157
Valencia	152
Aragón	115
Canarias	98
Murcia	93
Castilla León	90
Asturias	85
Navarra	77
Extremadura	70
Cantabria	68
Castilla la Mancha	55
Otros	41
Rioja	32
Ceuta	22
Melilla	9
Gobierno Vasco	no declara
Total	2.326

CUADRO 2 Entes dependientes de las CC.AA.⁷

Administración General CCAA	18
Organismos Autónomo Administrativos	107
Organismos Autónomos Comerciales	15
Otros Organismos Autónomo	43
Entidades Públicas Empresariales	28
Entes Públicos	200
Agencias	6
Consortios	652
Fundaciones	560
Otras Instituciones sin ánimo de lucro	21
Sociedades Mercantiles	629
Universidades	47
Total	2.326

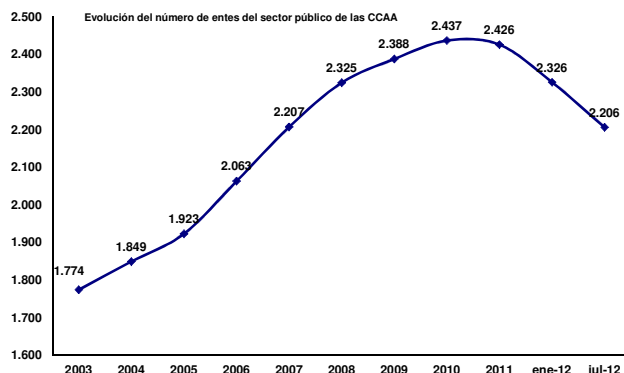
La dificultad en el estudio de la situación financiera real de las CC.AA. se incrementa de manera paralela al crecimiento en número y complejidad, de las distintas unidades que las componen, sobre todo en lo concerniente al ámbito de las sociedades instrumentales, puesto que los criterios de contabilización de un mismo hecho económico difiere de manera importante, según se apliquen criterios de naturaleza mercantil o presupuestaria.

⁶ Fuente: Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y con las Entidades Locales, Ministerio de Economía y Hacienda, "Inventario de entes dependientes de las Comunidades Autónomas, situación a 1 de enero de 201". Página 22. Disponible en:

<http://www.minhap.gob.es/es-ES/Estadistica%20e%20Informes/Informes%20y%20Memorias/Paginas/Sector%20publico%20Autonomico.aspx>

⁷ Fuente: Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y con las Entidades Locales, Ministerio de Economía y Hacienda, Op. Cit. Pág. 22.

GRÁFICO 4 Evolución del número de entes públicos de las CC.AA.⁸

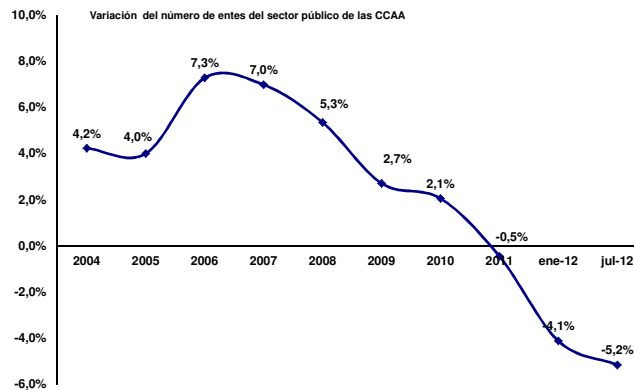


Cómo se puede observar en GRÁFICO 4, el crecimiento de unidades ha sido destacado, incluso con aumentos del 7% en 2007 cuando la crisis por la que atravesamos comenzaba a evidenciarse. Lejos de ajustar el número de entes para obtener economías de escala, su número siguió creciendo en plena recesión, y no es hasta 2012 cuando realmente se comienzan a tomar las primeras medidas de reducción, tal y como reflejamos en el GRÁFICO 5. En todas las cifras barajadas no se incluyen las correspondientes al Gobierno Vasco, ya que no aporta información al respecto, situación está que, según nuestro criterio, es difícilmente justificable bajo cualquier perspectiva y denota una clara falta de rigor a la hora de atajar el problema por parte de las administraciones, tanto central como autonómica.

Deberemos aclarar que, a pesar de que parezca que el número de unidades disminuye muy lentamente, no debemos olvidar que los plazos y demás requerimientos legales para la extinción de sociedades se dilatan en el tiempo, máxime cuando existen contratos de obras, servicios y financiación en vigor que implican cambios de titularidad que deben seguir procedimientos administrativos complejos. Por ello, hay empresas que de facto no tienen actividad alguna, ni trabajadores en nómina, pero que computan dentro del inventario de entes.

⁸Fuente: Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y con las Entidades Locales, Ministerio de Economía y Hacienda, "Informe sobre la reordenación del Sector Público Autonómico, Situación a 1 de Julio de 2012". Disponible en: <http://www.meh.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/Informe%20Reordenaci%C3%B3n%20SP%20a%2001-07-2011.pdf>

GRÁFICO 5 Evolución del número de entes públicos de las CC.AA.



La diversidad de los criterios a la hora de consolidar tiene, en nuestra opinión, el siguiente impacto en las cuentas de las CC.AA.:

- a) Pérdida de información cuantitativa: parte del gasto queda fuera del perímetro de consolidación.
- b) Pérdida de información cualitativa: parte de la información sobre la naturaleza del gasto no queda debidamente reflejada. De esta forma, si la comunidad subvenciona el gasto corriente a un ente de su sector público con el que no consolida, tan sólo aparecerá reflejada la transacción en el capítulo de transferencias corrientes, con independencia de su finalidad -personal, bienes y servicios o gastos financieros-.
- c) Dificultad para el cálculo del déficit incurrido: puesto que el déficit es la diferencia entre ingresos y gastos de carácter ambos no financieros (capítulos I al VII de ingresos menos capítulos I al VII de gastos), dependiendo de las unidades incluidas en los presupuestos, ésta magnitud será mayor o menor.
- d) Dificultad para calcular el nivel de deuda total de la administración.

Aunque sería deseable que las cuentas públicas se presentaran con los datos consolidados de todos los entes que gestionan, la realidad es otra bien distinta. De hecho, habitualmente el perímetro de consolidación se reduce a la administración general⁹, a algunos de sus organismos autónomos y a las agencias de carácter administrativo, dejando fuera el resto de figuras. De esta manera, la visión que se ofrece del conjunto es incompleta. Además, el hecho de que cada comunidad tenga su propia normativa y realice las mismas actividades mediante personas jurídicas instrumentales de distinta naturaleza, trae como consecuencia criterios dispares a la hora de decidir qué se incluye y qué se excluye de sus presupuestos.

En la actualidad sólo existe un criterio uniforme para poder determinar qué se califica como administración y qué no tiene esa consideración: el denominado Sistema

⁹ Con el término "administración general", nos referimos a la comunidad autónoma de manera individual como persona jurídica, haciendo abstracción del resto de entes, igualmente con personalidad jurídica propia, que gestiona (organismos autónomos, empresas, universidades,...).

Europeo de Contabilidad o SEC. Sin embargo, los presupuestos no se elaboran bajo estos criterios ya que el objetivo que persigue el SEC no es establecer un marco normativo que permita presentar un estado de cuentas homogéneo, y que incorpore todas las unidades que componen el acervo público, sino establecer criterios estadísticos a la hora de calcular el déficit de los estados soberanos de manera uniforme en el ámbito de la Unión Europea. De esta forma, excluye, expresamente, de la consolidación, entre otros, a los entes que se financien "a mercado"¹⁰, por lo que éstos quedarían fuera del perímetro de consolidación, y con ellos toda su información contable, entre otras, la referente a la deuda contraída, perdiéndose de esta manera la visión de conjunto de la administración.

Por otra parte, el hecho de ser definido un ente como administración no implica que se incluya en el universo consolidable presupuestario, sino que, solamente, se tendrá en cuenta para el cálculo del déficit. De hecho, las sociedades mercantiles no consolidan nunca en el presupuesto liquidado, con independencia de que proceda o no computar el déficit/superávit a los efectos de su cálculo en el conjunto de la administración en cuestión, con criterio SEC¹¹.

