

HACIA UNA MAYOR TRANSPARENCIA DE LA INFORMACIÓN SOBRE EL SERVICIO DE ABASTECIMIENTO DE AGUA

Inés Moreno Campos

DEPARTAMENTO DE CONTABILIDAD Y ECONOMÍA FINANCIERA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES
UNIVERSIDAD DE SEVILLA

José Miguel Rico Iglesias

DEPARTAMENTO DE CONTABILIDAD Y ECONOMÍA FINANCIERA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES
UNIVERSIDAD DE SEVILLA

RESUMEN.—El presente trabajo pretende exponer la problemática contable actual en relación con las empresas de abastecimiento y saneamiento de agua en España, haciendo especial referencia a la Orden de 10 de diciembre de 1998, por la que se aprueban las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas de este sector. Igualmente, pretende poner de manifiesto como, a pesar de que esta normativa ha supuesto un gran avance en la práctica contable de estas empresas, sigue resultando insuficiente a la hora de dar respuesta a las necesidades de información que actualmente se ponen de manifiesto.

PALABRAS CLAVE: agua / contabilidad / información.

1. INTRODUCCIÓN

El agua es un recurso fundamental para la vida, y un bien que pertenece a todos. En este sentido, la Ley de Aguas lo define así: “Las aguas son de dominio público, y dominio público del Estado, no de ninguna otra Entidad

Pública” (González, Toledo y Arrieta, 1987)⁽¹⁾ y es por ello por lo que constituye un recurso subordinado al interés general. Por tanto, es necesario realizar una gestión de dicho recurso de la forma más eficiente posible.

Esta Ley otorga al Estado competencia exclusiva para legislar, ordenar y conceder recursos (Ley de Aguas, 1985)⁽²⁾. La estructura competencial en el sector del agua en España queda así definida de la siguiente forma:



Fuente: Elaboración propia

La Planificación Hidrológica constituye la norma de mayor relevancia dentro del ordenamiento de las aguas. A su cumplimiento se someten la Administración del Estado y la de las Comunidades Autónomas (González, Toledo y Arrieta, 1987)⁽³⁾.

Según la Ley de Aguas, la planificación hidrológica tendrá como objetivos generales conseguir la mejor satisfacción de las demandas de agua y equilibrar y armonizar el desarrollo regional y sectorial, incrementando las disponibilidades del recurso, protegiendo su calidad, economizando su empleo y racionalizando sus usos en armonía con el medio ambiente y los demás recursos naturales (Ley de Aguas, 1985)⁽⁴⁾.

(1) González, J., Toledo, J. y Arrieta, C., *Comentarios a la Ley de Aguas*. Editorial Civitas. Madrid, 1987.

(2) Ley 29/1985 de 2 de Agosto, *Ley de Aguas*.

(3) González, J., Toledo, J. y Arrieta, C., *Comentarios a la Ley de Aguas*. Editorial Civitas. Madrid, 1987.

(4) Ley 29/1985 de 2 de Agosto, *Ley de Aguas*.

La planificación se realizará mediante los Planes Hidrológicos de Cuenca y el Plan Hidrológico Nacional. El Estado ordena y concede el recurso a través de la elaboración del Plan Hidrológico Nacional, el cual se alimenta y se concreta en los Planes Hidrológicos de Cuenca.

Además de la mencionada Planificación Hidrológica, es necesario que se articulen mecanismos más concretos que permitan que se lleve a cabo el abastecimiento de este recurso y queden cubiertas todas las necesidades de la población (necesidades domésticas, agrícolas e industriales). En este sentido, "Los servicios de abastecimiento de agua y saneamiento son servicios públicos de carácter local, de prestación obligatoria por el municipio y reservados a favor de éste" (Fernández Pérez, 1994) ⁽⁵⁾, por lo que en base a la actual Legislación de Régimen Local, los municipios tienen la obligación de prestar este servicio, garantizando de esta forma el suministro de agua a todos los usuarios de la misma. Por tanto, aunque la gestión del agua se concreta en la planificación hidrológica en el ámbito nacional, la gestión del servicio, que se centra en cómo ofrecer, de la forma más eficiente posible el agua a los distintos usuarios, se concreta a nivel local.

La forma en que se presta este servicio por las autoridades locales así como las implicaciones contables de tales prestaciones de servicios constituyen el objeto de estudio de este trabajo.

2. EL SERVICIO DE ABASTECIMIENTO Y SANEAMIENTO DE AGUA

El servicio de abastecimiento y saneamiento de agua está compuesto por diversas actividades, que podemos clasificar en tres grandes grupos (Ostos y Rico, 1998) ⁽⁶⁾:

- A. Servicio de abastecimiento.
 - B. Actividades de saneamiento público.
 - C. Otras actividades.
- A. Las actividades que configuran el servicio de abastecimiento son las siguientes:
- 1) Captación de agua:
Comprende las tareas necesarias para extraer y conducir el agua desde el medio natural o físico hasta su puesta a disposición o

(5) Fernández Pérez, D., *Financiación de los servicios urbanos de agua en España*. Jornadas sobre gestión de los servicios de Abastecimiento y Saneamiento en Andalucía. Fundación Instituto de Ecología Social. Rute (Córdoba), diciembre de 1994.

