

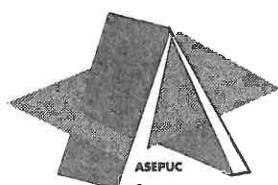
ISSN: 1138-4891

Revista de Contabilidad

Vol. 6, nº 11, enero-junio 2003



Rev. contab. Vol 6, nº 11 p. 1-212, Santander, 2003-06-30, ISSN: 1138-4891



Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad
SANTANDER

INDICE (contents)

(Rev. contab. Vol. 6, nº. 11, p. 1- 212, Santander, 2003, ISSN: 1138-4891)

Editorial	15
-----------------	----

Artículos (articles)

M^a. R. Babío Arcay, M^a. F. Muíño Vázquez y R. Vidal Lopo: La influencia del tamaño y la cotización en la publicación de información voluntaria: un análisis basado en percepciones de costes y beneficios. <i>The Impact of Size and Listing Status on Voluntary Disclosure: an Analysis Based on Costs and Benefits Perceptions.</i>	19
C. Caso Pardo, J. García Díez, A. López Díaz y A. Martínez Arias: Estudio de la incidencia de ciertos factores en el informe de auditoría. <i>A Study of the Incidence of some Factors in the Auditor's Report.</i>	57
M^a. A. García Benau, M^a. C. Pucheta Martínez y A. Zorio Grima: Los comités de auditoría, ¿útiles y necesarios?. <i>Audit Committees - How Useful and Necessary are they?</i>	87
A. M. López Hernández, I. Román Martínez, M^a. G. López Gordo y M^a. E. Gómez Miranda: La consolidación de estados contables en el sector público empresarial. Aplicación al grupo de empresas de la Junta de Andalucía. <i>The Consolidated Financial Statements of Corporate Public Sector. The Case of the Junta de Andalucía.</i>	123
F. Mayordomo García-Chicote: Normativa reguladora de la gestión, control y revisión contables del Banco Público Municipal de Valencia a finales del siglo XVI y comienzos del XVII <i>Management, Control and Auditing Accounting Regulation of the Municipal (Local) Valencian Public Banking in the Late 16th Century and Early 17th Century.</i>	153
A. Somoza López y J. Vallverdú Calafell: Un modelo de predicción de la insolvencia empresarial basado en variables financieras. Su aplicación al caso textil catalán (1994-1997). <i>An Insolvency Prediction Model Based on Financial Variables. The Case of the Catalanian Textile Industry (1994-1997).</i>	173

Noticias (news)

El Consejo Directivo de ASEPUC informa	195
Encuentros y Jornadas	195
Resolución Premios de Investigación ASEPUC-ICAC 2002	199
Normas de presentación de los trabajos para su publicación	201
Índices con los artículos publicados en números anteriores	203

LA CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS CONTABLES EN EL SECTOR PÚBLICO EMPRESARIAL. APLICACIÓN AL GRUPO DE EMPRESAS DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA

*(The Consolidated Financial of Corporate Public Sector.
The Case of the Junta de Andalucía)*

Antonio Manuel López Hernández

Catedrático de la Universidad de Granada

Isabel Román Martínez

Profesora Titular de la Universidad de Granada

María Gloria López Gordo

Profesora de la Universidad de Granada

María Elena Gómez Miranda

Profesora de la Universidad de Granada

RESUMEN

Dada la descentralización de servicios y la consecuente fragmentación de la información contable relativa a la actividad económica desarrollada por la Administración, es necesario elaborar estados contables consolidados que ofrezcan una información más relevante que la obtenida a través de la mera agregación de los datos contenidos en las cuentas anuales individuales. Si a nivel local han sido varios los estudios sobre la problemática de la consolidación, en el ámbito autonómico estamos al principio del camino. Con la experiencia de haber procedido a la consolidación del grupo empresarial de la Junta de Andalucía, en este trabajo se abordan los problemas que pueden surgir en el caso de las empresas públicas autonómicas, y las posibles soluciones a adoptar, proponiéndose una metodología de consolidación para el sector público empresarial. **Palabras clave:** sector público empresarial, consolidación de estados contables.

ABSTRACT

The decentralisation of services brings about the fragmentation of accounting information about public sector economic activity. There is a need, therefore, to establish consolidated balance sheets, since they provide more relevant information than that obtained by merely aggregating the data contained in individual financial statements. At the local level, many studies have been written about the problem of consolidation, however, much less attention has been paid to the autonomous level. Given the experience gained after consolidating the statements of the Junta de Andalucía, this paper deals with two main issues. First, it examines the problems this process poses in the scope of public firms in the autonomous regions. Second, it explains the peculiarities that arose for the specific case of the corporate public sector of the Junta de Andalucía (Andalusian regional government).

Key words: corporate public sector, consolidated financial statement.

1. INTRODUCCIÓN

El importante crecimiento que el sector público ha experimentado en la última década y la notoriedad de su presencia en la economía del país son razones más que suficientes para justificar el especial interés mostrado desde el ámbito político, técnico, así como desde la ciudadanía en general, por conocer de forma fiable el desenvolvimiento de la actividad desarrollada por el sector público y el impacto real que, en su conjunto, supone frente a la colectividad.

Por otra parte, la descentralización funcional y territorial que caracteriza el nuevo modelo de gestión pública ha supuesto la proliferación de distintos organismos a través de los cuales la Administración canaliza parte de sus competencias. Como puede apreciarse en la tabla 1, el número de organismos, entes públicos y empresas existente entre los años 1990 y 1999 ha experimentado un importante incremento (de 247 a 538). Este aumento se ha dejado notar especialmente en la creación de entes públicos y empresas (104 y 311 respectivamente en 1999), cuyos presupuestos, generalmente, no se consolidan con los de la Administración General y sus Organismos Autónomos.

Tabla 1
Evolución de la Administración Institucional
de las Comunidades Autónomas entre 1990 y 1999

Comunidad Autónoma	OO.AA. Administrativos	OO.AA. Comerciales	Entes Públicos	Sociedades Mercantiles
Andalucía	8 a 9	0 a 0	3 a 8	4 a 33
Aragón	1 a 3	1 a 1	1 a 2	0 a 10
Asturias	6 a 8	0 a 0	0 a 4	10 a 13
Islas Baleares	1 a 3	0 a 0	6 a 9	3 a 5
Canarias	1 a 7	2 a 1	1 a 3	11 a 26
Cantabria	4 a 3	0 a 0	0 a 5	7 a 7
Castilla-León	0 a 1	0 a 0	0 a 3	10 a 7
Castilla-La Mancha	0 a 1	0 a 0	0 a 0	0 a 1
Cataluña	18 a 24	9 a 5	7 a 25	10 a 29
Extremadura	1 a 1	0 a 1	0 a 1	1 a 16
Galicia	2 a 7	1 a 3	1 a 12	7 a 19
Madrid	4 a 12	5 a 5	3 a 8	13 a 21
Murcia	2 a 2	1 a 1	2 a 5	0 a 6
Navarra	5 a 7	0 a 0	0 a 0	18 a 27
País Vasco	6 a 7	0 a 0	2 a 3	24 a 60
La Rioja	0 a 0	0 a 0	0 a 2	4 a 4
C. Valenciana	9 a 2	0 a 2	4 a 12	8 a 15
Ceuta	0 a 4	0 a 1	0 a 2	0 a 8
Melilla	0 a 2	0 a 0	0 a 0	0 a 4
TOTAL	68 a 103	19 a 20	30 a 104	130 a 311

Fuente: Censos de Entes del Sector Público Autonómico y Comunidades Autónomas (varios años). Ministerio de Economía y Hacienda.

Esta situación conlleva, sin duda, una importante fragmentación de la información contable, lo que, unido a la creciente demanda de mecanismos que posibiliten la evaluación de la gestión directa pero también indirecta realizada por la entidad principal, plantea la necesidad de que el sistema contable público aborde, desde una perspectiva integral, el problema de la consolidación de la información financiera relativa a los entes que conforman este sector, al objeto de disponer de una visión global de su actuación. Dicha necesidad queda patente por la proliferación de pronunciamientos sobre el tema emitidos por importantes organizaciones internacionales de contabilidad como son, entre otras, el *Canadian Institute of Chartered Accountants* (CICA, 1988), el *Governmental Accounting Standard Board* (GASB, 1991), la *International Federation of Accountants* (IFAC, 1996 y 2000) o *l'Ordre des Experts-Comptables* (1992). En nuestro país, la Administración Central ha dado un paso al frente en este sentido, al establecer que la Cuenta General de las Administraciones Públicas estatales se forme mediante la consolidación del balance, de la cuenta del resultado económico patrimonial y del estado de liquidación del presupuesto de las entidades del sector público, como recoge la Orden de 12 de diciembre de 2000, por la que se regula la elaboración de la Cuenta General del Estado.

En concreto, siguiendo los argumentos esgrimidos por *L'Ordre des Experts Comptables de France* (1992, p. 20-23), podrían proponerse las siguientes razones para avalar la consolidación en el ámbito público:

- Al proporcionar una información más transparente incita un empleo más equitativo de los recursos.
- La elaboración generalizada de estados consolidados posibilita una comparación más satisfactoria de la situación financiera en el tiempo, para una misma entidad, y en el espacio, entre varias entidades.
- La práctica de la consolidación permite instaurar una cultura de grupo, lo que posibilita una gestión más eficiente dirigida al logro de objetivos comunes. La información consolidada es un importante instrumento para la planificación y control de dichos objetivos.
- Posibilita una mejor evaluación de la solvencia y grado de endeudamiento del sector público, lo que facilita la toma de decisiones de los acreedores.

En resumen, la consolidación de la información pública encuentra su razón de ser en la mejora que indudablemente ofrece a la dirección en el proceso de toma de decisiones y en el control de la gestión realizada, así como en la satisfacción de las necesidades de los ciudadanos y de otros usuarios. En este sentido se manifiestan Rodríguez Ariza y López Hernández (1995, p. 154) al señalar, refiriéndose al modelo contable del sector público local, que *"ha de irse más allá en la búsqueda de la imagen fiel de las entidades locales, imponiéndose la necesidad de dar una información*

global del conjunto de la actividad económica gestionada, directa, pero también indirectamente, por las mismas”.

Pero la obtención de una información consolidada que muestre una visión fiel de la situación patrimonial, económico-financiera y presupuestaria del sector público resulta altamente compleja debido, principalmente, a la variedad de entes que forman parte del mismo. Además, deben abordarse cuestiones tales como la delimitación del perímetro de la consolidación, la coexistencia de diversos planteamientos contables a la hora de proceder a la homogeneización de la información financiera o las disquisiciones sobre el método de agregación que en cada caso se debería emplear. Junto con lo anterior, la distinta normativa contable que deben aplicar las entidades públicas según su carácter administrativo o empresarial, dificulta aún más esta tarea. Por ello, el proceso de consolidación podría realizarse de forma secuencial, obteniéndose en una primera etapa las cuentas consolidadas de las empresas públicas para, una vez establecidas las equivalencias entre los sistemas contables público y privado, integrarlas con las que resulten de consolidar el resto de entidades.

Este planteamiento puede verse respaldado por lo dispuesto en la mencionada Orden de 12 de diciembre de 2000, donde se establece que el objetivo final es que la Cuenta General del Estado ofrezca información consolidada de la actividad desarrollada por todo el sector público estatal. No obstante, a tenor del legislador, la novedad del tema, la dificultad de extrapolar las normas de consolidación del sector privado al público, la multitud de relaciones de dependencia existentes entre las distintas entidades del sector público estatal y, en especial, la existencia de dos regímenes de contabilidad distintos, han aconsejado que el proceso de consolidación de la Cuenta General del Estado se realice de forma paulatina. Así, se constituirá por tres documentos independientes: la Cuenta General de las Administraciones Públicas Estatales (que se formará mediante la consolidación de las cuentas de las entidades del sector público estatal), la Cuenta General de las Empresas Estatales y la Cuenta General de las Fundaciones de competencia o titularidad pública estatal, donde la consolidación es opcional.