Las consideraciones descritas, dan lugar a situaciones ciertamente complicadas. Tomemos, a modo meramente ilustrativo, el caso de una sociedad instrumental cuyo capital social sea íntegramente propiedad de una comunidad autónoma, y que ejecuta obras por cuenta de su accionista, correspondiendo, no obstante lo anterior, la propiedad de las construcciones a la administración general, actuando la mercantil como mandataria de aquella. Además, si la empresa sufraga todos sus gastos de explotación mediante la prestación del servicio de dirección técnica a las empresas contratistas, se financiaría en este caso "a mercado". Supongamos que además gestiona el pago de las certificaciones de obra con los fondos que la propia autonomía le transfiere ad hoc, teniendo en este caso un papel de mero pagador, por lo que los importes así manejados no son propios de la explotación, y, por lo tanto, no se facturan a su nombre. Sin embargo, en caso de retrasos en el pago por parte de la comunidad, podría contratar un crédito bancario que permitiera liquidar en su plazo a los proveedores. Pues bien, en este caso, la sociedad instrumental no estaría dentro del perímetro de consolidación por el mero hecho de financiarse "a mercado" y, además, ese crédito no computaría como deuda a la comunidad autónoma de la que dependiera.

Así pues, existen dos criterios diferentes para determinar el ámbito subjetivo de los presupuestos, sin que ninguno de ellos recoja la totalidad de las unidades que componen las CC.AA.:

1. Los que utilizan las administraciones basándose en su legislación particular.
2. Los que se derivan de la metodología del SEC, que es mucho más estricta a la hora de determinar qué entes tienen que considerarse dentro del perímetro de

¹⁰ Se entiende que una unidad se financia "a mercado", cuando las ventas cubran al menos el 50% de sus costes de producción, según lo descrito por el Ministerio de Economía y Hacienda, en el "Manual del Cálculo del Déficit en Contabilidad Nacional Adaptado a las Comunidades Autónomas, Primera Edición".

¹¹ A este respecto, deberemos matizar que, por ejemplo, la Generalitat de Cataluña sí presenta unos presupuestos iniciales consolidados con sus empresas, excluyéndolas, sin embargo, a la hora de realizar la liquidación.

consolidación, incluyendo un abanico mucho más amplio que el contemplado por las respectivas comunidades¹².

Tal y como apuntábamos anteriormente, conviene remarcar que la metodología SEC no implica la formulación de unos presupuestos consolidados mediante unas reglas para su elaboración, sino que supone la realización de una serie de ajustes a los déficits calculados bajo las normas individuales de las administraciones territoriales. Otra cosa distinta sería poder incluir en un presupuesto todas aquellas unidades que, con criterio SEC, sean consideradas como administración. Sin embargo, no podemos olvidar que esta normativa deja fuera del perímetro a aquellas entidades que se financien “a mercado”.

Adicionalmente a lo expuesto, podemos encontrar que una comunidad utilice un perímetro para la consolidación del presupuesto inicial y otro distinto –con menor número de unidades- para la liquidación del presupuesto final.

Por último, existe un problema adicional derivado de la metodología presupuestaria y de la propia descoordinación entre las administraciones generales y sus propios entes instrumentales. Nos referimos a la no coincidencia entre las cantidades reflejadas por los presupuestos de la Comunidad como gastos de transferencias corrientes o capital a un ente y la correspondiente cifra que éste reconoce como ingreso, que teóricamente debería de coincidir, pero que en muchos casos no es así.

De esta forma, puede darse el caso de que una administración general reconozca un gasto como transferencia corriente a un ente de su acervo, que incluso puede llegar a consolidar déficit-deuda, y éste ente reconozca como ingresos una cantidad mayor a la que efectivamente se ha reconocido como gasto en el presupuesto del pagador.

Este hecho puede deberse a dos causas:

1. En un primer momento la Administración en sus presupuestos iniciales asigna una partida de gasto que responde a ciertas subvenciones, que su unidad dependiente reconoce por igual importe en su presupuesto inicial de ingresos. Posteriormente, la Comunidad, en virtud de su capacidad normativa o por cuestiones sobrevenidas (necesidad de ajustar el déficit por requerimientos legales), decide no asignar el 100% de lo inicialmente planeado: en ese momento, el beneficiario de la subvención debería disminuir sus derechos reconocidos por la parte que no ingresará y, sin embargo, persiste en incluir la cifra inicial, que nunca llegará al no estar presupuestada por parte de la subvencionadora.
2. En ocasiones se firman entre la administración, entes dependientes o consorcios en los que participan, unos acuerdos que implican ciertos desembolsos. Si finalmente la Administración, igual que en el caso anterior, decide no incluir en los presupuestos de gasto el 100% de los compromisos, el beneficiario, a nuestro juicio, no debería imputar como ingresos la cifra de

¹² Para mayor información sobre el SEC puede consultarse: Ministerio de Economía y Hacienda, Intervención General del Estado, “Manual del Cálculo del Déficit en Contabilidad Nacional Adaptado a las Comunidades Autónomas, Primera Edición”. Disponible en: <http://www.igae.pap.meh.es/SITIOS/IGAE/ES/INFORMESCIENTAS/INFORMES/Paginas/publicaciones.aspx>

derivada del convenio, si no solamente el importe expresado en los presupuestos del subvencionador. Nuestra opinión se fundamenta en la normativa SEC, que precisamente exige que se reconozca como ingreso aquel que efectivamente se va a producir¹³. Sin embargo, frecuentemente ocurre que el beneficiario opte por el mismo criterio que el expuesto en el apartado anterior, lo que da lugar a las famosas “deudas históricas” entre administraciones que, en el fondo, lo que hacen es trasladar a la contabilidad un problema meramente político.

UN ESTUDIO EMPÍRICO:

Aunque la contrastación de hipótesis ha exigido estudiar la totalidad de la muestra, a continuación expondremos, a modo meramente ilustrativo, una selección de casos que nos permitirá visualizar la magnitud del problema:

- I. La determinación del ámbito subjetivo de consolidación de la Cuenta General de la Comunidad Autónoma de Madrid.
- II. El efecto distorsionador en la información cuantitativa, cualitativa y déficit derivado del procedimiento de consolidación de la Cuenta General de la Comunidad Autónoma de Canarias.
- III. El efecto distorsionador en la información sobre deuda derivado del procedimiento de consolidación de la Cuenta General de la Comunidad Valenciana.
- IV. El efecto distorsionador en la información derivado del procedimiento de consolidación en el conjunto de las CC.AA.

Seguidamente desarrollaremos estos puntos.

I. Determinación del ámbito subjetivo de consolidación de la Cuenta General de la Comunidad Autónoma de Madrid.

Seguidamente expondremos el caso de lo que hasta ahora venía sucediendo en la Comunidad de Madrid, hasta la promulgación de la Ley 8/2012 de 28 de diciembre de la Comunidad de Madrid.

A fin de determinar el ámbito subjetivo del presupuesto, en primer lugar, deberemos remitirnos a la normativa, vigente de esta administración territorial, para establecer que tipos de entes instrumentales la componen, clasificación que se encuentra recogida en los artículos 4 al 6 de la Ley 9/1990, de 8 de noviembre, Reguladora de la Hacienda de la Comunidad de Madrid, que seguidamente resumimos:

1. Organismos Autónomos (Art. 4º) :
 - a) Organismos autónomos administrativos, que son aquellos que prestan servicios públicos, sujetos al régimen administrativo.

¹³ Ministerio de Economía y Hacienda, Intervención General del Estado, “Manual del Cálculo del Déficit en Contabilidad Nacional Adaptado a las Comunidades Autónomas, Primera Edición”. Pg. 51 a 57 Disponible en: <http://www.igae.pap.meh.es/SITIOS/IGAE/ES/INFORMESCIENTAS/INFORMES/Paginas/publicaciones.aspx>

- b) Organismos autónomos mercantiles, que son aquellos de carácter comercial, industrial, financiero o análogo.

2. Empresas públicas (Art. 5º):

- a) Las sociedades mercantiles de capital mayoritario, directa o indirectamente de la Comunidad de Madrid.
- b) Las entidades de derecho público con personalidad jurídica propia que en virtud de Ley hayan de ajustar sus actividades al ordenamiento jurídico privado.

3. Resto de entes del sector público de la Comunidad, no incluidos en los anteriores (art. 6º)

Analicemos el caso del Servicio Madrileño de Salud, ente que presta la atención sanitaria en esta Comunidad, actividad a la que la administración destina el 45,22% del gasto, según sus presupuestos de 2013¹⁴.

Según el Art. 2.1 del Decreto 24/2008, de 3 de abril, del Consejo de Gobierno, por el que se establece el régimen jurídico y de funcionamiento del Servicio Madrileño de Salud, *“El Servicio Madrileño de Salud es un Ente de Derecho Público de los previstos en el artículo 6 de la Ley 9/1990, de 8 de noviembre, Reguladora de la Hacienda de la Comunidad de Madrid”*. Es decir, quedaría encuadrado en el apartado 3: *“Resto de entes del sector público”*.