(6) Ostos Pérez, N. y Rico Iglesias, J.M., *La gestión de los servicios públicos de abastecimiento y saneamiento de agua en España: análisis del sector*. VIII Encuentro de ASEPUC. Alicante, 1998.

entrega para su posterior tratamiento o para su distribución. Esta fase resulta crucial, ya que dependiendo de la calidad del agua captada, los costes del tratamiento posterior pueden variar considerablemente, así como la calidad del producto final que entra en la red de distribución.

2) Tratamiento de agua y almacenamiento:

Comprende las tareas y procesos industriales necesarios para que el agua sea sanitariamente permisible o potable para el consumo humano, hasta su puesta a disposición o entrega a la red de distribución.

3) Distribución de agua, que puede ser de dos tipos:

- Distribución en baja: Comprende las tareas y maniobras técnicas necesarias para entregar o poner a disposición del consumidor o abonado el agua suministrada hasta el domicilio o local.
- Distribución en alta: Comprende las tareas y maniobras técnicas necesarias para entregar o poner en disposición de un distribuidor en baja el agua suministrada. Esta distribución se realiza mediante una compleja red de conducciones con los desdoblamientos y mallados pertinentes a fin de garantizar al máximo el abastecimiento en caso de averías de las mismas.

B. Las Actividades de saneamiento público son:

1) Vertido o alcantarillado:

Comprende las tareas y procesos necesarios para conducir toda agua residual desde su punto de producción hasta el punto de depuración o descarga.

2) Depuración de aguas residuales urbanas e industriales:

Comprende las tareas, procesos y acondicionamiento físico o químico para extraer los elementos contaminantes que contiene, con el fin de dejar el agua resultante en condiciones adecuadas y aceptables para que en el cauce receptor no altere el medio ambiental o pueda ser reutilizada para usos industriales o agrícolas.

C. Otras actividades:

Aquí se incluyen la realización de instalaciones, construcciones, montajes y contrataciones de todo tipo de obras para la realización de los elementos que configuran el servicio tanto en vertientes de abastecimiento, como depuración y saneamiento.

A pesar de que los entes locales posean la titularidad de este servicio de abastecimiento y saneamiento de agua, se están creando diferentes mecanismos a la hora de llevarlo a cabo, por lo que coexisten en el sector diferentes formas jurídicas y contractuales de prestar el servicio, entre las que cabe destacar:

1. **Gestión directa**, la cual puede ser llevada a cabo:

A. Por la propia Entidad Local, en cuyo caso cabría distinguir entre:

- Servicio Municipal: Cuando el Municipio dispone de un presupuesto específico para el servicio. De esta forma, desarrolla el servicio mediante un organismo autónomo local.
- El Municipio no dispone de un presupuesto específico, por lo que desarrolla el servicio de forma indiferenciada, es decir, sin organización especialmente destinada al efecto.

B. Mediante una Empresa Municipalizada: En este caso, la gestión sigue siendo realizada directamente por el Municipio, pero mediante la creación de una Empresa Municipal que dispone de una autonomía respecto a los Presupuestos Municipales, y que por tanto se rige por los principios de una empresa independiente con su propio presupuesto. El capital de la Empresa Municipal es lógicamente cien por cien del Ayuntamiento. Esta sociedad mercantil con capital público debe conseguir anualmente el equilibrio financiero, es decir, que las tarifas cubran el coste del servicio y que el resultado de la gestión no sea negativo.

2. **Gestión indirecta**:

A. Concesión: Cuando, mediante un concurso público, se selecciona a una empresa, generalmente privada, que se encargue del establecimiento y ulterior gestión del servicio de abastecimiento y saneamiento de agua, que es de titularidad pública. Salvo casos muy específicos, los bienes adscritos al servicio son de titularidad municipal. También puede darse el caso de que en el pliego de condiciones se contemple la aportación por parte del concesionario de diferentes inversiones, que revierten al municipio al finalizar el período de concesión. En el caso más extremo de concesión, la empresa concesionaria aporta todos los bienes y activos necesarios para el servicio de abastecimiento y saneamiento de agua, aunque la titularidad del servicio permanezca en manos de la Entidad Local. En este caso, aparecerán en el activo de la empresa concesionaria todos los bienes e instalaciones que rever-

tirán a la Entidad Local, por lo que serán bienes de dominio público, al final del período de concesión.

B. **Arrendamiento:** En esta forma de gestión indirecta, tanto los bienes existentes como las inversiones necesarias son de titularidad municipal, siendo los costes de gestión a cargo del adjudicatario. El Ente Local entrega un servicio ya instalado a un arrendatario para, que a su riesgo y ventura, preste el servicio al modo ordenado por la Corporación. En este caso, la tarifa corresponde al municipio, quien abona al gestor privado la cantidad pactada como retribución en el contrato por los trabajos que realiza.