Una vez que queda patente la utilidad y necesidad de la consolidación en el sector público, el presente artículo tiene un doble objetivo. En primer lugar, plantear una metodología a seguir en la obtención de los estados consolidados del subsector público empresarial en el ámbito autonómico. En segundo término, exponer las dificultades encontradas y las soluciones adoptadas en el caso concreto de las empresas públicas de la Comunidad Autónoma de Andalucía¹, relacionadas, por un lado, con las particularidades contables de las empresas públicas y, por otro, con el propio proceso de consolidación.

¹ El presente artículo es el resultado de un trabajo de investigación desarrollado en colaboración con la Dirección General de Patrimonio de la Junta de Andalucía.

2. EL SECTOR PÚBLICO EMPRESARIAL COMO GRUPO CONSOLIDABLE

La delimitación del sector público empresarial supone la previa definición de empresa pública, pero esto no resulta una tarea fácil dada la inexistencia de acuerdo sobre cuáles de las formas que puede adoptar la Administración para gestionar directamente la producción de bienes o servicios deben considerarse empresas, ni tampoco sobre qué actividades son empresariales y cuáles no lo son. Así, tras realizar una revisión de las principales delimitaciones conceptuales de empresa pública, dos son las notas que habitualmente están presentes en su definición. Por un lado, el desarrollo de una actividad empresarial que permita al ente obtener su autonomía financiera y, por otro, el control que ejerce la Administración pública sobre dicha actividad.

Respecto a la financiación, autores como Albiñana (1979) defienden la idea de que la empresa pública debe procurar su autonomía financiera a través de la colocación de la producción en el mercado, lo que implica, al igual que en la empresa privada, asumir los riesgos inherentes a la actividad. Desde una postura diferente, se acepta que la existencia de la empresa pública implique producir para el mercado, pero sin que ello suponga necesariamente sujetarse a la fuerza de sus leyes, sino solamente que lo producido debe *“salir fuera del ámbito estricto de la Administración”* (Sosa, 1971, p. 83).

En relación con el control, las dificultades se presentan a la hora de aclarar qué debe entenderse por tal y en la búsqueda de criterios más o menos objetivos que permitan contrastar su existencia. En general, control público se refiere al poder efectivo o capacidad de gestión del ente por parte de la Administración. Aunque esta capacidad se presupone inmediata cuando el sector público posee en propiedad la totalidad o la mayor parte de los medios de producción, o, si se trata de una sociedad mercantil, la mayoría del capital social, en algunos casos, la mera presencia de la Administración es suficiente para asegurar la existencia del poder de decisión. Por ejemplo, cuando ésta se reserve o adquiera facultades especiales como pueden ser el derecho a veto, nombramiento de consejeros o directivos, etc.

Los mayores problemas se plantean en aquellas definiciones en las que el control no se identifica necesariamente con la propiedad total o parcial de las acciones o medios de producción. En estos casos se atribuyen al término control contenidos ambiguos (se habla de vinculación, influencia decisiva, mediatización, etc.), originando dificultades en la delimitación del concepto de empresa pública. Entre estas definiciones se encuentra la de Sosa (1971, p. 102) que reconoce que *“el rasgo definitorio de una empresa para que sea considerada pública es la potestad de su control”*, entendiendo por tal *“la posibilidad de que el Estado pueda, a través de órganos adecuados, incidir decisivamente en la formación de la voluntad, en la gestión de la empresa y conocer, sancionándolos en su caso, los resultados”*. A tenor de este tipo de definicio-

nes, el espectro de empresas públicas se amplía considerablemente, debiendo incluirse aquéllas que, aún sin contar con accionistas públicos, ven su gestión mediatizada por las directrices de la Administración. Sería el caso de las actividades intervenidas por la Administración a través de la regulación de precios, restricciones a la producción, o aquéllas que reciban fuertes subvenciones del Estado y deban rendir cuentas de su actuación, por ejemplo. Finalmente, se puede encontrar un conjunto de definiciones en donde se incluye como característica la existencia, de forma alternativa o simultánea, de propiedad y control público. Entre otras, se pueden citar la de Suárez (1984, p. 27) que se refiere a la empresa pública como *"todas las unidades institucionales cuya actividad principal consiste en la producción de bienes y servicios, financieros y no financieros, destinados al mercado, que son controladas por las Administraciones públicas a través de la participación en su capital social y/o mediante la capacidad de control de la gestión de las mismas"*.

A la vista de las consideraciones anteriores encontramos que para poder obtener agrupaciones homogéneas que permitan una posterior comparación entre los subsectores empresariales públicos de diferentes ámbitos territoriales, se requiere establecer con mayor precisión los criterios que permitan acotarlas. En tanto esto no ocurra, a efectos del presente trabajo se tomará la definición de empresa pública contenida en el artículo 6 de la Ley General de Hacienda Pública de la Junta de Andalucía, que contempla dos categorías de entes que reciben tal consideración: a) Las sociedades mercantiles en cuyo capital sea mayoritaria la participación, directa o indirecta, de la Administración de la Junta de Andalucía o de sus Organismos Autónomos y demás entidades de derecho público²; b) Las entidades de derecho público con personalidad jurídica, que por Ley hayan de ajustar sus actividades al ordenamiento jurídico privado. Esta definición es coincidente con la establecida por la Ley General Presupuestaria en su artículo 6.

Pero la razón para consolidar viene dada por la existencia de un grupo económico, por lo que el primer paso a seguir será el establecimiento de los criterios que permitan su reconocimiento. Para ello, en la elaboración de las cuentas consolidadas se pueden seguir dos enfoques, recogidos por la teoría financiera o de la extensión (*parent company theory*) y por la teoría económica o de la entidad (*entity theory*)³. Bajo la teoría financiera prima el interés de la sociedad dominante, por lo que los estados consolidados son una extensión de sus estados individuales. La consolidación se realizará

² El apartado a) de este artículo fue redactado por Ley 7/1996, de 31 de julio, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para 1996.

³ Para una mayor información sobre este tema pueden consultarse, entre otros, Moonitz (1951), Robson and Duncan (1969), Córdor López (1988), Fernández Fernández (1993).

únicamente en grupos en los que se dan relaciones de dominio mediante participación accionarial entre la matriz y sus filiales (grupos verticales), y siempre que las cuentas consolidadas reflejen mejor la situación económica y financiera de la dominante. Los accionistas externos de las sociedades dependientes son equiparados a los acreedores, entendiéndose que no se ven afectados por la existencia del grupo. Desde el punto de vista de la teoría de la entidad los estados consolidados tratan de reflejar la imagen fiel de un grupo de empresas que, al actuar bajo dirección única, forman una sola entidad económica, al margen de las relaciones financieras existentes entre las empresas que lo componen (grupos verticales y horizontales). En este caso, los socios externos se equiparan a los socios de la matriz, considerándose como fondos propios, y viéndose afectados por las operaciones realizadas en el seno del grupo.

Por nuestra parte consideramos que el planteamiento doctrinal que debe presidir el enfoque metodológico de la consolidación en el sector público, y por lo tanto, la definición de unidad económica, es el de la teoría de la entidad. En este sentido, coincidimos con Rodríguez Ariza y López Hernández (1995, p. 156-157), en que es precisamente la concepción económica del grupo, fundamentada en la consideración del mismo como entidad o unidad de decisión, frente a la teoría patrimonialista, basada en la preponderancia del derecho de propiedad de una entidad matriz sobre sus filiales, la que debe constituir el pilar filosófico en el que se apoye la teoría del proceso de agregación contable en el sector público. Esto se justifica no sólo por responder a la necesidad de ofrecer a los receptores de la información contable una imagen fiel de la situación de la unidad económica de orden superior —en nuestro caso la Junta de Andalucía— cuando ésta no puede entenderse por la mera adición de la suministrada por sus partes integrantes, sino que, además, por resultar consustancial a la propia naturaleza del fenómeno⁴. De esta misma opinión son los profesores López y Pablos (2000, p. 953), al decir: *“sin duda, es la teoría de la entidad (adaptada a las peculiaridades de la actuación pública) la que constituye el marco teórico que mejor se adapta inicialmente para delimitar el grupo público”*.

Una vez descartada la teoría de la propiedad, el paso siguiente consiste en definir qué debe entenderse por entidad contable, lo que implica establecer el “umbral de significación”, es decir, concretar las presunciones que llevarían a incluir, o no, a una entidad en el grupo empresarial. En el ámbito de la contabilidad pública son diversos los pronunciamientos que han abordado la definición y delimitación de la entidad contable objeto de información. Como ha puesto de relieve Benito (1996), los criterios a tener en cuenta pueden ser resumidos en los siguientes: vinculación en cuanto a la

⁴ Al respecto puede verse Mir, Rodríguez y Rabaseda (1996, p.42) y López y Román (1997, p.32).

obtención y transferencia de los recursos; propiedad de los activos netos o de la mayoría de acciones; control en la determinación de las políticas financieras y administrativas; y responsabilidad política en la gestión de los recursos.

Para el *Canadian Institute of Chartered Accountants* (CICA, 1988, pf.13) “el perímetro contable del gobierno debe englobar los organismos que tienen que rendir cuenta de la gestión de sus actividades y de sus recursos financieros, bien a un ministro, o bien directamente al cuerpo legislativo, y que pertenecen al gobierno o están bajo su control”. El *Governmental Accounting Standards Board* (GASB, 1991, pf.10) señala en su Statement n° 14 que “el concepto que sirve de base para la definición de una entidad contable es que los poderes públicos elegidos son responsables ante los ciudadanos de sus acciones. Dado que uno de los objetivos de la información financiera es suministrar a los usuarios de la misma el grado de cumplimiento de sus representantes elegidos, la definición de entidad contable debería estar basada en la responsabilidad”. Considerando este criterio la entidad contable estará formada por los siguientes organismos (GASB, 1991, pf. 12): a) El gobierno principal, b) las organizaciones de las cuales el gobierno principal es responsable, o lo que es lo mismo, rinde cuentas y c) otro tipo de organizaciones en las que la naturaleza y significado de sus operaciones con el gobierno principal son tales que su exclusión podría provocar que los estados financieros de la entidad contable estuviesen incompletos. El ejercicio de la responsabilidad por parte del gobierno principal, que obliga a las organizaciones del punto b) a formar parte de la entidad contable puede manifestarse a través de su capacidad para influir en las operaciones de la organización; la selección de los dirigentes de la organización, la interdependencia financiera o la dependencia fiscal (GASB, 1991, pfs.21-37). Posteriormente, en el Statement n° 39 (GASB, 2002) la entidad contable informativa se amplía notablemente para incluir otras organizaciones legalmente independientes, que consiguen y mantienen recursos económicos en beneficio directo del gobierno principal.

Por su parte, el comité sobre el sector público de la *International Federation of Accountants* (IFAC, 2000) recoge en su IPSAS n° 6 los parámetros a considerar para delimitar las entidades que, a efectos de la consolidación de su información financiera, forman la entidad contable pública. Según este documento la definición de entidad contable se basa en la idea de control. Para constatar su existencia deben ser evaluados una serie de factores que integran su definición (IFAC, 2000, pf. 35 y 36) y que se recoge en la tabla 2.