Seguidamente deberemos establecer el perímetro de la Cuenta General, o lo que es lo mismo, su ámbito subjetivo, aspecto que se desarrolla en el artículo 123.1 de la citada Ley de la Hacienda de la Comunidad de Madrid. Hasta la entrada en vigor de la Ley 8/2012, se disponía que dicha Cuenta General la formaban:

- a) *Cuenta de las Instituciones y de la Administración de la Comunidad.*
- b) *Cuenta de los Organismos Autónomos administrativos.*
- c) *Cuenta de los Organismos Autónomos mercantiles*

Así pues, cualquier ente fuera de esta lista no formaría parte de la Cuenta General, siendo éste, precisamente, el caso que nos ocupa, ya que el Servicio Madrileño de Salud, tal y como hemos visto anteriormente, quedaría fuera de esa clasificación y, por lo tanto, no consolida con los presupuestos de la Comunidad.

El ejemplo que hemos expuesto no es el único, pero si el más relevante y, como consecuencia de la no integración del 100% de los componentes de las unidades dependientes de la administración, la Cuenta General de la Comunidad sólo abarca el 64,5% del gasto correspondiente al ámbito subjetivo del presupuesto inicial

¹⁴Fuente: Comunidad Autónoma de Madrid “Folleto de Proyecto Presupuestos Generales Comunidad de Madrid 2013”. Pág. 12. Disponible en:

<http://www.madrid.org/cs/Satellite?blobcol=urldata&blobheader=application%2Fpdf&blobheadername1=Content-Disposition&blobheadervalue1=filename%3D120131+CG+Presupuestos+Folleto.pdf&blobkey=id&blobtable=MungoBlobs&blobwhere=1311087955649&ssbinary=true>

consolidado 2010, tal y como afirma el Informe de Fiscalización correspondiente al ejercicio 2010 de la Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid¹⁵. Además, la Cámara pone de manifiesto que el perímetro de consolidación del presupuesto inicial y del liquidado no es el mismo, cosa que a juicio de los autores no parece muy lógica e imposibilita cualquier estudio sobre el grado de ejecución de lo inicialmente planeado.

La Comunidad de Madrid en diciembre de 2012 decidió terminar con esta situación, pues en la citada Ley 6/2012 de Medidas Fiscales y Administrativas, de fecha 28 de diciembre de 2012, en su artículo tres modifica la Ley 9/1990, de 8 de noviembre, Reguladora de la Hacienda de la Comunidad de Madrid, con el objeto de integrar en la Cuenta General de la Comunidad de Madrid a los entes con presupuesto de gastos limitativo del artículo 6 de la citada Ley, motivo por el cual el Servicio Madrileño de Salud ya quedaría integrado (consolidado) en la liquidación del presupuesto. Sin embargo, según la disposición final, al no entrar en vigor esta disposición hasta el uno de enero de 2013 (excepto en los supuestos contemplados en la propia norma, entre los que no se encuentra la materia que nos ocupa) en la liquidación del presupuesto de 2012 seguirá sin consolidarse el Servicio Madrileño de Salud.

Las consecuencias directas de esta manera de proceder es la pérdida de información cuantitativa pues, al no integrarse los respectivos estados contables, de la lectura del presupuesto de la Comunidad no se puede deducir que gastos de personal, financieros, etc. soporta realmente la administración autonómica. Precisamente para analizar este efecto, a continuación expondremos el caso de la Comunidad Autónoma de Canarias.

Antes de pasar al siguiente apartado, deberemos señalar que el Ministerio publica periódicamente desde 2010 (con carácter mensual desde agosto 2012) un estado de liquidación del presupuesto con carácter homogéneo para todas las CCAA, en el que se integra la mayor parte de los organismos administrativos, con independencia de los criterios de cada Comunidad. A pesar de que este ejercicio deja fuera del perímetro a las sociedades mercantiles y algunos tipos de entes, entendemos que es un gran avance a la hora de poder analizar de manera comparada las distintas ejecuciones.

II. El efecto distorsionador en la información cuantitativa, cualitativa y déficit derivado del procedimiento de consolidación de la Cuenta General de la Comunidad Autónoma de Canarias.

Dos son los motivos que nos han llevado a elegir a esta Comunidad para su estudio:

1. Es una de las regiones que redactan sus cuentas de una manera más clara y detallada.
2. Presenta un sector público bastante moderado en cuanto a su tamaño, lo que simplifica de manera importante el estudio, sin perjuicio de que las conclusiones se puedan extrapolar al resto de las 16 regiones. Por el contrario, hay CC.AA. en las que se complica la situación debido a lo disperso y complejo

¹⁵ Cámara de Cuentas de Madrid. "Informe de Fiscalización de la Cuenta General de la Comunidad de Madrid". Ejercicio 2010". Madrid, 31-12-2011, página 1. Disponible en:

http://www.madrid.org/camaradecuentas/images/Cuenta_General_2010.Consejo__291211.pdf

de las relaciones entre los entes que gestionan: sociedades participadas por fundaciones, fundaciones dependientes de empresas, empresas participadas a su vez por otras empresas públicas... o bien por lo numeroso de las unidades que gestionan (Cataluña o Andalucía con 449 y 372 entes respectivamente¹⁶).

Centrándonos ya en el caso canario, en el CUADRO 3 reflejamos un resumen de las diferentes personas jurídicas que componían la Comunidad al cierre de 2010, detallando si se consideran o no sector público según criterio de la IGAE. De esta forma, de las 95 unidades que se ubican en la esfera de influencia de la administración regional, tan sólo 15 consolidan en su presupuesto, según se desprende del estado de liquidación consolidado que reproducimos en el cuadro nº 5 y, de ellas, 13 coinciden con las calificadas como organismos administrativos autónomos. Sin embargo, no se incluyen empresas, consorcios o fundaciones, con independencia del porcentaje de participación del Gobierno de Canarias.

CUADRO 3¹⁷

Entes	Número
Mercantiles consideradas como sector público	15
Mercantiles NO consideradas sector público	17
Mercantiles pendientes de clasificar como sector público	10
Otros entes empresariales NO considerados sector público	2
Fundaciones consideradas sector público	13
Fundaciones no consideradas sector público	6
Universidades	2
Organismos Autónomos	11
Consortios considerados como sector público	7
Consortios NO considerados como sector público	1
Consortios pendiente de clasificar como sector público	5
Entes Públicos considerados como sector público	3
Entes Públicos pendientes de clasificar como sector público	2
Otros entes NO considerados como sector público	1
Total	95

a) Pérdida de información cuantitativa.

En el CUADRO 4 se refleja el resumen de gasto de las personas jurídicas que, como hemos mencionado, forman el presupuesto consolidado, así como el peso relativo de cada una de ellas en el total.

Como puede observarse, prácticamente el 58% del importe del gasto se corresponde con la Administración General, seguido del 36,8% que corresponde al Servicio Canario de Salud.

¹⁶ Fuente: Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y con las Entidades Locales, Ministerio de Economía y Hacienda. Op. Cit. Pág. 22

¹⁷ Fuente: Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y con las Entidades Locales, Ministerio de Economía y Hacienda, "Inventario de Entes dependientes de las Comunidades Autónomas, Situación al 1-01-2011". Madrid 2011. Páginas 105-107.