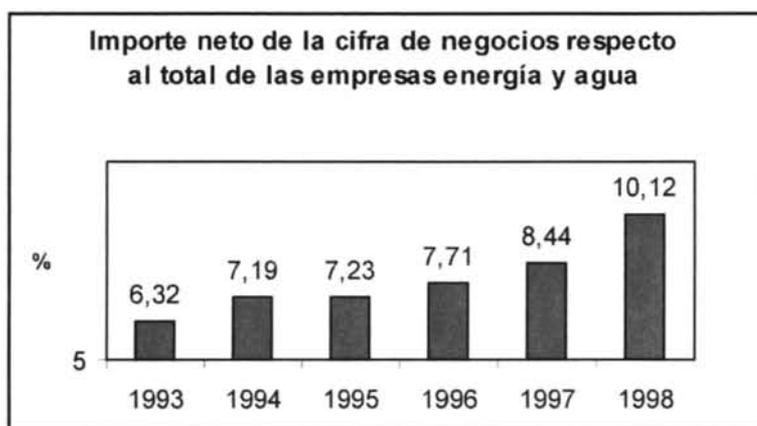
3. **Empresa de capital mixto:** La gestión es realizada por una empresa mixta, cuyo capital es en parte municipal y el resto de uno o varios socios privados. En esta forma de gestión, es usual que el Ayuntamiento colabore en la gestión mediante su participación en el Consejo de Administración, mientras la gestión propiamente dicha, o sea el seguimiento del día a día, corresponde a la Gerencia que es desempeñada por el socio privado.

Hay que destacar que la opción de gestión directa-indirecta de los servicios urbanos del agua en España la ejerce la Entidad Local titular del servicio con total autonomía y la materializa por medio de la elección, de entre un catálogo bastante tipificado de alternativas, como hemos visto anteriormente, de aquella que resulte más conveniente según las circunstancias de la Entidad (tamaño y capacidad de la misma, riesgos que desee asumir, grado de endeudamiento, etc.).

En cualquiera de los casos, la Entidad Local mantiene la titularidad del servicio, la capacidad de establecer las políticas del mismo, e incluso, la facultad de rescindir el contrato de gestión.

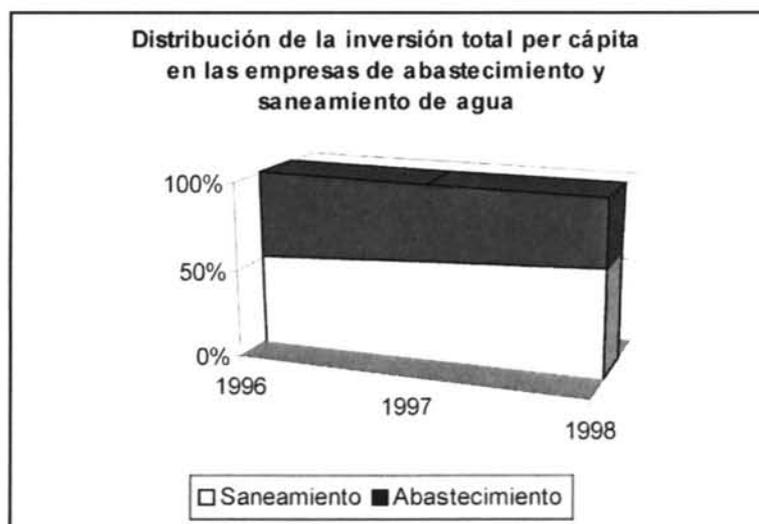
3. IMPORTANCIA CRECIENTE DEL SECTOR DE EMPRESAS DE ABASTECIMIENTO Y SANEAMIENTO DE AGUA.

En los últimos años estamos asistiendo a un proceso de crecimiento continuado del sector de abastecimiento y saneamiento de agua en España; hacemos referencia al caso en que el servicio se presta por una empresa mercantil. Este crecimiento se pone de manifiesto al comparar el peso de este sector con respecto al total de empresas de energía y agua. En el siguiente gráfico se puede observar la comparativa en relación con el importe neto de la cifra de negocios en el horizonte temporal 1993-1998.



Fuente: Instituto Nacional de Estadística⁽⁷⁾.

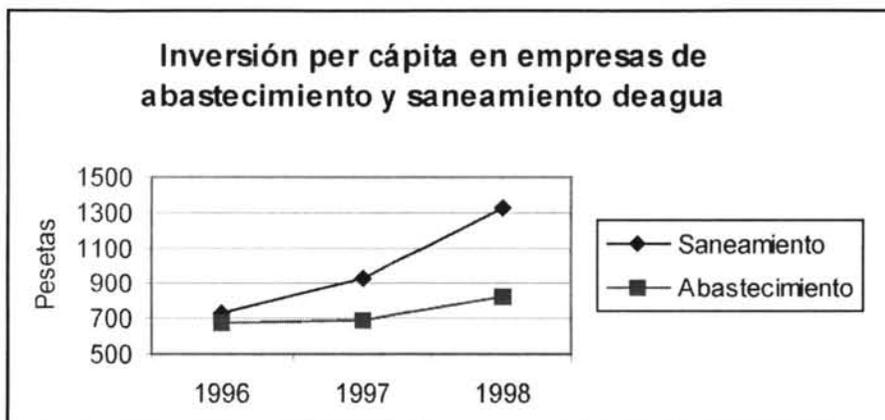
La implantación progresiva del ciclo integral del agua y la consecuente consolidación del servicio de saneamiento en este tipo de empresas constituye, en nuestra opinión, el motor fundamental de este crecimiento. En este sentido, las entidades responsables del servicio de abastecimiento y saneamiento de agua están prestando cada vez mayor atención a los servicios de alcantarillado y depuración de aguas residuales, frente a los servicios de captación, depuración y suministro de agua, tal como puede apreciarse en el siguiente gráfico:



Fuente: Instituto Nacional de Estadística.