Tabla 2
Factores a considerar para verificar la existencia de control

CONDICIONES DE DOMINIO	INDICADORES DE DOMINIO
a) Poseer directa o indirectamente la propiedad o la mayoría de los votos de la otra entidad. b) Tener el poder, garantizado por la legislación, de nombrar o cesar a la mayoría de los miembros del órgano de gobierno de la otra entidad. c) Disponer o tener la capacidad de regular la disposición de la mayoría de los votos a emitir en la Junta General de la otra entidad. d) Capacidad de disponer de la mayoría de votos en el consejo de dirección u órgano de gobierno equivalente.	a) Poseer la capacidad de vetar los presupuestos operativos y de capital de otra entidad. b) Tener la capacidad de vetar, anular, o modificar las decisiones del órgano de gobierno de la otra entidad. c) Tener capacidad para aprobar los salarios, reasignar o cesar a los cargos directivos de la otra entidad. d) El mandato de la otra entidad está establecido y limitado por la legislación. e) Disponer de una cuota significativa de la otra entidad que le confiere el derecho de gobernar sus políticas financieras y operativas.
CONDICIONES DE BENEFICIO	INDICADORES DE BENEFICIO
a) Disponer del poder de disolver a la otra entidad obteniendo un nivel significativo de los beneficios económicos residuales o de las obligaciones. b) Tener el poder de participar de la distribución de activos de la otra entidad o responder de ciertas obligaciones de la misma.	a) Poseer directa o indirectamente derechos sobre los activos netos/activos netos financieros de la otra entidad, con un derecho continuo de acceder a ellos. b) Tener derecho a un nivel significativo de los activos netos/activos netos financieros en caso de liquidación u otro tipo de distribución distinta de la liquidación. c) Ser capaz de hacer que la otra entidad coopere en el logro de sus objetivos. d) Quedar expuesta a la responsabilidad subsidiaria de la otra entidad.

Al analizar la relación entre dos entidades, se presume la existencia de control cuando al menos existe alguna de las condiciones de dominio o de beneficio reflejadas en la columna izquierda de la tabla. Bajo estas circunstancias la presunción de control sólo puede ser refutada si hay evidencia clara de que el control está siendo ejercido por otra entidad. Cuando no se dan una o más de estas condiciones habrá que considerar, individual o colectivamente, la presencia de los indicadores de control expresados en la columna derecha.

En el caso que nos ocupa y sobre la base de la división territorial del sector público, las competencias que los estatutos de autonomía conceden a los gobiernos autónomos y la unidad de organización y decisión ejercida por cada gobierno, se puede considerar la totalidad del sector público autonómico como un grupo económico. Por ello, la consolidación del sector empresarial debe entenderse como una fase de un proceso más amplio, que abarcaría la consolidación de todo el sector público autonómico.

mico. Este proceder encuentra su justificación en la utilidad de disponer de información acerca del desenvolvimiento global de la actividad económica empresarial con independencia de la administrativa y en la necesidad de atender de forma secuencial los problemas que plantea la consolidación de todo el sector público.

El presente estudio se ha centrado en la consolidación del grupo económico de la empresa pública autonómica andaluza durante los ejercicios 1995 a 1997⁵. Las entidades que durante este periodo han formado parte del mismo se enumeran en los informes sobre el sector público empresarial de la Comunidad Autónoma de Andalucía publicados por la Dirección General de Patrimonio de la Junta de Andalucía (DGP, 1992-1998). Las actividades desarrolladas por estas empresas son muy heterogéneas, pudiendo encontrar sociedades encuadradas en el sector primario, industrias manufactureras, construcción, hostelería, transportes, almacenamiento y construcciones, actividades inmobiliarias y de alquiler, intermediación financiera, educación, actividades sanitarias, comunicación, etcétera (Anexo 1). Esta diversidad de actividades puede cuestionar la significatividad de la información contenida en los estados consolidados que, finalmente, constituyen, como señala Gonzalo (1994, p.160), una *"amalgama de cifras tanto más difíciles de analizar cuanto más comportamientos diferentes se escondan tras los segmentos"*. Esta limitación puede solventarse ofreciendo información segmentada acerca de las principales características del grupo, como pueden ser la inversión, cifra de negocios y resultados correspondientes a cada actividad. De esta forma, se conjugaría el objetivo final de la consolidación –disponer de información de un grupo de empresas que operan bajo dirección única– con el detalle necesario para lograr una adecuada interpretación de su situación económico-financiera y del alcance de su actuación.

A la vista de las consideraciones anteriores, hemos asumido la premisa de entidad contable por quedar todas las empresas públicas bajo una misma unidad de decisión. Para facilitar el proceso de consolidación, se ha procedido a agrupar las empresas en función de la titularidad de la participación directa a través de la cual se garantiza, de hecho, la dirección y coordinación de sus actuaciones y, por tanto, la unidad de gestión. Además, en la medida de lo posible, se han tenido en cuenta las actividades realizadas por las empresas, lo que nos ha permitido encontrar algunos subgrupos bastante homogéneos. En concreto, el de la Radio Televisión de Andalucía; el Grupo Salud, que incluye las entidades de derecho público que gestionan los hospitales; o el Grupo del Instituto de Fomento de Andalucía, en donde se han incorporado las empresas dedicadas a

⁵ Si bien hubiera sido interesante una ampliación del periodo de análisis, la aportación metodológica y las conclusiones del trabajo no se verían afectadas por la elección de los años analizados. El hecho de ubicar el estudio entre los años 1995 a 1997 responde a que la información necesaria para llevarlo a cabo se obtuvo gracias al convenio suscrito con la Dirección General de Patrimonio de la Junta de Andalucía, que finalizó en 1998.

la promoción y desarrollo de la actividad económica en Andalucía. El esquema resultante para el año 1997 se muestra en la figura 1 y la importancia que en este ejercicio tiene cada uno de estos subgrupos sobre el conjunto se recoge en la tabla 3.

Figura 1
Esquema del grupo para el ejercicio 1997

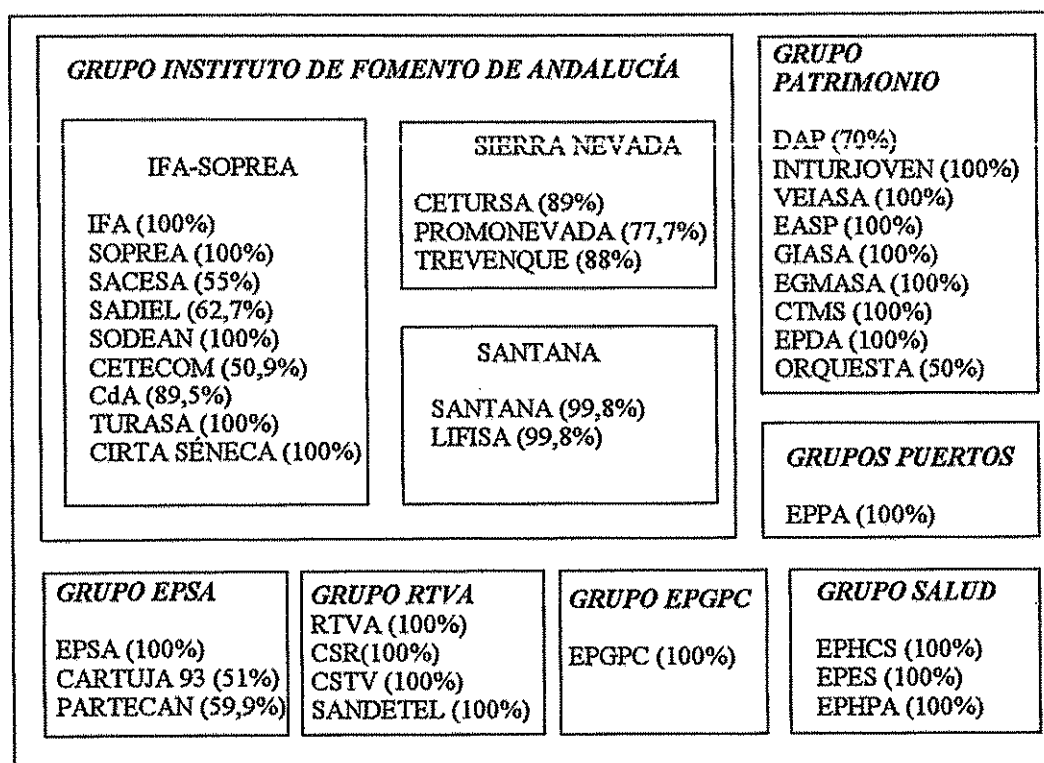


Tabla 3
Características del grupo para el ejercicio 1997

	Número empresas	%	Número de trabajadores	%	Activo (millones ptas.)	%	Ingresos (millones ptas.)	%
INSTITUTO FOMENTO ANDALUCIA	14	40%	2.804	27%	112.064	34%	72.125	45%
PATRIMONIO	9	26%	4.207	41%	84.257	25%	31.004	19%
EPSA	3	9%	230	2%	56.585	17%	18.273	11%
RTVA	4	11%	1.073	11%	25.415	8%	22.094	14%
SALUD	3	9%	1.569	15%	17.936	5%	11.660	7%
EPGPC	1	3%	165	2%	1.421	0%	2.251	1%
PUERTOS	1	3%	152	1%	36.460	11%	1.902	1%
TOTAL	35		10.201		334.138		159.309	

La unidad de decisión característica de la visión económica del grupo de empresas puede ejercerse en distinto grado, lo que dará lugar a la definición de grupo económico, conjunto consolidable y perímetro de la consolidación. Para ello, a partir del concepto jurídico de empresa pública ya mencionado, de los preceptos contenidos en las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas (NFCAC), y considerando la propuesta formulada por López y Román (1997) en el ámbito local, se pueden diferenciar las tres categorías siguientes⁶:

Grupo económico de la empresa pública. Integra a las empresas públicas autonómicas, es decir, las entidades de derecho público y las sociedades mercantiles en cuyo capital sea mayoritaria la participación —directa o indirecta— de cada comunidad autónoma o de sus organismos autónomos. En principio, todas las empresas públicas comprendidas en el Anexo 1 están bajo las mencionadas circunstancias, es decir, forman parte del grupo. Las razones que han llevado a excluir a algunas de ellas han sido las siguientes:

- Encontrarse en estado de liquidación: Alfombras La Alpujarreña. S.A., Productora Andaluza de Programas, S.A., Andalucía Production, Inc., Puerto América y Sierra Nevada 95, S.A.
- No haber realizado actividad alguna durante el período al que se refiere la consolidación: Fomento Empresarial, S.A., Nuevas Tecnologías Audiovisuales, S.A.
- Encontrarse en estado de suspensión de pagos: Hijos de Andrés Molina, S.A.
- Negativa de la dirección a suministrar la información requerida por no ser actualmente empresa pública: Isofotón, S.A.

Por otra parte, la Sociedad Andaluza para el Desarrollo de las Telecomunicaciones S.A., la Empresa Pública de Hospital de Poniente de Almería y la Empresa Pública del Deporte Andaluz sólo se han incluido en el grupo en el ejercicio 1997, año en el que fueron creadas.

Conjunto consolidable de la empresa pública. Compuesto por el grupo económico y por aquellas sociedades cuya dirección se ejerce de forma conjunta por distintos entes, sin que ninguno de ellos detente el control, y que se consoliden por el método de integración proporcional. Dentro de las participaciones financieras de la Junta de Andalucía se encuentra la referente a la Orquesta de Sevilla, cuyo capital comparte al 50% con el Ayuntamiento de la ciudad. Si bien éste pudiera ser un ejemplo de empresa multigrupo, en los términos acordados en su fundación la sociedad se configura como una empresa adscrita a la Junta de Andalucía, por lo que se ha considerado como dependiente y, por tanto, se ha incluido en la consolidación por el método de integración global.

⁶ Otros autores que han abordado la problemática de la definición de entidad contable y la delimitación del perímetro de la consolidación en el sector público son Córdor y otros (1998), Fernández y Pablos (1999), Pina y Torres (2000) y Vela (1996).