CUADRO 4¹⁸

Resumen cosolidado del presupuesto de 2010 (€)			
Ente	Derechos reconocidos	Obligaciones reconocidas	Peso sobre el gasto
Comunidad Autónoma	7.500.286.467,30	4.386.177.173,62	57,74%
Instituto Canario de Administración Pública	1.208.160,92	2.853.883,45	0,04%
Instituto Canario de Estadística	152.039,27	297.2659,59	0,04%
Servicio Canario de Empleo	225.799.809,89	236.628.228,88	3,12%
Instituto Canario de la Mujer	429.230,48	8.734.533,13	0,11%
Instituto Canario de Investigaciones Agrarias	1.286.427,88	9.987.000,62	0,13%
Academia Canaria de Seguridad	28.563,97	2.352.387,80	0,03%
Servicio Canario de Salud	175.467.184,88	2.795.274.951,28	36,80%
Agencia de Protección del Medio Urbano y Natural	9.016.917,22	6.916.124,13	0,09%
Agencia Canaria de Evaluación de Calidad y Acreditación Universitaria	6.160,11	557.334,23	0,01%
Instituto Canario de la Vivienda	14.945.746,74	81.186.201,05	1,07%
Instituto Canario de Calidad Agroalimentaria	303.761,68	5.331.410,23	0,07%
Consejo Económico y Social	8.646,34	900.125,59	0,01%
Instituto Canario de Hemodonación y Hemoterapia	85.450,28	3.046.052,17	0,04%
Academia Canaria de Desarrollo Sostenible	401,29	560.182,80	0,01%
Radio Televisión Pública Canaria	46.484,56	51.226.418,78	0,67%
Total	7.929.071.452,81	7.594.704.667,35	100%

La información detallada por conceptos presupuestarios, correspondiente a la consolidación de los entes relacionados en el CUADRO 4, la ponemos de manifiesto en el CUADRO 5

CUADRO 5¹⁹

Estado de gastos consolidados ejercicio 2010	Datos en €
A) OPERACIONES CORRIENTES	5.983.575.580
I Gastos de Personal	2.780.121.527
II Gastos en bienes corrientes y serv.	1.056.890.094
III Gastos Financieros	97.502.762
IV Transferencias Corrientes	2.049.061.197
B) OP. DE CAPITAL NO FINANCIERAS	911.882.031
VI Inversiones Reales	556.142.703
VII Transferencias de Capital	355.739.328
C) OP. DE CAPITAL FINANCIERAS	699.247.056
VIII Activos Financieros	34.661.040
IX Pasivos Financieros	664.586.016
TOTAL GASTOS	7.594.704.667

Según la naturaleza de las unidades fuera de perímetro, hemos realizado la siguiente división:

1. Empresas y entes administrativos empresariales, en los que la participación en el capital social por parte del Gobierno de Canarias es superior al 50% (CUADRO 6)
2. Empresas y entes administrativos empresariales, en los que la participación en el capital social por parte del Gobierno de Canarias es inferior al 50% (CUADRO 7)

¹⁸ Fuente: Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y con las Entidades Locales, Ministerio de Economía y Hacienda, "Inventario de Entes dependientes de las Comunidades Autónomas, Situación al 1-01-2011". Madrid 2011. Pág. 34.

¹⁹ Fuente: Gobierno de Canarias. Op. Cit.

3. Fundaciones de carácter administrativo (véase el resumen de entes en el CUADRO 8).

Al objeto de poder determinar la trascendencia de su no inclusión en la liquidación del presupuesto, se ha calculado el peso de los gastos reflejados en sus respectivas cuentas de resultados, en relación al importe total de las obligaciones corrientes reconocidas en el presupuesto consolidado (capítulos I al IV), ya que son las partidas más similares entre la contabilidad mercantil y la presupuestaria. Puesto que hay ciertos conceptos, como son las dotaciones a la amortización del inmovilizado, que no se tienen en cuenta en los procedimientos contables administrativos, se han realizado los ajustes oportunos, a fin de poder homogenizar los datos. Además, se imputa sólo la parte proporcional del gasto correspondiente a la cuota de participación en el accionariado. Debemos advertir que el ejercicio realizado es aproximativo, ya que existen partidas de ingreso-gasto cruzadas entre las empresas y los entes administrativos que consolidan y que deberían ser depuradas; sin embargo, para poder realizar esta tarea con rigor sería indispensable conocer a fondo todas las contabilidades de los entes afectados, cosa que excede el objeto del presente trabajo.

CUADRO 6²⁰: Entes públicos con participación del G.C. superior al 50%

Resumen del sector público empresarial 2010 (€)				
Sociedad	Gasto ajustado	SEC	Participación en el capital social	Peso del gasto corriente sobre el Pto. Consolidado
Gestión de Servicios para la Salud y Seguridad en Canarias, S.A.	78.211.493,08	no	100,00%	1,31%
Viviendas Sociales e Infraestructuras de Canarias, S.A.	78.119.816,29	no	100,00%	1,31%
Televisión Pública de Canarias, S.A.	54.453.370,05	si	100,00%	0,91%
Gestión y Planeamiento Territorial y Medioambiental, S.A.U.	34.577.436,30	no	100,00%	0,58%
Promotur Turismo Canarias, S.A.	28.490.777,83	si	100,00%	0,48%
Gestión del Medio Rural de Canarias, S.A.	27.740.670,07	no	100,00%	0,46%
Canarias Cultura en Red, S.A.	27.616.380,85	si	100,00%	0,46%
Hoteles Escuela de Canarias, S.A.	10.561.138,00	si	100,00%	0,18%
Gestión Recaudatoria de Canarias, S.A.	8.427.204,13	no	100,00%	0,14%
Instituto Tecnológico de Canarias, S.A.	8.293.276,00	si	100,00%	0,14%
Sociedad Canaria de Fomento Económico, S.A.	5.318.566,67	no	100,00%	0,09%
Escuela de Servicios Sanitarios y Sociales de Canarias	2.362.712,03	si	100,00%	0,04%
Radio Pública de Canarias, S.A.	2.076.718,86	si	100,00%	0,03%
Canarias Congress Bureau Tenerife Sur, S.A.	691.395,07	si	100,00%	0,01%
Sociedad Anónima de Promoción del Turismo Naturaleza y Ocio, S.A.	322.543,92	si	100,00%	0,01%
Puertos Canarias	149.743,00	no	100,00%	0,00%
Gestión Urbanística de las Palmas, S.A.	3.804.604,13	no	88,10%	0,06%
Cartográfica de Canarias, S.A.	4.295.156,80	no	79,20%	0,07%
Gestión Urbanística de Santa Cruz de Tenerife, S.A.	7.170.651,65	no	71,57%	0,12%
Sociedad para el Desarrollo Económico de Canarias, S.A.	1.803.047,33	si	69,28%	0,03%
Canarias Congress Bureau Maspalomas Gran Canaria, S.A.	306.243,01	si	54,20%	0,01%
Gestur-Cajacanarias Inversiones y Desarrollo, S.A.	33.397,93	no	51,00%	0,00%
RIC ULPGC, S.A.	203.535,41	no	51,00%	0,00%
TIC ULPGC, S.L.U.	362.650,07	no	51,00%	0,00%
Proyecto Monumental Montaña de Tindaya S.A.	sin datos	no	50,00%	0,00%
Gran Telescopio de Canarias, S.A.	sin datos	no	50,00%	0,00%
Totales	385.029.878,40		100,00%	6,43%

En el CUADRO 7 se realiza el mismo procedimiento respecto a las firmas en las que la participación social es inferior al 50%, según la relación publicada por la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y con las Entidades Locales del Ministerio de Economía y Hacienda, en el Inventario de Entes Públicos de las Comunidades Autónomas. En este caso, la Cuenta General no aporta datos sobre los estados financieros al 31-12-2010 referentes a las empresas citadas, por lo que se ha empleado la información proporcionada por la base de datos "Informa", que a su vez los obtiene del Registro Mercantil, siendo, por lo tanto, totalmente fiables en cuanto a su procedencia. Aún así, existe un grupo de firmas de las que no se ha podido obtener sus estados contables, o bien se desconoce la participación de la administración. De los datos obtenidos se deduce que el peso total de este segundo bloque de firmas, sobre los gastos corrientes del presupuesto

²⁰ Fuente: Gobierno de Canarias. Op. cit. y base de datos INFORMA

consolidado de la Comunidad, es muy poco significativo (véase última columna del CUADRO 7).

CUADRO 7 Entes públicos con participación del G.C. inferior al 50%²¹

Resumen del sector público empresarial 2010 (€)				
Sociedad	Gasto ajustado	SEC	Participación en el capital social	Peso sobre gasto corriente Pto. Consolidado
Buenvista Golf, S.A.	831.197,72	no	43,0%	0,01%
Sociedad de Garantías de Canarias S.G.R.	293.819,52	no	40,1%	0,01%
Sociedad de Garantías de Tenerife S.G.R.	sin datos	no	40,1%	0,00%
Polígono Industrial de Granadilla, S.A.	547.627,70	no	40,0%	0,01%
Parque Tecnológico de Telde, S.A.	sin datos	no	38,0%	0,00%
Parques Eólicos Gaviota, S.A.	138.972,12	no	28,0%	0,00%
Cabo Blanco Ordenación y Gest. Urb., S.A.	1.568,47	no	20,0%	0,00%
Gorona del viento El Hierro, S.A.	51.725,88	no	10,0%	0,00%
Instituto Tecnológico y de Energías Renovables, S.A.	32.757,71	no	6,6%	0,00%
Eólicas de Tenerife A.I.E	222.192,47	no	sin datos	0,00%
Parque Científico y Tecnológico de Tenerife, S.A.	370.176,69	no	sin datos	0,01%
Instituto Tecnológico y de Telecomunicaciones de Tenerife, S.L.	329.531,66	no	sin datos	0,01%
Las Palmas de Gran Canaria 2016, S.A	565.828,24	no	6,9%	0,01%
Solten III Arico S.A.	sin datos	no	6,4%	0,00%
Soluciones Eléctricas Insulares S.L.	sin datos	no	sin datos	0,00%
Totales	3.385.398,20			0,06%

En lo relativo a las fundaciones, a fin de no alargar de manera excesiva este estudio, resumimos las partidas de gasto agregadas en el CUADRO 8. Por otra parte, como puede observarse, en ningún momento se ha hecho referencia a los consorcios en los que participa la Comunidad, que quedan fuera del ámbito de la Cuenta General.