(7) Instituto Nacional de Estadística, *Encuesta Industrial de Empresas*. INE. Madrid, 1999.

Aunque se ha producido un aumento en todas las actividades que realizan estas empresas, las relacionadas con el saneamiento ha aumentado en mayor medida que las encaminadas al abastecimiento de agua.



Fuente: Instituto Nacional de Estadística.

En cualquier caso queda claro que nos encontramos ante un sector cuya importancia crece día a día, en tanto en cuanto, además de abastecer cada vez a una mayor población, ofrece más y mejores servicios a sus usuarios.

4. NORMATIVA CONTABLE VIGENTE

Con la entrada en vigor el 1 de enero de 1999 de la Orden de 10 de Diciembre de 1998 del Ministerio de Economía y Hacienda, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas del sector de abastecimiento y saneamiento de aguas, se establecen las bases reguladoras de la práctica contable en este tipo de empresas que, por sus singulares características, no tenían cabida en las normas del Plan General de Contabilidad de 1990.

Esta normativa específica introduce una serie de novedades encaminadas a adaptar la práctica contable de estas empresas a sus características particulares. Siguiendo la estructura del Plan General de Contabilidad, introduce modificaciones que afectan al cuadro de cuentas, a las definiciones y relaciones contables, a la elaboración de las cuentas anuales y a las normas de valoración en aras de adaptarse a la actividad propia del sector, a la terminología empleada en el desarrollo de dicha actividad y a las operaciones propias del mismo (ICAC, 1999) ⁽⁸⁾.

(8) Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, *Empresas del sector de abastecimiento y saneamiento de agua: normas de adaptación del Plan General de Contabilidad*. ICAC. Madrid, 1999.

Se crea la cuenta 109. “Fondo Operativo” que registra el capital escriturado en el acto fundacional de uniones temporales de empresas.

En el subgrupo 13 se crean cuentas de “ingresos a distribuir en varios ejercicios” como consecuencia de la incorporación a estas empresas de diversos elementos de inmovilizado material e inmaterial, que no han sido adquiridos o financiados por la empresa pero que forman parte de su patrimonio. Estos ingresos tienen la misma naturaleza que las subvenciones de capital.

En el subgrupo 14 aparecen cuentas que recogen provisiones propias de las empresas de este sector como es el caso de las “Provisiones para grandes reparaciones”, la “Provisión para actuaciones medioambientales”, las “Provisiones para indemnizaciones a terceros” y la que requiere una mención especial es la “Provisión para sequía”, que constituye uno de las grandes novedades de esta norma de adaptación. Esta provisión se constituye para hacer frente a los gastos adicionales de explotación que periódicamente se producen como consecuencia de la situación de sequía. Para la determinación del fondo necesario las empresas deben acometer el estudio retrospectivo de los gastos adicionales incurridos en las últimas épocas de sequías. En el caso de Emasesa (1999) ⁽⁹⁾, la empresa considera los gastos adicionales incurridos en el período de sequía del 92 al 95 y considera una periodicidad media de 8 años entre ciclos de sequía. Otras empresas tales como Emacsa (1999) ⁽¹⁰⁾ sólo hacen referencia a estudios técnicos realizados sobre el impacto que provocan los períodos de sequía en la cuenta de Resultados sin dar ningún detalle de dichos estudios.

Según Alvarado y otros (2000) ⁽¹¹⁾ las consecuencias económicas más relevantes durante los períodos de sequía, y que justifican la dotación de una provisión para tal finalidad son:

1. Menor facturación; porque el consumo es inferior (ya que las tarifas no pueden subirse unilateralmente por la empresa).
2. Ante ingresos de menor cuantía hay que incurrir en costes de propaganda para tratar de reducir aun más el consumo (campañas de televisión, folletos divulgativos, etc.).
3. La calidad del agua suele ser peor, originándose costes incrementales, principalmente por un mayor consumo de reactivos.
4. En caso de ser necesaria, la traída de agua de otras fuentes de abastecimiento, ante el agotamiento de las usuales, implica mayores costes, sobre todo de energía eléctrica.

(9) Emasesa, *Cuentas Anuales*. Empresa municipal de abastecimiento y saneamiento de aguas de Sevilla, 1999.

(10) Emacsa, *Cuentas Anuales*. Empresa Municipal de aguas de Córdoba, 1999.

(11) Alvarado Riquelme, M., Fernández Alvarez, A., Miñambres Puig, P. y Moreno Adalid, A., *El abastecimiento y saneamiento de agua en España: análisis del Plan contable sectorial*. Técnica Contable. Mayo 2000, pp. 363-381.