Perímetro de la consolidación de la empresa pública. Formado por el conjunto consolidable y las empresas mixtas que no alcancen los niveles fijados para su pertenencia al grupo económico, pero sobre las cuales se ejerce una influencia significativa, por aquéllas a las que no sea aplicable la integración global y por las sociedades multigrupo que no se consoliden por integración proporcional. En el ejercicio 1995 la Sociedad Andaluza de Componentes Especiales, S.A. constituía un caso de sociedad asociada, ya que la Junta poseía el 45% del capital, participación que se amplió en 1996 al 55%, ejercicio en el que esta sociedad pasó a formar parte del grupo.

3. METODOLOGÍA DE CONSOLIDACIÓN

Seguidamente se expone la metodología a seguir en la obtención de los estados consolidados del sector público empresarial y los problemas que se encontraron en la consolidación del grupo de empresas de la Junta de Andalucía. Para realizar esta tarea, en primer lugar se requiere de una serie de datos no contenidos en las cuentas anuales de las entidades incluidas en el perímetro. Por ello, se diseñó y se envió a todas las empresas pertenecientes a la Junta de Andalucía un formulario donde se requería con detalle información sobre el patrimonio de la sociedad, los criterios de valoración, la tenencia de participaciones significativas en el capital de otras sociedades y las operaciones realizadas con cualquiera de ellas (Anexo 2).

3.1. Homogeneización

La primera fase del proceso es la homogeneización de los estados contables objeto de consolidación, debiendo comprobarse que dichos estados estén elaborados con similares criterios de valoración y presentación, de forma que sean equiparables antes de proceder a su agregación. Concretamente, la homogeneización puede referirse a aspectos temporales, valorativos o formales.

En lo que respecta a la homogeneización temporal, los estados contables a consolidar deben estar referidos al mismo periodo de tiempo y a la misma fecha de cierre, permitiendo la normativa contable un máximo de tres meses de diferencia, y debiendo contabilizarse los acontecimientos posteriores al cierre que sean significativos. Si la diferencia excede de tres meses deberán formularse cuentas anuales específicas, lo cual ha sido preciso en el caso de Cetursa Sierra Nevada, S.A. y Promonevada, S.A. En el ejercicio 1996, la Empresa Pública de Gestión Medioambiental cerró sus cuentas el 30 de septiembre, por lo que dicho ejercicio tuvo una duración de sólo nueve meses. Dado que, según sus estados contables, la actividad desarrollada durante este periodo fue

similar a la de los ejercicios anterior y posterior, de doce meses cada uno, y que la fecha de cierre de las cuentas está en el límite de la admitida por la normativa, no se ha considerado necesario solicitar nuevas cuentas.

Como se ha señalado, las empresas que componen el perímetro de consolidación desarrollan actividades económicas muy dispares, lo cual repercute de forma directa en la estructura y composición de su patrimonio. Además, al ser empresas públicas, cuentan con fuentes de financiación específicas (como transferencias corrientes y de capital) y con bienes cedidos o adscritos por la Junta de Andalucía o sus organismos autónomos, operaciones que requieren una consideración contable no recogida expresamente en el Plan General de Contabilidad. Por ello, sobre la base del modelo genérico de cuentas anuales generales de nuestro ordenamiento contable, se han adaptado los estados contables recibidos por las empresas, equiparando los nuevos conceptos con aquéllos que pudieran ser equivalentes o de naturaleza similar. Lógicamente, esto conlleva una simplificación de la información, si bien facilita el tratamiento de los datos y, posteriormente, permite una mejor visión de conjunto de la situación y actividad desarrollada por el grupo.

Durante la elaboración del trabajo se han observado discrepancias en las prácticas contables empleadas por las empresas públicas de la Junta de Andalucía, de lo que se desprende la ausencia de una cultura de grupo. En función de los principios de contabilidad generalmente aceptados y de la racionalidad económico-financiera del hecho en cuestión, se clarifican a continuación los criterios a adoptar en la contabilización de dichas operaciones y que han sido objeto de ajuste en los estados contables de las empresas afectadas.

3.1.1. Puesta a disposición de bienes

En la creación de una entidad pública de carácter mercantil, es usual que la Administración ponga a su disposición bienes patrimoniales para que sean usados o gestionados por ellas sin que exista contraprestación alguna. En respuesta a una consulta sobre el tratamiento contable de esta figura, el ICAC (BOICAC nº 9, abril 1992) establece que deberá lucir en el activo del balance, dentro de las inmovilizaciones inmateriales, el valor venal del derecho de uso de estos bienes. Como contrapartida, se incluirá en el epígrafe "Ingresos a distribuir en varios ejercicios" el ingreso derivado de la adscripción, que se imputará a resultados como ingreso extraordinario en proporción a la amortización de los derechos de uso. En cualquier caso, la mayoría de las empresas de este estudio no valoran el derecho de uso sino el propio activo.

La puesta a disposición de bienes aparece, entre otras, en las empresas que forman el grupo Salud, en Empresa Pública de Puertos de Andalucía y en Centro de Transportes de Mercancías de Sevilla, S.A., donde han sido contabilizadas de acuerdo con el criterio señalado. Empresa Pública del Suelo de Andalucía inicialmente con-

templó como adscripción el inmovilizado denominado ACTUR La Cartuja, si bien fue dado de baja posteriormente al considerar la Dirección General de Patrimonio que esta empresa no tenía capacidad efectiva de gestión sobre los mismos. Sólo INTURJOVEN considera dichos bienes como inmovilizado material, cuando en realidad no posee su titularidad sino la facultad de su gestión y uso, por lo que se procedió a su reclasificación como inmovilizado inmaterial.

3.1.2. Subvenciones de explotación

Se conceden para asegurar a las empresas una rentabilidad mínima o compensar pérdidas de explotación. Para su contabilización se utiliza el subgrupo 74, que se incluye en la cuenta de pérdidas y ganancias dentro de otros ingresos de explotación. Según una consulta realizada al ICAC (BOICAC nº 9 de abril de 1992), en el primer caso se pretende *“compensar los menores ingresos que se producen por el establecimiento de precios políticos o para fomentar la realización de determinadas actividades específicas que se concretan mediante la suscripción de contratos-programas o sistemas similares, en los que se determinan las cuantías y las causas de la concesión de estas subvenciones y, por lo tanto, no están establecidas para compensar pérdidas genéricas”*. En cambio, si las subvenciones se conceden por los socios de la empresa para compensar pérdidas, debe considerarse como tal a efectos contables, reflejando el importe concedido en la cuenta 122. Por otra parte, dentro de las subvenciones de explotación, la resolución del ICAC de 16 de mayo de 1991 (BOICAC No. 5, mayo 1991) contempla, como concepto integrante de la cifra de negocios, las subvenciones que se otorgan en función de las unidades de producto vendidas y que forman parte del precio de venta de los bienes y servicios, entendiéndose que, finalmente, es el comprador de los bienes o servicios el perceptor de la subvención.

En más de la mitad de las empresas públicas analizadas las subvenciones de explotación suponen más del 20% del total de los ingresos de explotación, lo que indica el grado de dependencia de la Administración Autonómica. Para saber si estas empresas han seguido el procedimiento correcto en la contabilización de la subvención habría que distinguir primeramente la finalidad perseguida con su concesión, que se traduce, en última instancia, en la razón de ser de la empresa. Así, sería necesario discriminar entre empresas concurrenciales —destinadas a la producción de bienes y servicios de tipo privado para su colocación en el mercado— y empresas encargadas de la gestión de servicios de interés económico general. Las primeras deben competir con empresas privadas en igualdad de condiciones, por lo que tendrán que adoptar criterios de rentabilidad que permitan su supervivencia en el mercado, sin dependencia de ayudas gubernamentales. En este sentido, las subvenciones que reciban de la Administración deberían considerarse como aportaciones de socios para compensación de pérdidas.

Por su parte, parece lógico que las empresas que prestan un servicio público reciban ayudas para la realización de su actividad. En este caso, para distinguir si la subvención está destinada a asegurar la rentabilidad mínima o a compensar pérdidas debería comenzarse por la definición de los objetivos planteados en la creación de cada empresa pública y la delimitación de las actividades concretas que ha de realizar para su cumplimiento. A continuación se procedería a la valoración de los servicios que va a prestar o de los bienes que va a producir, para establecer posteriormente su forma de financiación, es decir, la cantidad que debe ser aportada por el receptor del bien o servicio, y la parte que es subvencionada por la Administración. Así, el resultado de explotación positivo indicaría el buen hacer de la empresa y el negativo, o bien una mala gestión, o bien un valor insuficiente del servicio. Esta forma de operar puede ser aplicable, entre otras, a las empresas del grupo Salud y Orquesta de Sevilla, S.A. Las cantidades recibidas al margen de este procedimiento irían destinadas a compensar pérdidas de explotación, debiendo contabilizarse como aportaciones de socios.

En algunas de las empresas analizadas, dentro del epígrafe "Otros ingresos a distribuir en varios ejercicios" del pasivo del balance, se incluyen también las transferencias corrientes pendientes de imputar al resultado del ejercicio. En principio, este proceder puede ser correcto si se trata, como en el caso de Sociedad para el Desarrollo Energético de Andalucía, S.A., de TURASA y de Comercializadora de Productos Andaluces, S.A., de subvenciones concedidas con una finalidad determinada y que aún no se han aplicado, ya que permiten la correlación entre el ingreso y el gasto que realiza la empresa. Lo que no sería acertado es su consideración como subvención de capital en las dos últimas empresas señaladas, puesto que financian los costes incurridos en sus programas de actuación, o lo que es lo mismo, su actividad.

En efecto, en la memoria consolidada del grupo Instituto de Fomento de Andalucía-SOPREA y dependientes (al que pertenecen las empresas señaladas en el párrafo anterior), las subvenciones de explotación se abonan a resultados en el momento de su devengo, considerando como tal el momento en el que se incurre en el gasto correspondiente a la actividad objeto de subvención. Como puede observarse, estas aportaciones son similares a las anteriormente reseñadas, no obstante, el tratamiento de la parte de subvención pendiente de aplicar al cierre del ejercicio es diferente, ya que se incluye en el saldo del epígrafe "Otras deudas no comerciales" del capítulo "Acreedores a corto plazo" de los balances de situación consolidados. Esta solución, también adoptada por Parque Tecnológico de Andalucía, S.A., no parece adecuada puesto que, aunque existe el riesgo de tener que proceder a su devolución si no se cumplen las condiciones de su concesión, la empresa que recibe la subvención se compromete a realizar la actividad para la que fue otorgada, por lo que asume un pasivo económico.

En cuanto a las empresas del grupo Salud, del grupo RTVA (excepto SANDE-TEL) y CTMS imputan a resultados únicamente el importe de la subvención de explotación necesario para hacer nulo el resultado. El exceso pendiente de imputar se mantiene en los dos primeros casos como ingresos a distribuir y en el último caso como exigible a corto plazo. Esta práctica no responde a ninguna racionalidad económica y pudiera entenderse como una mala gestión de los directivos, ya que se financia cualquier actuación de la empresa con independencia del coste que suponga.

3.1.3. Aportación de socios para compensación de pérdidas

Son los recursos que los propietarios de las entidades entregan con el objeto de compensar pérdidas, incluidas las subvenciones concedidas por los socios por este concepto. En este caso, dichas subvenciones deberían incorporarse directamente en el pasivo del balance como fondos propios, ya que no corresponden a ingresos del ejercicio, sino que vienen a compensar los mayores gastos incurridos en ejercicios anteriores. Si bien este proceder disminuirá necesariamente el resultado del ejercicio, refleja de forma más fiel la realidad del hecho.