En cuanto a las universidades, ya que sus gastos corrientes se cubren con los ingresos por transferencias corrientes del Gobierno de Canarias, el efecto es neutro en este aspecto, sin perjuicio de que puedan presentar un moderado déficit de capital.

CUADRO 8: Resumen de entes

Resumen de entes	Gasto ajustado	Peso sobre gasto corriente
Mercantiles con participación igual o mayor al 50%	385.029.878,40	6,43%
Mercantiles con participación inferior al 50%	3.385.398,20	0,06%
Fundaciones de carácter público	40.708.615,00	0,68%
Totales	429.123.891,60	7,17%

A la vista de todo lo anterior, y tal y como se refleja en el CUADRO 8, se sitúan fuera del perímetro **429 MM€, equivalentes al 7,17% del total del gasto corriente consolidado**. De esta manera, podemos concluir que, si bien la información reflejada en la Cuenta General es detallada de manera individual cuando existe una participación relevante en el capital social (o fondo fundacional), una parte significativa del gasto no queda debidamente recogida en el estado consolidado del presupuesto, que es la cuenta que sirve de base para realizar un análisis coherente de la comunidad autónoma.

b) Pérdida de información cualitativa.

Cuando una comunidad autónoma aporta recursos a un ente de su sector público, los fondos se reflejan en el capítulo IV o VII, dependiendo si se trata de gasto corriente o

²¹ Fuente: Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y con las Entidades Locales, Ministerio de Economía y Hacienda. Op. Cit. páginas 105-107.

inversiones. Sin embargo, cuando se trata del gasto corriente, salvo que se consolide el presupuesto con la unidad receptora, se desconoce el destino final del montante transferido. En las circunstancias actuales de disminución de déficit, esto tiene gran importancia desde el punto de vista financiero. No es lo mismo que se tengan que subvencionar partidas del capítulo II, susceptibles de rebaja por medio de renegociación con contratistas o proveedores, que hacerlo con las correspondientes de personal, que son una de las partidas más inelásticas de las administraciones, tanto por su propia naturaleza jurídica como por las implicaciones políticas. De esta manera, el hecho de resumir el destino de los fondos en la cuenta de transferencias corrientes hace perder una valiosa información, cosa que no sucedería en el proceso de consolidación, que haría desaparecer los importes transferidos del capítulo IV, que se contabilizarían con cargo a los capítulos correspondientes de gasto finalista. Para estudiar esta cuestión vamos a analizar, a modo de ejemplo, qué sucede con las universidades públicas de la comunidad canaria.

Tal y como hemos avanzado, el gasto corriente se encuentra cubierto en su totalidad con los fondos que le aporta el Gobierno de Canarias y las tasas que recaudan, por lo que cuantitativamente no habría impacto en el gasto. Sin embargo, en las cuentas consolidadas aparece tan sólo una partida por 237 MM€ correspondiente a transferencias corrientes destinadas a estos centros docentes (que representa el 11,6% de todo el capítulo IV de la Comunidad), no reflejando por ello en el presupuesto el destino final de los fondos.

En el CUADRO 9 se agregan las cuentas de la Universidad de la Laguna y de la Universidad de Tenerife. La columna "% Pto.CAC" refleja el peso de cada apartado, sobre el mismo capítulo del consolidado del Gobierno de Canarias, que está detallado en el CUADRO 5.

CUADRO 9²²

Agregado universidades de Canarias	MM €	% Pto. CAC
A) OPERACIONES CORRIENTES	267,2	12,2%
I Gastos de Personal	215,9	7,8%
II Gtos. en bienes corrientes y serv.	40,4	3,8%
III Gastos Financieros	0,1	0,1%
IV Transferencias Corrientes	10,8	0,5%
B) OP. DE CAPITAL NO FINANCIERAS	59,1	10,6%
VI Inversiones Reales	59,1	10,6%
VII Transferencias de Capital	0,0	0,0%
C) OP. DE CAPITAL FINANCIERAS	1,4	3,8%
VIII Activos Financieros	1,3	3,7%
IX Pasivos Financieros	0,1	0,0%
TOTAL GASTOS	327,7	26,6%
Ingresos transferencias corrientes Gobierno de Canarias (*)	237,0	11,6%

(*) En la columna "% Pto. CAC" correspondiente a "ingresos transferencias corrientes Gobierno de Canarias" se refleja el peso de esta magnitud, sobre el total de gastos por transferencias corrientes del consolidado de la Comunidad autónoma.

Tal y como puede observarse, el capítulo de personal de ambos organismos agregado asciende a 215,9 MM€, y supone el 7,8% de todo el correspondiente a la Comunidad Autónoma.

²² Fuente: Gobierno de Canarias. Op. Cit.

En el CUADRO 11 se ha efectuado una simulación de consolidación del gasto corriente entre el presupuesto del Gobierno de Canarias y sus Universidades, comparando los tres escenarios (consolidado sin universidades, agregado universidades y consolidado total). Deberemos hacer la salvedad del hecho de que pueden existir partidas del capítulo IV de las universidades hacia entes contemplados en los presupuestos consolidados de la administración canaria, pero dado que carecemos de esta información no podemos realizar los ajustes pertinentes.

CUADRO 11

	Consolidado Comunidad Autónoma		Agregado Univesidades		Consolidado total	
	MM €	%Gasto Corriente	MM €	%Gasto Corriente	MM €	%Gasto Corriente
OPERACIONES CORRIENTES	5.984	100%	267	100%	6.003	100%
I Gastos de Personal	2.780	46%	216	81%	2.996	50%
II Gtos. en bienes corrientes y serv.	1.057	18%	40	15%	1.097	18%
III Gastos Financieros	98	2%	0	0%	98	2%
IV Transferencias Corrientes	2.049	34%	11	4%	1.812	30%

Ahora el gasto por el capítulo I, el más inelástico de todo el presupuesto, ha pasado de tener un peso del 46% al 50%. De esta manera, se pone de manifiesto una menor capacidad de reducción del gasto, frente a lo reflejado en los presupuestos consolidados con los criterios de la Comunidad.

A la vista de lo anterior, podemos afirmar que el presupuesto consolidado estimado en el CUADRO 11 aporta mayor información que el consolidado con el criterio de la Comunidad Autónoma que recogemos en el CUADRO 5, difuminándose la información en función del perímetro de consolidación que se determine.

c) Dificultad para el cálculo del déficit incurrido.

En el CUADRO 13 se detalla el déficit de la Comunidad Autónoma de Canarias, calculado bajo los criterios de la propia administración, que para el año 2010 arroja un saldo de -801 MM€ en cuanto a la administración general, y -673 MM€ consolidado. Ahora bien, estas cifras serían diferentes si en lugar de los criterios del Gobierno Canario se emplearan los de otra región, o bien se hubieran realizado ciertas actividades utilizando una persona jurídica bajo el formato de empresa, en lugar de agencia, prestando servicios de la propia administración general por medio de un organismo autónomo, etc. De esta forma, el déficit será menor o mayor dependiendo de la configuración del ámbito subjetivo del sistema público y de los criterios de integración presupuestaria.

Ahora bien, si empleamos lo dispuesto en el SEC, una vez practicados los ajustes correspondientes, el déficit en términos de necesidades de financiación, ascendería a la cantidad de -1.645 MM€²³, con una diferencia de -844 MM€ sobre el déficit (saldo presupuestario no financiero) inferido de la mera diferencia entre los ingresos y gastos no financieros del presupuesto de la Administración General, y de -972 MM€ respecto del presupuesto consolidado.