5. La utilización de agua de zonas destinadas a otros usos (pequeños lagos, arroyos, etc) puede provocar una reducción de su caudal por debajo de lo que ecológicamente se considera como mínimo, con consecuencias perjudiciales en el medio ambiente: desaparición o reducción de peces, flora, etc., que implicarán costes de reposición.

Otro cambio importante con respecto al panorama contable anterior a esta norma es la introducción en el subgrupo 21 de la cuenta 218. “Derechos sobre activos cedidos en uso” y que supuso un importante avance en el tratamiento de los bienes de titularidad pública utilizados por estas sociedades. En este sentido, la adaptación sectorial regula la obligatoriedad de reflejar en la contabilidad el valor de los activos que, cedidos en uso por parte de las entidades concedentes, son utilizados en el desarrollo de la actividad. Nos referimos a depuradoras, redes de distribución, depósitos, etc. Tales activos no estaban registrados anteriormente en la contabilidad por carecer del derecho de propiedad sobre dichos bienes. El nuevo tratamiento contable, por tanto, consiste en dar de alta como activos inmateriales a los derechos de explotación de los bienes cedidos por distintas entidades públicas con abono a la partida de subvenciones en capital. El valor de los bienes vendrá determinado por la contraprestación que efectúa la empresa. En caso de recibirse a título gratuito, se contabilizarán por el valor venal del derecho; y si la contraprestación es sustancialmente inferior al valor venal, se aplicará este último tratamiento. En cuanto a su amortización, se calcula atendiendo a la vida útil de los bienes sobre los que se detentan los derechos. Asimismo, la imputación a resultados de las subvenciones correspondientes se hace en función de la depreciación experimentada por dichos bienes. Por lo que se refiere a los costes de renovación, ampliación o mejora de los bienes cedidos en uso, se contabilizarán como mayor valor del derecho inmaterial y no como gasto del ejercicio, siempre que supongan un alargamiento de la vida útil o un aumento de su capacidad.

Por su parte, se introducen cambios en los subgrupos 22 y 28 en cuanto a la forma de clasificar estos bienes en este tipo de empresas.

En el subgrupo 25 se crea una cuenta específica para reflejar los créditos frente a las Administraciones Públicas que surgen como consecuencia de trabajos o adquisiciones de bienes para dichos Entes, realizados por la empresa que gestiona el servicio. El cobro de estos trabajos o adquisiciones se realizará mediante la incorporación a la tarifa de un recargo adicional específico para financiar dichas inversiones. De este modo se pone fin a la confusión existente en cuanto al tratamiento de estas partidas antes de la elaboración de esta normativa.

En cuanto a los grupos 3, 4, 5 y 6 también han sufrido cambios pero en este caso centrados en la nomenclatura y clasificación empleadas, adaptándolas a las empresas del sector. Así sucede con la creación del subgrupo 30. “Agua” destinado a recoger el coste del agua que es almacenada en

depósitos y destinada a ser utilizada en el proceso de producción. También se crea una cuenta para recoger los aparatos de medición de los consumos de agua (contadores). Estos aparatos en la mayoría de los casos tienen la consideración de existencias al ser adquiridos para su venta al usuario sin previa transformación, pero en determinado tipo de operaciones podrán ser considerados como inmovilizado material.

En el grupo 4 se han introducido toda una serie de cambios en aras de recoger los conceptos por los que facturan las empresas del agua y que en ocasiones no son objeto de su actividad sino que consisten en la repercusión de impuestos, tasas, o incluso servicios, por mandato y delegación de Entidades Públicas. Ni que decir tiene que este tipo de actuaciones requiere de un adecuado tratamiento contable que viene recogido en esta norma.

Entre otros cambios también podríamos mencionar los que se recogen en el grupo 6 como consecuencia de la necesidad de adaptar las cuentas de los grupos 60, 61 y 62 a los gastos y características propias de las empresas de este sector.

En cuanto al grupo 7, también ha sido objeto de adaptación a las características del sector y a los tipos de actividades que en él se desarrollan.

5. PROBLEMÁTICA CONTABLE DEL ESTABLECIMIENTO DE LOS PRECIOS DE ABASTECIMIENTO DE AGUA

Nos centramos a partir de aquí en una problemática contable específica de las empresas de agua; la que hace referencia al proceso de establecimiento de la tarifa de abastecimiento.

Tanto por el abastecimiento como por el saneamiento las compañías de agua reciben una determinada contraprestación. La correspondiente a este último se instrumenta en un tributo que soportan todas aquellas personas físicas o jurídicas o entidades carentes de personalidad jurídica que constituyan una unidad económica o un patrimonio por separado y que realicen cualquier consumo de agua o realicen vertidos de aguas residuales. La recaudación de tal tributo, que constituye un recurso propio de la Comunidad Autónoma, se hace a través de las entidades que suministran el agua a los usuarios las cuales incluirán en la factura o recibo de abastecimiento, de forma separada, el importe del Canon de Saneamiento.

Sin embargo, las empresas de agua sí pueden proponer la tarifa de abastecimiento, aunque tal propuesta debe alcanzar las autorizaciones administrativas correspondientes para poder ser aplicada. La forma en que se instrumenta la propuesta y sus implicaciones contables constituye ahora nuestro objeto de atención.