Los dos casos de aportaciones de socios para compensación de pérdidas son los de Orquesta de Sevilla, S.A. y Canal Sur Televisión, S.A., si bien habría que añadir, según lo establecido anteriormente, las subvenciones de explotación que han tenido esta finalidad y proceder a su corrección, tal como señalaron los auditores en el caso de Centro de Transportes de Mercancías de Sevilla, S.A.

Desde el punto de vista del socio que realiza la aportación, el ICAC (BOICAC nº 36, 1998) entiende que el desembolso efectuado se debe considerar como mayor importe del precio de adquisición de las acciones o participaciones, sin perjuicio de considerar las correcciones valorativas que pudieran afectar a la inversión. Según la información contenida en la memoria de RTVA del ejercicio 1997, éste no ha sido el criterio seguido, ya que ha sido contemplada como una subvención de explotación para que Canal Sur Televisión, S.A. compensara las pérdidas.

Finalmente, es necesario comprobar, antes de comenzar la fase de agregación, que se han registrado todas las transacciones entre las entidades del grupo para, posteriormente, proceder a su eliminación. Así, en el formulario señalado, se requirió el detalle de las operaciones realizadas con cualquier empresa de la Junta, aún cuando no existieran entre ellas participaciones financieras. Este proceder obedece a la consideración de que este conjunto de empresas públicas forma una unidad que actúa como un todo frente al exterior. Una vez recibido el formulario, se procesó la información ofrecida por las empresas, encontrando, por una parte, operaciones reseñadas por una única empresa y, por otra, cantidades no coincidentes. Para solventar el primer problema

se adoptó el criterio de considerar como efectivamente realizadas las operaciones señaladas, mientras que el segundo se solucionó contactando con los responsables de la administración para conciliar los datos.

3.2. Agregación

La preparación de las cuentas anuales consolidadas se realizó mediante la agregación de las diferentes partidas, según su naturaleza, de las cuentas anuales individuales homogeneizadas. En esta fase del proceso hay que tener en cuenta que la matriz del grupo empresarial cuyos estados contables se van a consolidar es la Junta de Andalucía, entidad de naturaleza administrativa sujeta a contabilidad pública. Como hemos indicado al principio del trabajo, la consolidación de sus estados contables con los de sus entidades empresariales presenta una problemática que no se puede abarcar aquí, por ello, a efectos únicamente de procedimiento, ha sido necesario crear una "matriz virtual" formada por la agregación de las empresas en las que la Junta de Andalucía o sus Organismos Autónomos tiene una participación directa y mayoritaria en su capital. Esta matriz virtual y las relaciones entre las sociedades dependientes se pueden observar en la figura 2.

Para facilitar la tarea, se ha realizado primeramente la consolidación de los subgrupos más homogéneos en cuanto a la actividad que desarrollan sus empresas: Grupo Empresa Pública de la Radio Televisión de Andalucía, Grupo de Salud y Grupo del Instituto de Fomento de Andalucía. Posteriormente, los estados consolidados resultantes se han consolidado con el resto de las empresas del grupo.

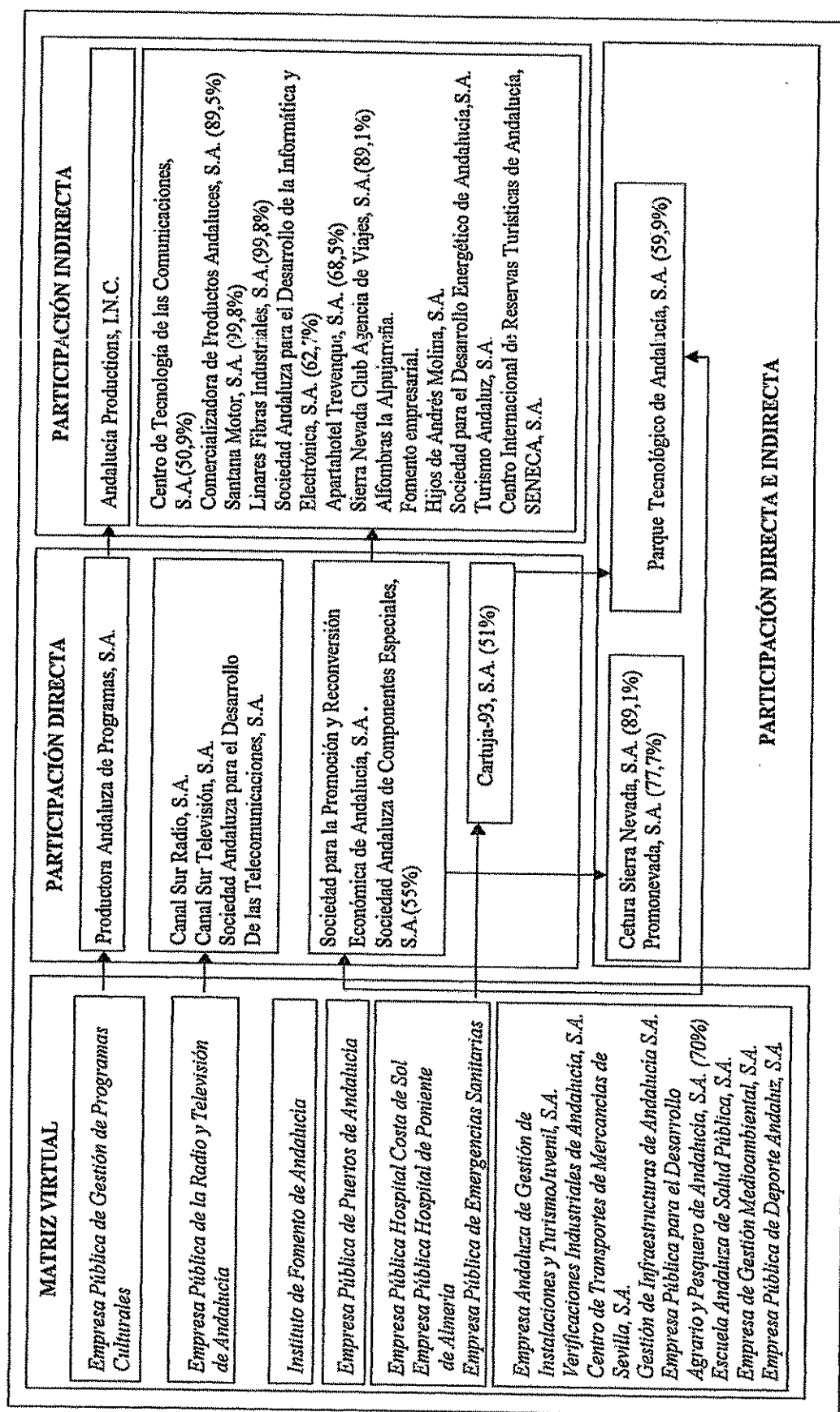
3.3. Eliminación

La última fase del proceso es la eliminación de las partidas que recogen operaciones realizadas entre las empresas del grupo, ya que se considera al grupo como una unidad frente al exterior. Las eliminaciones se caracterizan como patrimoniales (inversión-neto), financieras o económicas, según la naturaleza de las partidas que se eliminan.

La eliminación inversión-fondos propios consiste en compensar el valor contable representativo de la participación financiera de la sociedad dominante en el capital de la sociedad dependiente, con la parte proporcional de los fondos propios de la dependiente, que represente dicha participación en la fecha de primera consolidación. Esta comparación dará lugar a la aparición de la diferencia de primera consolidación, que se considerará como un fondo de comercio, si es positiva, o como una diferencia negativa de consolidación, en caso contrario.

Por *fecha de primera consolidación* se entiende, según las NFCAC, aquella en que se produzca su incorporación al grupo de sociedades o, en su caso, el comienzo del

Figura 2
Esquema de las participaciones



primer ejercicio en que el grupo estuviera obligado a formular cuentas consolidadas, o las formulara voluntariamente. El objeto de este trabajo ha sido obtener los estados contables consolidados de los ejercicios 1995, 1996 y 1997, por lo que se ha tomado como fecha de primera consolidación el principio del año 1995.

En el caso del dominio indirecto, se entiende que el subgrupo es anterior al grupo, por tanto, en el cálculo de la diferencia de primera consolidación deberán tomarse los fondos propios del subgrupo existente, entre los que se incluirán, si procede, la diferencia negativa de consolidación y las reservas en sociedades consolidadas surgidas con anterioridad a la fecha de primera consolidación entre el grupo y el subgrupo.

Asimismo, a la hora de llevar a cabo el proceso de consolidación, es necesario delimitar los criterios contables a seguir en relación con los siguientes aspectos. En nuestro caso se han adoptado los siguientes:

Amortización del fondo de comercio de consolidación: Las NFCAC establecen que debe amortizarse de modo sistemático en la medida y periodo en que contribuye a la obtención de ingresos. En nuestro caso, dados los escasos resultados que presentan las empresas, se ha optado por amortizar el fondo de comercio en cinco años, con independencia de que la inversión se produjera al inicio, durante o al final del ejercicio. En el caso de que las acciones se hayan adquirido en varias ocasiones, el fondo de comercio resultante de cada adquisición se amortizará por separado, aunque corresponda a la misma empresa.

Provisiones por depreciación de participaciones en capital. Si se han dotado con anterioridad a la fecha de primera consolidación, disminuirán el valor de la inversión financiera en el cálculo de la diferencia de primera consolidación. Si, en cambio, se han dotado con posterioridad a dicho momento, se procederá a eliminar la provisión, aumentando el valor de la participación. Similar tratamiento se sigue en el caso de que disminuya la provisión existente en la fecha de primera consolidación.

Reducción de la participación sin que se reduzca la inversión. Esta circunstancia no está contemplada específicamente en las NFCAC. El artículo 29.1 dice que, en el caso de reducciones en el porcentaje de participación en el capital de las sociedades dependientes, se minorarán el fondo de comercio de consolidación o la diferencia negativa de consolidación y las reservas en sociedades consolidadas en la proporción en la que se reduzca el valor contable de la participación en el capital de la sociedad dependiente. Como en la situación de que se trata el valor de la participación permanece invariable, puede entenderse que la proporción de reducción es de cero y, por tanto, no procede realizar corrección alguna a la diferencia negativa de consolidación. Esta solución es, además, coherente con el tratamiento otorgado en el artículo 28.3 al aumento de la participación sin que se produzca una inversión adicional.

A partir de las cuentas anuales individuales de las empresas que forman parte del perímetro de la consolidación del grupo empresarial de la Junta de Andalucía, y apli-

cando la metodología recogida en el epígrafe anterior, se ha procedido a la elaboración del balance y cuenta de pérdidas y ganancias consolidada de dicho perímetro, que se muestran en los anexos 3 y 4.

4. RESUMEN Y CONCLUSIONES

El aumento de la participación del sector público en la economía ha ido acompañado de un creciente interés por conocer la actividad que desarrolla y el grado de eficiencia con que el Estado gestiona los fondos públicos. La descentralización funcional y territorial que caracteriza el nuevo modelo de gestión pública ha supuesto la proliferación de distintos organismos a través de los cuales se canalizan parte de sus competencias. Esto conlleva a su vez una importante fragmentación de la información contable, lo que impide una visión global de la actuación de la Administración Pública, por lo que, en aras a satisfacer las demandas de los usuarios, se requiere la elaboración de información consolidada. El proceso de consolidación debería abordarse desde una perspectiva económica, de modo que el grupo estaría constituido por aquellas entidades que actúan bajo dirección única, con independencia de la relación patrimonial existente entre ellas.

En general, el concepto de empresa pública recoge dos notas que permiten caracterizarlas, el control que ejerce la administración y su forma de financiación. Las diferencias están en las condiciones que se establecen para considerarlas como tal. Para obtener agrupaciones homogéneas que permitan una posterior comparación entre los subsectores empresariales públicos de diferentes ámbitos territoriales, se requiere establecer con mayor precisión los criterios que permitan acotar su definición.