²³ Comunidad Autónoma de las Islas Canarias. "Memoria de la Cuenta General de los Entes con Presupuesto Limitativo de la Comunidad Autónoma de las Islas Canarias". Ejercicio 2010". Pág. 20. Disponible en:

<http://www2.gobiernodecanarias.org/hacienda/pdf/Publicaciones/CGCAC/2010/1.COMUNIDAD%20AUTONOMA/2.MEMORIA.pdf>

CUADRO 12

	Consolidado	Administración General
	MM €	MM €
Estado de ingresos ejercicio 2010		
A) OPERACIONES CORRIENTES	5.693	5.310
I Impuestos directos	834	834
II Impuestos indirectos	942	942
III Tasas y otros	197	132
IV Transferencias Corrientes	3.694	3.384
VI Ingresos patrimoniales	25	18
B) OP. DE CAPITAL NO FINANCIERAS	530	511
VI Enajenación de inversiones reales	5	-0
VII Transferencias de Capital	525	511
C) OP. DE CAPITAL FINANCIERAS	1.706	1.693
VIII Activos Financieros	33	20
IX Pasivos Financieros	1.674	1.674
TOTAL GASTOS	7.929	7.514
Estado de gastos ejercicio 2010		
A) OPERACIONES CORRIENTES	5.984	5.720
I Gastos de Personal	2.780	1.354
II Gastos en bienes corrientes y serv.	1.057	327
III Gastos Financieros	98	93
IV Transferencias Corrientes	2.049	3.946
B) OP. DE CAPITAL NO FINANCIERAS	912	900
VI Inversiones Reales	556	479
VII Transferencias de Capital	356	421
C) OP. DE CAPITAL FINANCIERAS	699	684
VIII Activos Financieros	35	20
IX Pasivos Financieros	665	665
TOTAL GASTOS	7.595	7.304
Ingresos no financieros	6.223	5.821
Gastos no financieros	6.895	6.620
Saldo presupuestario no financiero (déficit)	-673	-801

La metodología europea implica hacer una serie de ajustes, mediante los cuales se intenta determinar las necesidades/superávit de financiación en términos de caja. De esta manera, se recalculan los ingresos minorándolos en la cuantía que no ha sido efectivamente recaudada, aumentándolos por lo cobrado en el año perteneciente a otros ejercicios. Además, existen otra serie de ajustes que eliminan la discrecionalidad contable de las distintas legislaciones, cuya explicación excede el propósito de este artículo, de manera que se imputan los déficit/superávit de todas las unidades de la administración, siguiendo los criterios fijados en la normativa de la Unión Europea. La magnitud así calculada es homogénea para todo el conjunto de entes públicos, y si bien excluye bajo ciertas condiciones algunas unidades, es precisamente el hecho de su aplicación de manera uniforme en todo el territorio de la Unión lo que hace que sirva para poder comparar diferentes ejecuciones presupuestarias, no dejando al arbitrio de cada legislación particular la forma de estimar el déficit. Así pues, a los efectos de aplicación del SEC, es indiferente incluir más o menos figuras en el ámbito subjetivo de los presupuestos, ya que los preceptivos ajustes imputarán el déficit/superávit de todas aquellas agencias, empresas,..., que hayan sido omitidas. Desde 2012 se calcula de manera provisional en términos SEC el déficit en periodos intermedios de manera individualizada, y con carácter trimestral para cada una de las CC.AA.

La cifra de -1.645 MM€ se obtiene a partir del déficit de la administración general, realizando los ajustes que se muestran en el CUADRO 13.

CUADRO 13

Déficit/superávit	MM€
Administración General	-801
Organismos	110
Universidades	-16
Ajustes SEC (incluye gasto desplazado sanitario)	-918
Otras unidades consideradas AAPP	-20
Total déficit SEC	-1.645

III. El efecto distorsionador en la información sobre deuda derivado del procedimiento de consolidación de la Cuenta General de la Comunidad Valenciana.

Además de los problemas, puestos de manifiesto anteriormente, derivados de la presentación de un presupuesto liquidado que omite parte de las personas jurídicas que controla la administración, un efecto adicional importante que tiene la dispersión de la actividad entre múltiples entes reside en la dificultad a la hora de determinar la deuda contratada en el conjunto. A fecha 31-12-2010 el endeudamiento consolidado del total de las CC.AA. -según el Protocolo de Déficit Excesivo- ascendía a 133.172 MM€, cifra a la que hay que añadir otros 16.341 MM€ correspondientes a empresas pertenecientes a éstas administraciones,²⁴ pero que están fuera del perímetro de consolidación de la deuda²⁵.

En el caso del Gobierno de Canarias, cuyo informe sobre el endeudamiento es uno de los más transparentes y completos, las cifras informadas por el Banco de España (en adelante BDE) y la cuenta General coinciden prácticamente. A pesar de esto, no se aportan datos agregados relativos a consorcios, ni los correspondientes a parte de las empresas pertenecientes a su sector público.

Sin embargo, no en todas las comunidades existe una coincidencia entre la Cuenta General y la información publicada por el Supervisor. Tal es el caso, por ejemplo, de la Comunidad Valenciana. En el CUADRO 14 se realiza una comparación entre los datos aportados por la Generalitat²⁶ y los del BDE²⁷, a diciembre de 2010:

CUADRO 14

Datos en MM €	Comunidad Autónoma	Banco de España	Diferencia con BDE
Deuda pública largo plazo	5.175,50	7.871,00	
Deuda pública corto plazo	3.382,00	774,00	
Deuda pública en divisas (1)	0,00	325,00	
Total deuda pública	8.557,50	8.970,00	412,50
Resto deuda financiera largo plazo	1.768,00	7.158,00	
Resto de deuda financiera corto plazo	1.868,10	1.470,00	
Total resto de deuda financiera	3.636,10	8.628,00	4.991,90
Riesgo por avales prestados	5.010,00	no informa	
Total endeudamiento	17.203,60	17.598,00	394,40
Deuda con empresas	no informa	3.068,00	
Total con empresas	17.203,60	20.666,00	3.462,40

(1) La Generalitat no menciona la deuda pública en divisas.

²⁴ Fuente: Banco de España, "Boletín Estadístico". Madrid, marzo 2011. Página 180, cuadro 13.6. Disponible en <http://www.bde.es/webbde/es/estadis/estadis>.

²⁵ En el ejercicio que se está efectuando se toma como referencia las cifras de deuda al cierre de 2010. Sin embargo, a 30-6-2012 la deuda consolidada de las CC.AA. era de 150.578 MM € y la correspondiente a empresas fuera del perímetro de consolidación 12.358 MM €. Fuente: Banco de España, "Boletín Estadístico". Madrid, septiembre 2012. Página 180, cuadro 13.6. Disponible en: <http://www.bde.es/webbde/es/estadis/estadis>.

²⁶ Fuente: Generalitat Valenciana, Consejería de Economía y Hacienda, Intervención General, "Cuenta General del Ejercicio 2010". Páginas 859 a 870. Disponible en: http://portales.gva.es/c_economia/web/ig/docs/cuenta2010/index.htm

²⁷ Banco de España. Op. Cit. Páginas 180 y 189.

Como puede verse, aparece una diferencia de 394,4MM€ entre ambos datos que, aparentemente, se producen en el apartado de la deuda pública. Además, existen otros 3.068 MM€, no computables como endeudamiento según el Protocolo de Déficit Excesivo, que pertenecen a empresas de su sector público, y que equivalen al 17% de su deuda, según las cifras informadas por el BDE. Por otra parte, a la hora de comparar ambas fuentes de información, pudiera producirse una confusión al considerar que la deuda con las empresas (3.068 MM€ según el BDE) está incluida en la deuda avalada (5.010 MM€ en “Riesgo por avales prestados). Sin embargo, deberemos aclarar que realmente corresponden a conceptos diferentes, ya que parte de las garantías se han otorgado a mercantiles y parte se han utilizado para respaldar a organismos de carácter administrativo (no incluidos por lo tanto en el capítulo “Deuda con Empresas”), como es el caso del Ente Público Radiotelevisión Valenciana (1.144,9 MM€), los Ferrocarriles de la Generalitat Valenciana (680,7 MM€) o la Feria Muestrario Internacional de Valencia (292 MM€)²⁸, entre otras entidades que no tienen carácter mercantil. Evidentemente, esta confusión se eliminaría con la presentación de estados de la liquidación del presupuesto consolidado, que abarcará todo el espectro de figuras jurídicas que controla la Comunidad.