La tendencia actual en el sector apunta hacia la eliminación de todo tipo de subvenciones como medio ordinario de financiación del servicio de

abastecimiento y saneamiento de agua (Ostos y Rico, 1998)⁽¹²⁾. En esta línea, la Ley de Aguas, la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y la Ley de Tasas y Precios Públicos, establecen un régimen económico-financiero de los servicios del agua con base en el principio de autosuficiencia tarifaria.

En virtud de este principio, el precio del agua debe cubrir todos los costes generados como consecuencia de la prestación del servicio de abastecimiento. Sea cual sea la forma de gestión del servicio, la tarifa del agua debe establecerse de tal forma que los ingresos previstos deben igualar los costes derivados de la prestación del servicio durante el período.

Actualmente es práctica habitual en muchas empresas, para la estimación de los gastos que inciden en la prestación del servicio de suministro de agua, partir de un dato fundamental como es la previsión de metros cúbicos a suministrar en el ejercicio para el que se presenta la propuesta tarifaria. Esta predicción de consumos suele hacerse bien a través del análisis de series históricas, bien a través de modelos econométricos, aunque hemos de señalar que la primera metodología puede presentar resultados erráticos y poco fiables cuando la serie histórica está influida por un período pluviométrico anormal (períodos de sequía o de abundantes lluvias).

Pero no todos los gastos estimados en función de este consumo previsto son susceptibles de ser cubiertos a través de ingresos tarifarios; se trata de gastos cuya cobertura ya está garantizada por otra vía. Nos referimos a los generados como consecuencia del desarrollo de actividades relacionadas con trabajos en redes por cuenta de terceros (expansión de instalaciones, reparación de instalaciones y suministros y trabajos a terceros, entre otros) y a los generados por el consumo de materiales, trabajos realizados por terceros y mano de obra propia en obras para el propio inmovilizado⁽¹³⁾.

Entre los gastos de explotación a cubrir vía tarifas están los correspondientes a:

- Compra de agua. Se refiere al gasto que tiene su origen en el Canon de Regulación de los pantanos que suministran de agua a las estaciones de tratamiento que abastecen al municipio correspondiente⁽¹⁴⁾.
- Energía eléctrica.

(12) Ostos Pérez, N. y Rico Iglesias, J.M., *La gestión de los servicios públicos de abastecimiento y saneamiento de agua en España: análisis del sector*. VIII Encuentro de ASEPUC. Alicante, 1998.

(13) Los ingresos tarifarios deben cubrir sólo los gastos generados por las actividades de mantenimiento y conservación de instalaciones.

(14) Las bases para el estudio del Canon de Regulación se establecen en la Ley 44/1999 de 13 de diciembre, Ley de Aguas.

- Consumos de reactivos y productos que se utilizan en los procesos de tratamiento y potabilización del agua.
- Material de conservación y funcionamiento.
- Retribuciones al personal, cuotas empresariales por cotización a la Seguridad Social y otros gastos de naturaleza social ⁽¹⁵⁾, cuya obligación de pago nace como consecuencia de compromisos adquiridos en Convenio Colectivo.
- Impuestos (entre otros, podemos encontrar: precio público por utilización privativa del dominio público local, entrada de vehículos a través de aceras, Canon por reserva del dominio radioeléctrico y Canon por uso de Instalaciones)
- Trabajos realizados por terceros. Incluye partidas como arrendamientos, reparaciones, conservación y mantenimiento, trabajos realizados por otras empresas y primas de seguros.
- Transportes.
- Gastos administrativos (consumibles de oficina, correo, servicio de mensajería, asesoramiento, auditoría anual, etc).
- Otros gastos de explotación. Pueden incluirse en este apartado las dotaciones para provisiones de insolvencias y por sequía ⁽¹⁶⁾.
- Amortización del inmovilizado.

También los gastos financieros deben ser cubiertos a través de ingresos tarifarios.

Podemos realizar una clasificación de los costes de explotación del servicio de agua atendiendo a su comportamiento con respecto a la variación del volumen de agua facturada. Así, podemos hablar de:

- Costes fijos: Son aquellos que se generan independientemente del volumen de agua que se produzca, tales como los costes de personal, alquileres, contratos con terceros, gastos generales, etc.
- Costes variables: Son aquellos que se generan en función del mayor o menor volumen de agua servida, tales como gastos de reactivos, energía eléctrica, repuestos de mantenimiento, compra de agua, etc.

En cualquier caso el equilibrio debe establecerse de tal forma que, con los ingresos obtenidos, la empresa gestora cubra con todos los costes en los

(15) Dentro de Otros gastos de personal se puede encontrar una partida de dotación de agua que nace del derecho a percibir una determinada cantidad de agua por cada empleado al mes.

(16) La estimación de la dotación a efectuar por sequía puede calcularse en función del estudio de los períodos de sequía sufridos y de los costes que han llevado aparejados.

que se incurre a la hora de prestar su servicio. Esta realidad pone de relieve la necesidad de calcular los costes en los que incurre la empresa. Sin embargo, son pocas las empresas que tienen implantados sistemas de cálculo de costes del servicio prestado, lo que supone una gran limitación para estas empresas a la hora de establecer su tarifa, con el consiguiente riesgo de adoptar sólo criterios políticos y dejar completamente al margen los criterios económicos.