Habida cuenta de la coexistencia en el ámbito público de dos sectores diferenciados, el administrativo y el empresarial, sujetos a distintas normativas contables, podría ser aconsejable plantear el proceso de consolidación por subsectores. De esta forma se dispondría, por un lado, de información sobre el desenvolvimiento de la actividad económica empresarial y, por otro, de la actuación político-administrativa. Además, mediante su posterior integración se facilitaría la obtención de los estados consolidados correspondientes a la unidad de decisión que constituye todo el sector público.

La dificultad que plantea la homogeneización de la información contable a consolidar, derivada de la flexibilidad en la aplicación de los principios y normas de valoración, se solventaría estableciendo previamente los que deben ser utilizados por las empresas que integran el perímetro de consolidación. En el caso de las empresas públicas, cuyas características conllevan hechos contables particulares, se hace especialmente necesario el establecimiento de unos criterios contables comunes.

Salvo en los casos del subgrupo de la Radio y Televisión de Andalucía y Salud, en el transcurso del estudio se ha detectado que las empresas actúan con un alto grado de independencia en lo que se refiere a sus aspectos contables, indicativo de la ausencia de cultura de grupo, que puede traducirse, a su vez, en un escaso interés por proceder a la consolidación.

Aunque los resultados del estudio pueden mostrar un panorama poco alentador, mantenemos nuestra opinión sobre la utilidad de la consolidación en el ámbito del sector público empresarial. Pensamos que las administraciones correspondientes deberían impulsar su elaboración, ya que, además de los beneficios que le reportaría en sí la información consolidada, permitiría establecer una política de grupo común.

BIBLIOGRAFÍA

- ALBIÑANA, C. (1970): *Empresa pública y servicio público*, Verdera y Tuells, Barcelona.
- BENITO (1996): "El concepto de entidad en Contabilidad Pública", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, No. 88, p. 683-713.
- CANADIAN INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS (CICA) (1988): "Defining the Government Reporting Entity", Public Sector Accounting Statement No. 4.
- COMÍN, F. (1995): *La empresa pública en la España contemporánea: Formas históricas de organización y gestión (1979-1995)*, Fundación Empresa Pública, julio.
- CÓNDOR LÓPEZ, V. (1988): *Cuentas anuales consolidadas. Aspectos fundamentales para su elaboración*, ICAC, Madrid.
- ____; ANSÓN, J.A.; BLASCO, M^a P. y BRUSCA, I. (1998): "Consolidación de estados contables en la Administración Local", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, No. 95, p. 395-426.
- DE MIGUEL, P. (1975): "Hacia un estatuto de la empresa pública", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, No. 11, enero-marzo.
- DIRECCIÓN GENERAL DE PATRIMONIO (1992-1998): *El sector Público Empresarial de la Comunidad Autónoma de Andalucía, 1990-1996*, Servicio de Asesoría Técnica y Publicaciones. Consejería de Economía y Hacienda, Junta de Andalucía, Sevilla.
- EDO, V. (1989): "Las empresas públicas: concepto, delimitación y clasificación", *Papeles de Economía Española*, No. 38, p. 68-77.
- FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, J.M. (1993): *Consolidación de estados financieros*, AC, Madrid.
- ____ (2001): *La consolidación de cuentas en el sector público. Aplicación a las cuentas anuales de la Comunidad Autónoma de Castilla y León*, Universidad de León, León.
- ____ y PABLOS, J.L. (1999): "La consolidación de cuentas en los grupos locales", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, No. 98, p. 13-42.
- FERRARO, F.J. (1996): *Empresa pública y desarrollo regional: El caso de Andalucía*, Cuadernos Andaluces, Librería Ágora, Málaga.
- FUENTES, S. y GÓMEZ, E. (2002): *La consolidación de cuentas en el sector público*, Sindicatura de Comptes, Valencia.
- GONZALO, J.A. (1994): *Lectura e interpretación de las cuentas anuales consolidadas*, Centro de Estudios Fiscales, Madrid.
- GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (GASB) (1991): "The Financial Reporting Entity", *Statement No. 14*, Connecticut.

_____ (2002): "Determining Whether Certain Organizations Are Component Units", *Statement* No. 39, Connecticut.

HERNÁNDEZ, M.A. (1988): *Empresa pública y actividad empresarial pública*, Instituto de Estudios Fiscales, Monografía No. 65, Madrid.

INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS, ICAC (1991): "Resolución de 16 de mayo de 1991 por la que se fijan criterios generales para determinar el importe neto de la cifra de negocios", BOICAC No. 5.

_____ (1992): "Resolución de 30 de abril de 1992 sobre algunos aspectos de la norma de valoración número dieciséis del Plan General de Contabilidad", BOICAC No. 9.

_____ (1998): "Consulta sobre tratamiento contable de las aportaciones realizadas por socios para compensar las pérdidas de las sociedades de las que poseen participaciones", BOICAC No. 36.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC) (1996): "Guideline for Governmental Financial Reporting Entity", Study No. 8, New York.

_____ (2000): "Consolidated Financial Statements and Accounting for Controlled Entities", Public Sector Committee, IPSAS No. 6, may, New York.

LEY GENERAL 5/1983 DE 19 DE JULIO de la Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

LEY 50/1998, DE 30 DE DICIEMBRE, de Medidas fiscales, Administrativas y de Orden Social.

LÓPEZ, A. y PABLOS, J.L. (2000): "Responsabilidad y rendición de cuentas en el modelo contable público", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXIX, No. 106, octubre-diciembre, p. 931-964.

LÓPEZ, A.M. y ROMÁN, I. (1997): "La consolidación de los estados contables de las entidades locales: estudio del perímetro de la consolidación y de las particularidades de la fase de homogeneización", *Cuadernos Aragoneses de Economía*, 2ª época, No. 1. p. 29-49.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (1990-1999): *Censo de Entes del Sector Público Autonómico y Comunidades Autónomas*, Dirección General de Coordinación de las Haciendas Territoriales, Madrid.

MIR, F.; RODRÍGUEZ, L. y RABASEDA, J. (1996): *Solución general de la consolidación contable a través del estudio del dominio perfecto entre "n" empresas*, ICAC, Madrid.

MOONITZ, M. (1951): *The Entity Theory of Consolidated Statements*, The Foundation Press, Brooklyn.

ORDEN DE 12 DE DICIEMBRE, por la que se regula la elaboración de la Cuenta General del Estado.

ORDRE DES EXPERTS COMPTABLES DE FRANCE. CONSEIL SUPERIEUR (OECF) (1992): *La Consolidation de Comptes. Méthodologie d'approche à l'usage des Collectivités Locales*, Les Editions Comptables, Malesherbes, Paris.

PINA, V. y TORRES, L. (2000): *La consolidación de los estados financieros de las entidades del sector público estatal sometidas al régimen de contabilidad pública*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

REAL DECRETO LEGISLATIVO 1091/1988, DE 23 DE SEPTIEMBRE, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley General Presupuestaria.

REAL DECRETO 1815/1991, DE 20 DE DICIEMBRE, por el que se aprueban las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas.

ROBSON, T.B. y DUNCAN, S.M. (1969): *Consolidated and other group accounts. Principles and procedure*, Gee & co Publishers, London.

RODRÍGUEZ, L. y LÓPEZ, A.M. (1995): "La consolidación contable en la Administración Local", en *Análisis y Contabilidad de gestión en el Sector Público*. ASEPUC. Santiago de Compostela, p. 153-169.

VELA, J.M. (1996). "La consolidación de la información económico-financiera en el sector público: algunas reflexiones y propuestas en torno a su futura regulación", *Presupuesto y Gasto Público*, No. 20, p. 97-109.

Anexo 1

Configuración económica del sector empresarial de la Junta de Andalucía

1. SECTOR PRIMARIO A.1. AGRICULTURA, GANADERÍA, CAZA Y SELVICULTURA - Empresa Pública para el Desarrollo Agrario y Pesquero de Andalucía, S.A. A.2. PRODUCCIÓN Y DISTRIBUCIÓN DE ENERGÍA ELÉCTRICA, GAS Y AGUA - Sociedad Para el Desarrollo Energético de Andalucía, S.A. 2. INDUSTRIA MANUFACTURERA 2.1. INDUSTRIA DE LA ALIMENTACIÓN BEBIDAS Y TABACO - Hijos de Andrés Molina, S.A. 2.2. OTRAS INDUSTRIAS MANUFACTURERAS - Alfombras la Alpujarreña, S.A. - Isofotón, S.A. - Linares Fibras Industriales, S.A. - Santana Motor, S.A. - Sociedad Andaluza de Componentes Especiales, S.A. (SACESA) 3. CONSTRUCCIÓN - Gestión de Infraestructuras de Andalucía, S.A. (GIASA) 4. HOSTELERÍA - Apartahotel Trevenque, S.A. - Empresa Andaluza de Gestión de Instalaciones y Turismo Juvenil, S.A. 5. TRANSPORTE, ALMACENAMIENTO Y CONSTRUCCIONES - Centro de Transportes de Mercancías de Sevilla, S.A. - Centro Internacional de Reservas Turísticas de Andalucía, SENECA, S.A. - Cetursa Sierra Nevada, S.A. - Empresa Pública de Puertos de Andalucía - Puerto América, S.A. - Sierra Nevada Club Agencia de viajes, S.A. - Sierra Nevada 95, S.A. - Turismo Andaluz, S.A. (TURASA)	6. ACTIVIDADES INMOBILIARIAS Y DE ALQUILER: SERVICIOS EMPRESARIALES - Cartuja 93, S.A. - Centro de Tecnología de las Comunicaciones, S.A. - Comercializadora de Productos Andaluces, S.A. - Empresa Pública de Suelo de Andalucía (EPSA) - Fomento Empresarial, S.A. - Parque Tecnológico de Andalucía, S.A. - Promonevada, S.A. - Sociedad Andaluza para el Desarrollo de la Informática y Electrónica, S.A. (SADIEL) - Verificaciones Industriales de Andalucía, S.A. (VELASA) 7. OTROS SERVICIOS 7.1. INTERMEDIACIÓN FINANCIERA - Instituto de Fomento de Andalucía - Sociedad Para la Promoción y Reconversión Económica de Andalucía, S.A. (SOPREA) 7.2. EDUCACIÓN - Escuela Andaluza de Salud Pública, S.A. 7.3. ACTIVIDADES SANITARIAS Y VETERINARIAS, SERVICIOS SOCIALES - Empresa Pública de Emergencias Sanitarias - Empresa Pública de Hospital de Poniente de Almería - Empresa Pública Hospital Costa del Sol 8. OTRAS ACTIVIDADES SOCIALES Y DE SERVICIOS PRESTADOS A LA COMUNIDAD: SERVICIOS PERSONALES - Andalucía Productions, I.N.C. - Canal Sur Radio, S.A. - Canal Sur Televisión, S.A. - Empresa de Gestión Medioambiental, S.A. (EGMASA) - Empresa Pública de Deporte Andaluz, S.A. - Empresa Pública de Gestión de Programas Culturales - Empresa Pública de la Radio y Televisión de Andalucía - Nuevas Tecnologías Audiovisuales, S.A. - Productora Andaluza de Programas, S.A. - Sociedad Andaluza para el Desarrollo de las Telecomunicaciones, S.A. (SANDETEL)
--	--

Fuente: Elaboración propia a partir de la información obtenida de la DGP de la Junta de Andalucía.