Por último, la cuestión se complica cuando se recurre a financiar proyectos mediante procedimientos de ingeniería jurídico-financiera, difuminando la deuda por medio de empresas vehículo, y que transforman lo que es el pago de una cuota de préstamo en un alquiler, peajes en sombra, métodos alemanes... En este sentido, podemos citar el caso de una operación de préstamo a largo plazo formalizada entre una mercantil instrumental del Principado de Asturias y una entidad financiera, por importe de 16 MM€, que ha sido eliminado del balance de la empresa en virtud de una estructura jurídica complicada, pero cuyo riesgo pagador recae realmente sobre la Comunidad Asturiana, sin que ésta lo haya reflejado en sus cifras de endeudamiento.²⁹

Por lo tanto, dependiendo de la contraparte, la financiación puede no reflejarse en los datos suministrados por la administración, por lo que la determinación de manera rigurosa del perímetro de consolidación se convierte en un elemento fundamental, no sólo para homogeneizar la información, sino para determinar su situación financiera real.

Actualmente, la Unión Europea está trabajando para atajar parte del efecto “maquillaje” de deuda, derivado del uso de estructuras jurídico-financieras complejas a las que hemos hecho alusión, que no solo afecta a España, sino que además tiene un efecto distorsionador a la hora de comparar el endeudamiento de los diferentes estados de la Unión. De hecho, en julio 2012 ha dado un paso importante determinando que, a partir de 2013, compute como exigible financiero, a los efectos del Protocolo de Déficit Excesivo:

²⁸ Fuente: Generalitat Valenciana, Consejería de Economía y Hacienda, Intervención General, Op. Cit. Páginas 855-865. Disponible en:

http://portales.gva.es/c_economia/web/ig/docs/cuenta2010/index.htm

²⁹ Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias, “Informe Definitivo de Fiscalización Sobre la Cuenta General del Principado de Asturias Ejercicio 2009”. Oviedo 2011. Páginas 27 y 153. Disponible en: <http://www.sindicastur.es/upload/informes/IDCGPA094890.pdf>

1. Operaciones de anticipo de facturas por parte de entidades financieras a proveedores de bienes y servicios sin recurso al acreedor (proveedor). En este caso computarán como deuda al organismo deudor si la transferencia del crédito es total, irrevocable y el deudor tiene que pagar a la entidad financiera y, además, ésta última no tiene recurso al cedente (proveedor).
2. Reestructuración de deudas no financieras, es decir, renegociación de créditos comerciales (proveedores de bienes y servicios) vencidos, o pendientes de vencer. Computarán como deuda al organismo deudor siempre y cuando, de mutuo acuerdo, se modifiquen las características sustanciales de la deuda, entendiendo como tales la fijación de un nuevo tipo de interés o el establecimiento de un calendario de pagos diferente al inicialmente pactado.

Para que esta modificación tenga reflejo en las cuentas generales de las CC.AA., éstas deberán transponer esta regla a su normativa particular ya que, en caso contrario, aparecería una nueva divergencia entre los datos facilitados por el BDE y los que se desprendan de las propias comunidades.

IV. El efecto distorsionador en la información derivado del procedimiento de consolidación en el conjunto de las CC.AA.

Para determinar el impacto que las unidades fuera del perímetro de consolidación tienen en el conjunto de las CC.AA., en el CUADRO 15 comparamos los déficits derivados de aplicar la metodología SEC al conjunto de las comunidades, con el déficit inferido de las unidades excluidas del ámbito subjetivo de los presupuestos liquidados bajo los diferentes criterios de cada administración territorial, referidos ambos al ejercicio 2011.

CUADRO15³⁰

Comunidad	MM €	Déficit PNF	Déficit Otras Unidades	% DPNF	Déficit SEC	%SEC
Andalucía		-2.921	-339	11,6%	-4.716	7,2%
Aragón		-854	0	0,0%	-978	0,0%
Asturias (*)		-534	-32	6,0%	-843	3,8%
Baleares		-755	-106	14,0%	-1.063	10,0%
CA Vasca		-1.242	-160	12,9%	-1.687	9,5%
Canarias		-437	-21	4,7%	-734	2,8%
Cantabria		-276	-37	13,4%	-533	6,9%
Castilla la Mancha (*)		-3.379	176	-5,2%	-2.790	-6,3%
Castilla y León		-703	-122	17,4%	-1.489	8,2%
Cataluña		-6.624	-765	11,5%	-7.418	10,3%
Extremadura		-709	-2	0,3%	-812	0,2%
Galicia		-697	-53	7,6%	-929	5,7%
Madrid		-245	-391	159,6%	-4.231	9,2%
Murcia		-1.149	-15	1,3%	-1.237	1,2%
Navarra (**)		-322	2	-0,7%	-348	-0,7%
Rioja		-89	2	-2,3%	-160	-1,2%
Valencia		-3.324	-351	10,6%	-4.657	7,5%
Total		-24.259	-2.213	9,1%	-34.625	6,4%

(*) Se agrega el déficit de las universidades, que en el Plan se presentan por separado.

(**) Navarra presentaba un déficit por colaboraciones público-privadas de -138,8 MM €.

En la primera columna se recoge el déficit presupuestario no financiero –DPNF- (o saldo presupuestario no financiero), es decir, el directamente inferido de sus liquidaciones.

En la segunda columna se recoge el déficit, con criterio SEC, derivado de las unidades fuera del perímetro de consolidación.

En la tercera columna se calcula el peso que, sobre el déficit presupuestario no financiero, tienen las unidades excluidas del ámbito subjetivo del presupuesto.

En la cuarta columna se informa del déficit SEC de cada CA.

En la quinta columna se calcula el peso que, sobre el déficit SEC, tienen las unidades excluidas.

En el cuadro se ha marcado en gris claro las comunidades en las que el peso de las unidades excluidas sobre el déficit presupuestario no financiero, en términos absolutos, es superior al 5% e inferior al 10%; mientras que aquellas que presentan este mismo ratio superior al 10% se han marcado en gris más oscuro.

Como puede observarse, en diez CC.AA. los entes no incluidos tienen una gran relevancia, ya que suponen más de un 10% sobre el saldo presupuestario no financiero. Nos llama la atención el caso de la Comunidad de Madrid que, a falta de mayor información, probablemente deba la gran diferencia existente entre magnitudes a la exclusión del Servicio de Salud, tal y como se ha puesto de manifiesto al principio

³⁰ Fuente: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Planes Económicos Financieros de las CC.AA., mayo 2012. Disponibles en:

http://www.minhap.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/PEF_CC.AA.aspx

de este estudio, hecho que concuerda con la salvedad hecha por su Cámara de Cuentas, a la que igualmente nos hemos referido con anterioridad.

En el CUADRO nº 16 comparamos el número de unidades que componen las respectivas CC.AA. con el peso que, sobre el déficit presupuestario no financiero, tienen las unidades excluidas del ámbito subjetivo del presupuesto.

CUADRO 16³¹

% y unidades Comunidad	% DPNF	%SEC	Unidades
Cataluña	11,5%	10,3%	447
Andalucía	11,6%	7,2%	372
Baleares	14,0%	10,0%	173
Madrid	159,6%	9,2%	170
Galicia	7,6%	5,7%	157
Valencia	10,6%	7,5%	152
Aragón	0,0%	0,0%	115
Canarias	4,7%	2,8%	98
Murcia	1,3%	1,2%	93
Castilla y León	17,4%	8,2%	90
Asturias (*)	6,0%	3,8%	85
Navarra (**)	-0,7%	-0,7%	77
Cantabria	13,4%	6,9%	68
Extremadura	0,3%	0,2%	70
Castilla la Mancha (*)	-5,2%	-6,3%	55
Rioja	-2,3%	-1,2%	32
CA Vasca	12,9%	9,5%	s.d.
Total	9,1%	6,4%	2.254

De las 7 regiones en las que el déficit excluido es mayor, 5 se corresponden con las de mayor número de entes, sin embargo lo contrario no es cierto, ya que tenemos el caso de Aragón, con 115 unidades que no interfieren en el cálculo del déficit. Así pues, el número de instrumentales no es un elemento determinante.