Esta necesidad se agudiza en el caso de que la empresa se encargue de gestionar el servicio de diferentes municipios, pues la tarifa a aplicar a todos ellos no debe establecerse de forma homogénea sino en función del coste del suministro en cada municipio. Dada la complejidad de todo el procedimiento, en la realidad, en estos casos, lo normal es que se haga un estudio de coste general que englobe a todas las áreas, lo cual va en detrimento de la elaboración de una tarifa justa para cada municipio.

Por otra parte, el no tener conocimiento del coste del servicio, puede llevar a que la empresa no sea todo lo eficiente que pudiera, en tanto en cuanto, no tiene información sobre costes para poder actuar sobre ellos e intentar reducirlos sin afectar a la calidad del servicio. En el caso de que esto sucediera, los resultados de una mala gestión se podrían traducir en un precio más alto del agua suministrada.

En definitiva, es muy importante que las empresas suministradoras tengan buen conocimiento de los costes en que incurren como consecuencia del servicio que prestan para de este modo, poder reducir dichos costes y establecer correcta y justamente la tarifa del agua.

En nuestra opinión podría resultar muy útil para estas empresas la utilización de sistemas de gestión y cálculo de costes por actividades, en la medida en que de este modo, tendrían mucha más información acerca de todas las actividades que desarrollan en la prestación del servicio y podrían buscar mejor la eficiencia en el desempeño de estas actividades. De igual modo la tarifa del agua podrían establecerla en función del coste de las actividades que tienen que desempeñar en cada uno de los municipios que abastecen, llegando a una tarifa más justa.

Podrían contar con información relativa a las actividades por ellas desarrolladas en cuanto a:

- Factores consumidos por cada actividad.
- Resultado obtenido por cada actividad.

De esta forma, la empresa podrá decidir llevar a cabo una determinada actividad o subcontratarla, en función del coste-beneficio de una u otra alternativa.

En cuanto a los conceptos que las empresas suministradoras pueden cargar en la factura a sus abonados, según el Reglamento de Suministro Domiciliario de Agua, son los siguientes:

Ingresos periódicos del abastecimiento:

- *Cuota fija o de servicio.* Es la cantidad fija que periódicamente deben abonar los usuarios por la disponibilidad que gozan, independientemente de que hagan uso o no del servicio.
- *Cuota variable o de consumo.* Es la cantidad que abona el usuario de forma periódica y en función del consumo realizado. Normalmente se estructura en bloques crecientes en donde el consumo de agua se descompone en bloques de límites preestablecidos, a los que se aplican precios cada vez más elevados. También puede aplicarse una tarifa constante o incluso una tarifa de bloques decrecientes.
- *Recargos especiales.* La Entidad suministradora podrá establecer un recargo sobre el precio de metro cúbico facturado para recuperar el mayor coste que se ocasiona por motivo de explotación de instalaciones diferentes a las del normal abastecimiento, como pudieran ser instalaciones para modificación de presiones o caudales. Este recargo puede establecerse bien con carácter permanente o bien con carácter transitorio a todos los abonados afectados.

Ingresos no periódicos:

- *Derechos de acometida.*
- *Cuota de contratación.*
- *Cánones.* Constituyen recargos que, independientemente de la tarifa, se establecen para hacer frente a las inversiones en infraestructura.
- *Fianzas.*
- *Servicios específicos.* En los casos en que los abonados a los servicios de abastecimiento de agua soliciten de las Entidades suministradoras la prestación de un servicio individualizado, diferenciado de los que tiene obligación de prestar, dichas Entidades, previa su aceptación y asunción, podrán repercutir en los recibos por consumo de agua los mayores costes de los servicios concertados de mutuo acuerdo.

El sistema tarifario, compuesto por el conjunto de conceptos anteriores que corresponda pagar al abonado, debe atender a la consecución del equilibrio económico y financiero de la Entidad suministradora para la prestación del servicio de abastecimiento. Las modalidades del sistema tarifario pueden ser: doméstica, comercial, industrial, organismos oficiales u otros usos.

Una vez determinada la estructura tarifaria, la Entidad prestataria del servicio solicita la autorización al Pleno de la Entidad Local correspon-

diente y también ante la Secretaría de la Comisión de Precios Regional, ya que el procedimiento de establecimiento de la tarifa está sometido al régimen de precios autorizados.

No obstante lo anterior, es preciso señalar que desde hace algunos años, bastantes municipios establecen tasas en vez de precios públicos, ya que entienden que al tener atribuidas las competencias y poder implantar sus propias ordenanzas fiscales, no tiene sentido la tutela de ningún ente público superior y sus autorizaciones. A partir de aquí, por tanto, se perdería la vía de información pública de las tarifas a través de su publicación en los boletines oficiales regionales correspondientes.

Tampoco se encuentra normalmente información acerca de la tarifa aprobada y su proceso de elaboración en las Cuentas Anuales de las empresas que prestan el servicio. Y mucho menos, información comparativa con otras zonas geográficas abastecidas por otras empresas.