Anexo 2

Formulario: Información necesaria para consolidar

NOMBRE:		DOMICILIO SOCIAL:		PERSONA DE CONTACTO:		TELÉFONO:		OBJETO SOCIAL:	
COMPOSICIÓN DEL ACCIONARIADO:									
		31/12/95		31/12/96		31/12/97			
31/12/94	%	ENTIDAD	%	ENTIDAD	%	ENTIDAD	%		
ENTIDAD									
					31/12/94	31/12/95	31/12/96	31/12/97	
Número de miembros del Consejo de Administración:									
Porcentaje de consejeros vinculados a la Junta de Andalucía:									

II.- INFORMACIÓN SOBRE EL PATRIMONIO DE LA SOCIEDAD (miles de pesetas)

1) INFORMACIÓN SOBRE FONDOS PROPIOS (miles de pesos)

1) INFORMACIÓN SOBRE FONDOS PROPIOS (antes de pagar)	31/12/94	31/12/95	31/12/96	31/12/97
Capital suscrito				
Reservas y similares				
Resultados de ejercicios anteriores				
Resultados del ejercicio				
Accionistas por desembolsos no exigidos (1)				
Accionistas por desembolsos exigidos (2)				
Acciones propias (precio adquisición)				
Acciones propias (% s/capital suscrito)				

(1) Se incluirá el saldo correspondiente al epígrafe A) del Activo del modelo de Balance

(7) Se incluirá el saldo correspondiente a la cuenta 558

III.- INFORMACIÓN PARA PROCEDER A LA HOMOGENEIZACIÓN

1) HOMOGENEIZACIÓN TEMPORAL:

1) HOMOGENEIZACIÓN FEMT GRAL.	1994	1995	1996	1997
EJERCICIO				
FECHA CIERRE EJERCICIO				
DURACIÓN EJERCICIO				

2) ACONTECIMIENTOS POSTERIORES AL CIERRE:

Si la sociedad cierra sus cuentas entre el 1/10 y el 31/12 de cada año, es necesario indicar si ha habido acontecimientos importantes posteriores al cierre durante el periodo señalado y cuantificar su efecto en el patrimonio de la empresa.

FECHA	CONCEPTO	Cuenta Deudora	Cuenta Acreedora	Importe (miles ptas.)

3) CRITERIOS DE VALORACIÓN:

A continuación se muestran los criterios alternativos que pueden aplicarse en la valoración de los distintos elementos patrimoniales, indicando cuál es el adoptado por la empresa:

INMOVILIZADO MATERIAL		
Métodos de amortización ⁽¹⁾		
Tratamiento gastos financieros	Gasto ejercicio	Capitalización
La regularización anual de los utensilios y herramientas con utilización superior a un año se realiza por:	Recuento físico	Otro (especificar)
Existencia de inmovilizaciones materiales valoradas por cantidad y valor fijos	SI	NO
INMOVILIZADO INMATERIAL		
Métodos de amortización ⁽¹⁾		
Tratamiento gastos financieros	Gasto ejercicio	Capitalización
Cuando los gastos de I+D reúnen las condiciones establecidas en el PGC/ICAC, se consideran:	Gasto ejercicio	Activación
Los gastos de investigación empiezan a amortizarse:	Desde fin proyecto (PGC)	Desde su activación (ICAC)
El periodo de amortización de los gastos de I+D es de (máximo 5 años):		
En la valoración propiedad industrial se incorporan en este concepto los:	Gastos de I+D capitalizados (PGC)	Gastos de Desarrollo capitalizados (ICAC)
GASTOS DE ESTABLECIMIENTO		
Periodo de amortización (no superior a 5 años)		
GASTOS A DISTRIBUIR VARIOS EJERCICIOS		
Tratamiento de los gastos de formalización de deudas:	Gasto ejercicio	Activación
VALORES NEGOCIABLES		

Señalar, en su caso, la fórmula para valorar los derechos preferentes de suscripción:		
EXISTENCIAS		
Método de valoración de salidas ⁽²⁾		
Existencias de materias primas y consumibles valoradas por cantidad fija	SI	NO
DIFERENCIAS DE CAMBIO		
Valores renta fija, créditos y débitos. Las diferencias positivas no realizadas que pueden llevarse a resultados, se consideran:	Ingreso del ejercicio	Ingresos distribuir varios ejercicios
Si se cumplen las condiciones para que puedan rectificar el valor del inmovilizado, se procede a su:	Rectificación	No rectificación
IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES		
¿La parte de gravamen que corresponde a diferencias permanentes se considera ingreso o gasto?:	SI	NO
¿Las deducciones o bonificaciones en la cuota se consideran ingresos?:	SI	NO

⁽¹⁾ Métodos de amortización: lineal, progresiva creciente o decreciente, progresión aritmética o geométrica u otros (especificar)

⁽²⁾ Métodos de valoración de existencias: Precio medio ponderado, LIFO, FIFO, otros (especificar)

IV.- INFORMACIÓN PARA REALIZAR LA ELIMINACIÓN INVERSIÓN-FONDOS PROPIOS

¿Posee la sociedad participaciones en otras sociedades superiores al 20% de su capital? **NO:**
En caso afirmativo, indicar, en relación con cada una de las sociedades, lo siguiente (en miles de pesetas) (utilizar un cuadro para cada una de las participaciones):

SOCIEDAD:				
CLASIFICACIÓN(1):				
ACTIVIDAD:				
INCIDENCIAS (2):				
PARTICIPACIÓN EXISTENTE A	31/12/94	31/12/95	31/12/96	31/12/97
Precio de adquisición				
Provisión depreciación dichas acciones				
Porcentaje de participación				
Desembolsos no exigidos sobre acciones				
Desembolsos exigidos sobre acciones				

ADQUISICIÓN DE PARTICIPACIONES	Ejercicio 1995	Ejercicio 1996	Ejercicio 1997
Fecha operación			
Porcentaje participación adquirido			
Precio adquisición			

VENTA DE PARTICIPACIONES	Ejercicio 1995	Ejercicio 1996	Ejercicio 1997
Fecha operación			
Precio de venta			
Coste de las acciones vendidas			
Porcentaje de acciones vendidas			
Entidad adquirente de las acciones vendidas			

⁽¹⁾ Empresa del grupo, multigrupo o asociada

⁽²⁾ En liquidación, vendida durante el ejercicio, patrimonio no significativo, etc...

V.- INFORMACIÓN SOBRE OPERACIONES ENTRE EMPRESAS DEL GRUPO

Seguidamente se requiere información sobre las operaciones económico-financieras realizadas con las empresas pertenecientes a la Junta de Andalucía o sus Organismos Autónomos:

1) PRÉSTAMOS Y CRÉDITOS CONCEDIDOS A EMPRESAS DEL GRUPO (miles de pesetas)

SOCIEDAD						
FECHA	31/12/95	31/12/96	31/12/97	31/12/95	31/12/96	31/12/97
Importe pendiente de cobro a corto plazo						
Importe pendiente de cobro a largo plazo						
Intereses devengados en el ejercicio						
Inter. devengados pendientes de cobro ⁽¹⁾						

⁽¹⁾ Incluidos en las cuentas 536,537 y 547, Intereses a corto plazo de..., y en las cuentas 246, 247 y 257, Intereses a largo plazo de...

2) PRÉSTAMOS Y CRÉDITOS RECIBIDOS DE EMPRESAS DEL GRUPO (miles de pesetas)

SOCIEDAD						
FECHA	31/12/95	31/12/96	31/12/95	31/12/96	31/12/95	31/12/96
Importe pendiente de pago a cp						
Importe pendiente de pago a lp						
Intereses devengados en el ejercicio						
Inter. devengados pendientes de pago ⁽²⁾						

⁽²⁾ Incluidos en las cuentas 516, 517 y 527, Intereses a corto plazo de deudas con...

3) ADQUISICIÓN DE EXISTENCIAS A EMPRESAS DEL GRUPO (miles de pesetas)

SOCIEDAD	1995	1996	1997	1995	1996	1997
Importe de las compras realizadas en el ejercicio						
Importe de las compras pendientes de pago a final del ejercicio						
Importe de las compras que permanecen como exist. finales						
Importe de las existencias incorporadas al inmovilizado						
Porcentaje de amortización del inmovilizado al que se han incorporado las anteriores existencias						

4) ADQUISICIÓN DE SERVICIOS A EMPRESAS DEL GRUPO (miles de pesetas)

SOCIEDAD	1995	1996	1997	1995	1996	1997
Importe de los servicios adquiridos en el ejercicio						
Importe de los servicios pendientes de pago a final del ejerc.						
Importe de los servicios incorporados a las existencias finales						
Importe de los servicios incorporados al inmovilizado						
Porcentaje de amort. del inmoviliz. que incluyen los servicios						

5) SUBVENCIONES DE EXPLOTACIÓN CONCEDIDAS EN EL EJERCICIO A EMPRESAS DEL GRUPO (miles de pesetas)

SOCIEDAD	1995	1996	1997	1995	1996	1997
Importe de subvenciones concedidas en el ejercicio						
Importe de subvenciones pendientes de pago a final de ejerc.						

6) VENTA DE EXISTENCIAS A EMPRESAS DEL GRUPO (miles de pesetas)

SOCIEDAD	1995	1996	1997	1995	1996	1997
Importe de las ventas realizadas en el ejercicio						
Coste de dichas ventas						
Importe de las ventas pendientes de cobro a final del ejercicio						

7) VENTA DE SERVICIOS A EMPRESAS DEL GRUPO (miles de pesetas)

SOCIEDAD	1995	1996	1997	1995	1996	1997
Importe de los servicios prestados en el ejercicio						
Coste de dichos servicios						
Importe de los servicios pendientes de cobro a final del ejerc.						

8) SUBVENCIONES DE EXPLOTACIÓN OBTENIDAS EN EL EJERCICIO DE EMPRESAS DEL GRUPO (miles de pesetas)

SOCIEDAD	1995	1996	1997	1995	1996	1997
Importe de subvenciones obtenidas en el ejercicio						
Importe de subvenciones pendientes de cobro a final de ejerc.						

9) SUBVENCIONES DE CAPITAL OBTENIDAS DE EMPRESAS DEL GRUPO (Excepto las procedentes de donaciones de inmovilizado) (miles de pesetas)

SOCIEDAD	1995	1996	1997	1995	1996	1997
Importe de subvenciones obtenidas en el ejercicio						
Importe de subvención imputada al resultado en el ejercicio						
Importe de subvención imputada al resultado en anteriores ejercicios						
Importe de subvenciones pendientes de cobro a final del ejerc.						

10) SUBVENCIONES DE CAPITAL CONCEDIDAS A EMPRESAS DEL GRUPO (miles de pesetas)

SOCIEDAD	1995	1996	1997	1995	1996	1997
Importe de subvenciones concedidas en el ejercicio						
Importe de subvenciones pendientes de pago a final de ejerc.						