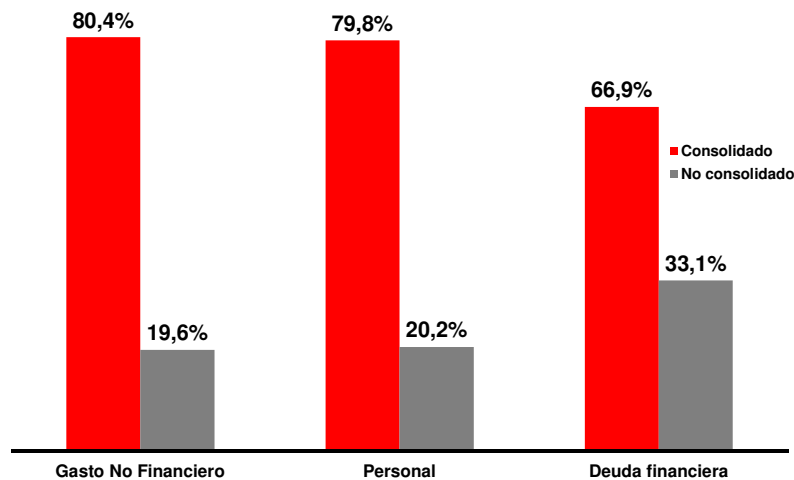
Existe un elemento distorsionador adicional: el propio criterio de consolidación SEC, que deja fuera unidades tan importantes como las sociedades inmobiliarias que se financian “a mercado”, aspecto más que cuestionable en el entorno económico actual, o participaciones en mercantiles asociadas a operaciones de financiación de infraestructuras vía ingresos inmobiliarios.

Lo que si queda de manifiesto es la importante pérdida de información financiera, tanto cualitativa como cuantitativa, derivada del hecho de la no consolidación de todos los entes que forman las CC.AA.

Para terminar, en el GRÁFICO N 6 se detalla el porcentaje de gasto, número de empleados y deuda, que representan los entes instrumentales sobre las mismas cifras en los presupuestos consolidados de 2011 de las CCAA.

³¹ Ver cuadro nº 2

GRAFICO N 6³²



Podemos apreciar cómo casi un 20% del gasto no financiero y de personal, así como el 33,1% de la deuda financiera estaría fuera del perímetro de consolidación, con la consiguiente pérdida de información, tanto cuantitativa como cualitativa, que hemos puesto de manifiesto a lo largo de este artículo.

CONCLUSIONES FINALES:

En este trabajo se han puesto de manifiesto las deficiencias del modelo de consolidación en las CC.AA., sin embargo, **podemos extrapolar lo aquí escrito para todas y cada una de las administraciones**, ya que tanto el Estado, como las Entidades Locales tienen plena libertad para elegir el perímetro de consolidación, utilizando entes instrumentales y sociedades que pueden escapar a los controles del déficit y deuda, **impidiendo realizar un análisis real de la situación de la res pública española.**

A modo de síntesis, y tras la exhaustiva revisión de la población objeto de estudio, estamos en condiciones de identificar las consecuencias directas derivadas de los procesos de consolidación, tal y como se llevan a cabo en la actualidad en el ámbito de las comunidades autónomas:

1. **No existe una información económica completa** sobre el conjunto de las comunidades que abarque todas sus unidades.
2. **Las magnitudes del gasto que reflejan sus presupuestos son menores a las reales**, al excluir parte de los entes dependientes.
3. **Se pierde información cualitativa** de las diferentes partidas que componen el gasto.

³² Fuente: Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y con las Entidades Locales, Ministerio de Economía y Hacienda, "Informe sobre la reordenación del Sector Público Autonómico, Situación a 1 de Julio de 2012". Pg. 3. Disponible en: <http://www.meh.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonómica/Informe%20Reordenaci%C3%B3n%20SP%20a%2001-07-2011.pdf>

4. **El déficit, que se deduce de la información presupuestaria, no es homogéneo ni real**, ya que su correcto cálculo dependerá de la inclusión o no de los entes que gestionan parte de la actividad pública, quedando este punto al arbitrio de las administraciones de manera individual.
5. **No es posible conocer el endeudamiento total**, por los mismos motivos expuestos en el punto anterior.

Como solución a las cuestiones planteadas, proponemos:

1. **Una revisión integral del sistema contable** de las administraciones públicas en sintonía con las características cualitativas recogidas en el Marco Conceptual.
2. **Establecer un único marco normativo común**, de obligado cumplimiento para todas y cada una de las distintas administraciones españolas. En nuestra opinión entendemos que, aunque cualquier proceso de convergencia implicará renuncias, éste debe ser el camino a seguir.
3. Centrándonos en el problema de la consolidación, ésta debería hacerse, con independencia de la naturaleza jurídica o forma de financiarse de los distintos entes, siguiendo los mismos criterios para la determinación del ámbito subjetivo que se emplean en las sociedades mercantiles:
 - a. **Aplicando el método de integración global cuando exista control efectivo** por parte de una comunidad autónoma sobre la unidad dependiente.
 - b. **Aplicando el método de integración proporcional en aquellos casos de entidades controladas conjuntamente o el procedimiento de puesta en equivalencia** para aquellas entidades sobre las que se ejerza influencia significativa.
 - c. **Limitando, en la medida de lo posible, las exclusiones** al proceso de consolidación.

Bibliografía:

- Atenza Almagro, J.M y Benito López, B. (2009), "Tratado de Contabilidad Pública Local". El Consultor de los Ayuntamientos (La Ley). Madrid.
- Banco de España, "Boletín Estadístico". Madrid, septiembre 2011. Disponible en: <http://www.bde.es/webbde/es/estadis/estadis>.
- Barea, J., "La Necesidad de Transparencia en la Gestión Pública". Ponencia en el I Congreso Nacional de Auditoría del Sector Público.
- Brusca, I. (2011): "Los pasivos financieros en las administraciones públicas". Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. Dic. 2011, p.9-10
- Generalitat Valenciana, Consejería de Economía y Hacienda, Intervención General, "Cuenta General del Ejercicio 2010". Disponible en: http://portales.gva.es/c_economia/web/ig/docs/cuenta2010/index.htm
- Fuente: Comunidad Autónoma de Madrid "Folleto de Proyecto Presupuestos Generales Comunidad de Madrid 2013". Pág. 12. Disponible en: <http://www.madrid.org/cs/Satellite?blobcol=urldata&blobheader=application%2Fpdf&blobheadername1=Content-Disposition&blobheadervalue1=filename%3D120131+CG+Presupuestos+Folleto.pdf&blobkey=id&blobtable=MungoBlobs&blobwhere=1311087955649&ssbinary=true>
- Cámara de Cuentas de Madrid. "Informe de Fiscalización de la Cuenta General de la Comunidad de Madrid". Ejercicio 2010". Madrid, 31-12-2011, página 1. Disponible en: http://www.madrid.org/camaradecuentas/images/Cuenta_General_2010.Consejo_291211.pdf
- Intervención General del Estado, "Nota de prensa de fecha 4-11-2010".
- Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.
- Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.
- Ley 12/2010, de 27 de diciembre, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2011.
- Ministerio de Economía y Hacienda, "Inventario de entes dependientes de las Comunidades Autónomas, situación a 1 de Julio de 2011". Disponible en: <http://www.meh.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/Informe%20Inventario%20a%2001-07-2011.pdf>
- Ministerio de Economía y Hacienda, Secretaría de Estado y Presupuestos, Dirección General de Coordinación Financiera con las CC.AA. y con las EE.LL, "Avance de la Ejecución Presupuestaria del Segundo Trimestre 2011". Disponible en: <http://serviciosweb.meh.es/apps/publicaciontrimestral/asp/inicio.aspx>

- Ministerio de Economía y Hacienda, Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y con las Entidades Locales, Ministerio de Economía y Hacienda, "Inventario de Entes dependientes de las Comunidades Autónomas, Situación al 1-01-2012". Madrid 2012.
- Ministerio de Economía y Hacienda, Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y con las Entidades Locales, Ministerio de Economía y Hacienda. "Informe sobre la reordenación del Sector Público Autonómico, Situación a 1 de Julio de 2012". Madrid 2012.
- Ministerio de Economía y Hacienda, Intervención General del Estado, "Manual del Cálculo del Déficit en Contabilidad Nacional Adaptado a las Comunidades Autónomas, Primera Edición". Disponible en:
<http://www.igae.pap.meh.es/SITIOS/IGAE/ES-ES/INFORMESCIENTAS/INFORMES/Paginas/publicaciones.aspx>
- Ministerio de Economía y Hacienda, "Nota de Prensa de 1 de Junio de 2011".
- Monasterio Escudero, C. (2010): "El laberinto de la Hacienda Autonómica". Thomson Reuters, Pamplona.
- Plan General de Contabilidad Pública: Aprobado mediante Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril (BOE Núm. 102 de 28 de abril de 2010).
- Portillo Navarro, M. (2012): "El Presupuesto de las Haciendas Locales". Tecnos. Madrid.
- Santos Peñalver J., Gil Herrera L. (2003): "La Utilidad de la Información Contable Pública". Dynkinson. Madrid
- Torres Pradas L., Pina Martínez V. (2009): "Manual de Contabilidad Pública Adaptado al Plan de Cuentas de la Administración Local". Centro Europeo de Estudios Financieros. Madrid.