

---

# MÁSTER EN DIRECCIÓN Y GESTIÓN PÚBLICA

## MÓDULO 14

### CONSOLIDACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA PÚBLICA

1



Isabel Román Martínez

---

### NOTA PRELIMINAR

Esta presentación se ha elaborado para facilitar la impartición de los temas 1 y 2 del módulo 14 del Master en Dirección y Gestión Pública de la Universidad de Granada.

Está sometida a licencia Licencia Creative Commons Reconocimiento-No comercial-Sin obras derivadas 3.0 España. Esto implica que está permitido: Copiar, distribuir y comunicar públicamente la obra. Siempre que se cumplan las siguientes condiciones generales: Reconocimiento. Se deben reconocer los créditos de la obra de la manera especificada por el autor o el licenciador. No comercial. No se puede utilizar la obra para fines comerciales. Sin obras derivadas. No se pueden alterar, transformar o generar una obra derivada a partir de esta obra.

*Febrero, 2024*

2

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## CONSOLIDACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA PÚBLICA

### Primera parte

- El fenómeno de la descentralización de los servicios públicos
- Concepto y formas de combinaciones de negocios
- Tratamiento contable de las combinaciones de negocios

### Segunda parte

- Información pública consolidada: Objetivos y dificultades
- Normativa aplicable
- El perímetro de la consolidación

### Tercera parte

- El proceso de consolidación de los estados contables públicos (homogeneización, agregación, eliminación)
- Métodos de consolidación (global, proporcional, puesta en equivalencia)
- Cuenta general consolidada de la AGE

3

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## La descentralización de los servicios públicos

- ❖ Hace referencia a la **creación de entidades concretas** para ofrecer servicios, que viene **acompañado de un presupuesto y de capacidad de decisión mediante el traslado de responsabilidad en planificación y gestión**, además de recursos de los gobiernos centrales, regionales o locales.
- ❖ Implica la creación de una administración de carácter instrumental por una entidad pública cuya **finalidad es mejorar la gestión de las funciones que tiene atribuidas**, siendo nombrados sus gestores por las administraciones que dan vida a estos entes instrumentales.
- ❖ Supone la aparición de **múltiples entidades públicas** de formas muy diversas.

*(Chiriboga, 1994)*

4

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## La descentralización de los servicios públicos

Basada en los postulados de la NGP, se justifica por una búsqueda de la mejora de la **eficacia y eficiencia** en la prestación de servicios públicos.

### **Nueva Gestión Pública**

- ❑ Implica una **gestión centrada en el cliente**, un fortalecimiento en las responsabilidades de gestión y motivación para mejorar, la **introducción en la competencia y en el mercado**, la reestructuración e implicación de la función pública en la gestión y reformas y la descentralización.
- ❑ La clave de la NGP se basaba en **sustituir los instrumentos burocráticos por los de mercado** como criterios para la provisión de bienes y servicios públicos, bajo los principios de eficacia y eficiencia.
- ❑ La idea subyacente es que los **objetivos se pueden alcanzar más fácilmente a través de la exigencia de resultados que a través de los procedimientos**.

*(Domingo et al., 2010; Zafra et al., 2014)*

5

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## La descentralización de los servicios públicos

Formas de gestión en la administración pública según Ley 9/2017

**A) Gestión directa:** Exclusividad de la participación de las entidades públicas

**B) Gestión indirecta:** Participación de un privado en la gestión de los servicios públicos.

### **B.1) Gestión contractual**

- a) Contrato de concesión de servicios (*transferencia del riesgo operacional al concesionario*).
- b) Contrato de servicios que conlleven prestaciones directas a favor de los ciudadanos (*no hay transferencia del riesgo operacional al contratista*).