11) ADQUISICIÓN DE INMOVILIZADO A EMPRESAS DEL GRUPO (miles de pesetas)

SOCIEDAD	1995	1996	1997	1995	1996	1997
Bien adquirido						
Modalidad ⁽¹⁾						
Precio de adquisición o Valor venal						
Importe amortizado en el primer ejercicio						
Porcentaje amortización en posteriores ejercicios						

⁽¹⁾ Modalidad. Adquisición a título gratuito (recibidos como donación o cesión) o a título oneroso

12) VENTA DE INMOVILIZADO A EMPRESAS DEL GRUPO (miles de pesetas)

SOCIEDAD	1995	1996	1997	1995	1996	1997
Bien vendido						
Precio de venta						

Valor neto contable						
Resultado venta						
13) DONACIÓN/CESIÓN DE INMOVILIZADO A EMPRESAS DEL GRUPO (miles de pesetas)						
SOCIEDAD						
	1995	1996	1997	1995	1996	1997
Bien donado						
Precio de adquisición						
Valor neto contable						

14) VENTA A TERCEROS DE INMOVILIZADOS ADQUIRIDOS A EMPRESAS DEL GRUPO (miles de pesetas)

En el caso de que la sociedad haya vendido a empresas ajenas al grupo alguno de los activos inmovilizados adquiridos a una empresa del grupo durante los años 1995 y/o 1996 y/o 1997, indicar, para cada bien, lo siguiente:

	Ejercicio 1995		Ejercicio 1996		Ejercicio 1997	
Bien vendido						
Precio adquisición						
Fecha de adquisición						
Sociedad a la que fue adquirido						

15) DIVIDENDOS RECIBIDOS DE EMPRESAS DEL GRUPO (miles de pesetas). Indique, para cada sociedad, lo siguiente:

SOCIEDAD	31/12/95	31/12/96	31/12/97	31/12/95	31/12/96	31/12/97
Importe recibido						
Importe pendiente cobro						

16) DIVIDENDOS REPARTIDOS A EMPRESAS DEL GRUPO (miles de pesetas). Indique, para cada sociedad, lo siguiente:

SOCIEDAD	31/12/95	31/12/96	31/12/97	31/12/95	31/12/96	31/12/97
Modalidad ⁽¹⁾						
Importe repartido						
Importe pendiente pago						

⁽¹⁾ Modalidad: con cargo a pérdidas y ganancias, reservas o a cuenta del resultado del ejercicio

17) OTRAS CUENTAS DEUDORAS CON EMPRESAS DEL GRUPO (miles de pesetas)

SOCIEDAD	31/12/95	31/12/96	31/12/97	31/12/95	31/12/96	31/12/97
Concepto ⁽¹⁾						
Importe pendiente de cobro a cp						
Importe pendiente de cobro a lp						
Intereses devengados en el ejercicio						
Inter. devengados pendientes de cobro						

⁽¹⁾ Concepto: Venta de inmovilizado, cuentas corrientes con empresas del grupo, deudores por operaciones en común, fianzas constituidas, etc.

18) OTRAS CUENTAS ACREEDORAS CON EMPRESAS DEL GRUPO (miles de pesetas)

SOCIEDAD	31/12/95	31/12/96	31/12/97	31/12/95	31/12/96	31/12/97
Concepto ⁽¹⁾						
Importe pendiente de pago a cp						
Importe pendiente de pago a lp						
Intereses devengados en el ejercicio						
Inter. devengados pendientes de pago						

⁽¹⁾ Concepto: Adquisición de inmovilizado, cuentas corrientes con empresas del grupo, acreedores por operaciones en común, fianzas recibidas, etc.

Anexo 3

Balance de situación consolidado

ACTIVO (miles de pesetas)	1.995	1.996	1.997
A) ACCIONISTAS POR DESEMBOLSOS NO EXIGIDOS	0	0	0
B) INMOVILIZADO	103.662.807	97.026.599	95.114.150
I. Gastos de establecimiento	512.899	508.429	4.934.864
II. Inmovilizaciones inmateriales	36.963.309	35.857.659	37.119.763
1. Bienes y derechos inmateriales	39.056.598	40.916.716	43.541.613
2. Provisiones y amortizaciones (*)	(2.093.289)	(5.059.057)	(6.421.850)
III. Inmovilizaciones materiales	49.306.572	50.113.562	48.514.825
1. Bienes materiales	90.256.492	92.436.548	93.986.380
5. Provisiones y amortizaciones (*)	(40.949.920)	(42.322.986)	(45.471.555)
IV. Inmovilizaciones financieras	16.880.027	10.546.949	4.544.698
1. Participaciones puestas en equivalencia	110.858	0	0
2. Cartera de valores largo plazo y otros créditos	16.769.169	10.546.949	4.544.698
V. Acciones de la Sociedad dominante	0	0	0
C) FONDO DE COMERCIO DE CONSOLIDACIÓN	483.185	385.796	271.801
D) GASTOS A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERCICIOS	248.896	589.701	867.985
E) ACTIVO CIRCULANTE	187.100.175	218.512.907	207.140.688
I. Accionistas por desembolsos exigidos	0	0	13.000
II. Existencias	83.573.242	93.265.710	93.978.817
III. Deudores	85.042.969	100.848.370	84.377.723
IV. Inversiones financieras temporales	8.595.107	8.238.877	8.038.805
V. Acciones sociedad dominante a corto plazo	0	0	0
VI. Tesorería	9.612.159	15.861.902	20.482.711
VII. Ajustes por periodificación	276.698	298.048	249.632
TOTAL GENERAL (A + B + C + D+E)	291.495.063	316.515.003	303.394.624
PASIVO (miles de pesetas)	1.995	1.996	1.997
A) FONDOS PROPIOS	14.505.787	22.250.809	20.512.419
I. Capital suscrito	28.829.728	34.377.782	26.828.000
II. Prima de emisión	0	129.343	129.343
III. Reserva de revalorización	0	75.775	75.775
IV. Otras reservas de la sociedad dominante	2.393.909	6.509.334	7.593.222
1. Reservas	2.611.494	6.203.904	6.322.922
2. Resultados de ejercicios anteriores	(217.585)	305.430	1.270.300
V. Rvas sociedades consol. integr. Global o proporcional	0	(8.551.608)	(8.561.972)
VI. Reservas en sociedades puestas en equivalencia	0	0	0
VI. Diferencias de conversión	0	0	0
VIII. Pérdidas y ganancias de la sociedad dominante	(16.717.850)	(10.289.817)	(5.551.949)
1. Pérdidas y ganancias consolidadas	(17.114.836)	(10.642.910)	(5.769.744)
2. Pérdidas y ganancias de socios externos (*)	396.986	353.093	217.795
IX. Dividendo a cuenta entregado en el ejercicio (*)	0	0	0
B) SOCIOS EXTERNOS	4.222.821	2.880.160	3.878.435
C) DIFERENCIA NEGATIVA CONSOLIDACIÓN	1.123.448	252.693	27.463
D) INGRESOS DISTRIBUIR VARIOS EJERCICIOS	77.827.768	118.031.389	103.860.893
E) PROVISIONES PARA RIESGOS Y GASTOS	11.308.679	7.237.425	9.716.844
F) ACREEDORES A LARGO PLAZO	87.950.263	77.406.375	77.062.132
G) ACREEDORES A CORTO PLAZO	94.556.297	88.456.152	88.336.438
I. Emisiones de obligaciones y otros valores negociables	0	0	0
II. Deudas con entidades de crédito	14.915.490	21.118.819	22.721.395
III. Deudas con sociedades puestas en equivalencia	2.509.123	2.762.411	2.173.299
IV. Acreedores comerciales	44.340.141	40.694.646	37.419.914
V. Otras deudas no comerciales	29.170.010	21.056.221	23.881.429
VI. Provisiones para operaciones de tráfico	2.224.776	1.910.945	1.533.217
VII. Ajustes por periodificación	1.396.757	913.110	607.184
TOTAL GENERAL (A+B+C+D+E+F+G)	291.495.063	316.515.003	303.394.624

Anexo 4

Cuenta de pérdidas y ganancias consolidada

DEBE (miles de pesetas)	1.995	1.996	1.997
A) GASTOS	138.883.388	121.898.228	128.194.319
1. Red. Exist. Prod. Terminados y en curso de fabricación	2.126.698	862.615	2.045.101
2. Consumos y otros gastos externos	90.003.274	72.652.052	79.801.815
3. Gastos de personal	34.350.753	37.657.190	42.546.212
4. Dotaciones para amortizaciones de inmovilizado	6.462.586	8.672.856	7.079.470
5. Variación provisiones de tráfico	1.518.962	1.477.767	1.871.813
6. Otros gastos de explotación	16.959.233	18.605.015	23.704.186
I. BENEFICIOS DE EXPLOTACIÓN	0	0	345.205
7. Gastos financieros	5.617.399	6.395.560	6.132.096
8. Variación de provisiones de inversiones financieras	9.069.580	11.374.774	3.057.977
9. Diferencias negativas de cambio	137.052	144.615	206.871
10. Resultados negativos de conversión			
II. RDOS. FINANCIEROS POSITIVOS	0	0	0
11. Particip. Pérdidas sociedades puestas en equivalencia	24.143	0	0
12. Amortización del fondo de comercio de consolidación	120.796	127.898	131.429
III. BENEFICIOS DE LAS ACTIVIDADES ORDINARIAS	0	0	0
13. Pérdidas procedentes del inmovilizado	227.801	28.160	426.586
14. Variación provisiones inmovilizado material e inmaterial	902.260	(1.479.617)	(591.925)
15. Pdas. Enaj. Partic. Sdades consolidadas integr. Global o proporcional			
16. Pérdidas por enajenación de participaciones puestas en equivalencia			
17. Pdas. Por acciones sdad. Dominante y pasivos financieros del grupo	1	0	40.000
18. Gastos y pérdidas extraordinarias	5.490.732	2.881.713	4.078.531
IV. RDOS. EXTRAORD. POSITIVOS	2.979.092	7.404.948	2.393.930
V. BENEFICIOS CONSOLIDADOS ANTES DE IMPUESTOS	0	0	0
19. Impuesto sobre beneficios	222.871	154.820	210.369
VI. RDO. CONSOLIDADO DEL EJERCICIO (BENEFICIO)	0	0	0
21. Resultado atribuido a socios externos (beneficio)	0	0	0
VII. RESULTADO EJERCICIO ATRIBUIDO SOCIEDAD DOMINANTE (BENEFICIO)	0	0	0
HABER (miles de pesetas)	1.995	1.996	1.997
B) INGRESOS	156.516.291	149.265.601	165.188.582
1. Importe neto de la cifra de negocios	80.382.493	92.694.551	109.088.584
2. Aumento de existencias de productos terminados y en curso	34.095.977	10.494.460	5.125.641
3. Trabajos efectuados por el grupo para el inmovilizado	185.501	312.168	134.765
4. Otros ingresos de explotación	26.986.655	33.957.609	43.044.812
I. PÉRDIDAS DE EXPLOTACIÓN	9.770.880	2.468.707	0
5. Ingresos por participación en capital	0	0	0
6. Otros ingresos financieros	1.548.763	1.409.719	1.113.124
7. Diferencias positivas de cambio	61.240	74.711	116.739
8. Resultados positivos de conversión			
II. RDOS. FINANCIEROS NEGATIVOS	13.214.028	16.430.519	8.167.081
9. Participación beneficios de sociedades puestas en equivalencia	0	0	0
10. Reversión de diferencias negativas de consolidación	3.258.790	1.134.086	0
III. PÉRDIDAS DE LAS ACTIVIDADES ORDINARIAS	19.871.057	17.893.038	7.953.305
11. Bfos. procedentes del inmovilizado	73.345	685.197	547.839
12. Bfos. enaj. partic. Sdades. Consolidadas integr. global o proporcional			
13. Bfos. por enajenación de participaciones puestas en equivalencia			
14. Bfos. por acciones sdad. Dominante y pasivos financieros del grupo	0	0	0
15. Subv. en capital transferidas al resultado del ejercicio	6.507.057	4.530.887	2.721.271
16. Ingresos o beneficios extraordinarios	3.019.484	3.619.120	3.078.012
IV. RDOS. EXTRAORDINARIOS NEGATIVOS	0	0	0
V. PÉRDIDAS CONSOLIDADAS ANTES DE IMPUESTOS	16.891.965	10.488.090	5.559.375
VI. RDO. CONSOLIDADO DEL EJERCICIO (PÉRDIDA)	17.114.836	10.642.910	5.769.744
17. Rdo. Atrib. socios externos (Pérdida)	396.986	353.093	217.795
VII. RESULTADO ATRIBUIDO SOCIEDAD DOMINANTE (PÉRDIDA)	16.717.850	10.289.817	5.551.949