Un estudio realizado por la OCU⁽¹⁷⁾ en 1997 ponía de manifiesto que existían diferencias muy importantes en el precio del agua en las distintas capitales de provincia de nuestro país. Más recientemente la revista *Consumer* (1999)⁽¹⁸⁾ publica un trabajo que analiza el precio del agua en catorce ciudades detectando igualmente diferencias significativas en el mismo. El trabajo realizado por Caridad y Moreno (2001)⁽¹⁹⁾ para el caso de las ocho capitales de provincia andaluzas llega también a la conclusión de que existen diferencias significativas en los precios de abastecimiento o tarifas aplicadas entre las distintas ciudades, que se presentan tanto en la estructura tarifaria como en los bloques de consumo y en los diferentes precios en sí. En gran medida, estas diferencias están justificadas por la existencia de zonas pluviométricas diferentes, existiendo una estrecha relación entre la cantidad de agua disponible y el precio de la misma. Asimismo, la calidad del agua, el tipo de empresa que gestiona el servicio y la existencia o no de subvenciones también constituyen factores determinantes del precio del agua en las distintas zonas de nuestra geografía (AEAS, 1992)⁽²⁰⁾. Pero no hemos de olvidar que, dependiendo del mecanismo elegido por el municipio a la hora de aprobar las tarifas, también el precio del agua puede verse afectado, aún sin la influencia de ninguno de los factores anteriormente mencionados.

(17) Organización de Consumidores y Usuarios, *El agua del grifo*. Compra Maestra, n.º 198. Madrid, 1997.

(18) *Consumer*, *El precio del agua en 14 ciudades*. Revista *Consumer*, n.º 17. Septiembre de 1999.

(19) Caridad y Ocerín, J.M. y Moreno Campos, I., *La información contable de las empresas suministradoras de agua*. III Jornadas de Contabilidad Financiera. ASEPUC. Jaén, 2001, pp. 73-93.

(20) Asociación Española de Abastecimiento de Agua y Saneamiento, *El suministro de agua potable en España*. AEAS. Madrid, 1992.

6. CONSIDERACIONES FINALES

- El agua es un bien de dominio público cuya gestión es responsabilidad del Estado. No obstante lo anterior, la titularidad del servicio de abastecimiento y saneamiento de agua se atribuye a los municipios, los cuales pueden gestionar el mismo a través de diversas formas jurídicas y contractuales, entre las que destaca las empresas mercantiles, bien municipales, o bien privadas mediante concesión o arrendamiento.
- El sector de empresas de abastecimiento y saneamiento de agua tiene una importancia creciente en el conjunto de la economía española en los últimos años como consecuencia de la implantación progresiva del ciclo integral del agua y la consecuente consolidación del servicio de saneamiento en estas empresas.
- Las Orden de 10 de diciembre de 1998 introduce todo un conjunto de cambios en la práctica contable del sector, que se planteaban como necesarios ante el vacío normativo en materia contable dominante en los años anteriores a la misma. Sin embargo, esta norma de adaptación no plantea de forma clara la necesidad de que estas empresas ofrezcan una información detallada de cómo elaboran las tarifas que tienen que ser aprobadas por el Pleno del Ayuntamiento correspondiente y por la Comisión Regional de Precios.
- Por otra parte y, tal como recomienda el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, las empresas de este sector deben aplicar un sistema de contabilidad de costes que les permita:
 - Enriquecer la información de la Contabilidad Externa.
 - Conocer profundamente los costes en los que incurren a al hora de prestar sus servicios.
 - Aplicar en cada momento la política de precios más adecuada en la prestación de sus servicios. En este sentido las empresas que prestan servicios en más de un municipio podrán solicitar una tarifa distinta para cada uno de ellos en función del coste en el que incurren en la prestación del servicio de cada municipio.

Por todo lo anterior, a pesar de que la reciente adaptación sectorial del PGC significa un gran paso adelante, creemos que en determinados aspectos resulta insuficiente, como sucede con la información que ofrecen estas empresas acerca de la forma de elaborar la tarifa que aplican a los diferentes usuarios de sus servicios. Además, el procedimiento de elaboración de la propuesta tarifaria por parte de las empresas suministradoras demanda un gran avance en su contabilidad interna, que les permita conocer con mayor precisión los costes en los que incurren como consecuencia de la prestación del servicio de abastecimiento y saneamiento de aguas en los distintos municipios.

Por tanto la investigación contable debe emplearse a fondo de manera urgente en poner solución a dos aspectos fundamentales; por un lado al problema que señala Fernández (1998) ⁽²¹⁾ cuando afirma que no existe un sistema contable normalizado que permita juzgar la carestía relativa de las tarifas del servicio de abastecimiento de aguas a la luz de la calidad ofrecida y las circunstancias específicas; y, por otro, a la problemática interna de asignación de costes de suministro a las distintas actividades o zonas geográficas a las que se abastece.

(21) Fernández Pérez, D., *La equidad, requisito de calidad en un servicio de agua urbana*. Congreso Ibérico sobre Planificación y Gestión de Aguas. Zaragoza, septiembre de 1998.