### **B.2) Gestión no contractual**

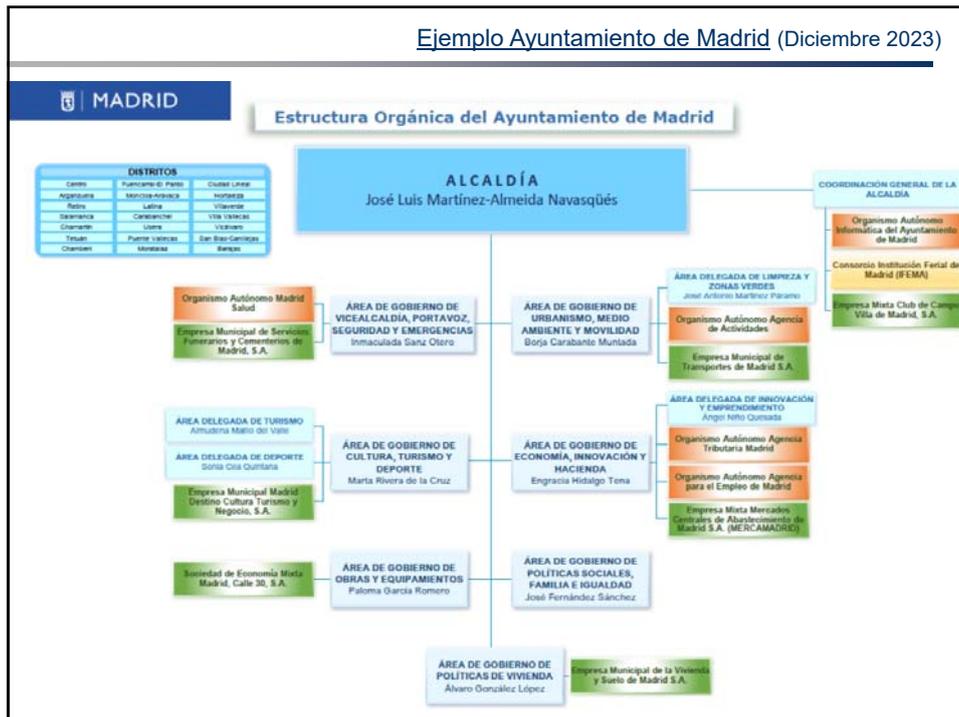
Concierto social, gestión delegada u otras modalidades reguladas en la legislación autonómica.

*(Martínez-Alonso Camps, 2018)*

6

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## Ejemplo Ayuntamiento de Madrid (Diciembre 2023)



## La descentralización de los servicios públicos

### La descentralización funcional en la Junta Andalucía

#### Cuenta General Junta de Andalucía

- Evolución del número de entes
- Importancia de los entes instrumentales

## La descentralización funcional en la Junta Andalucía

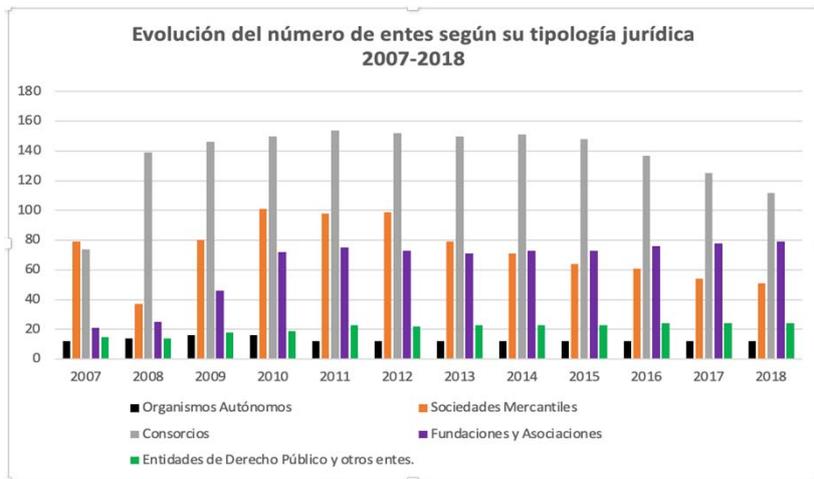


Gráfico 1. Evolución del número de entes según su tipología jurídica entre 2007-2018. Fuente: Cuenta General de la Junta de Andalucía.

9

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## La descentralización funcional en la Junta Andalucía

Denominación de las entidades	Número de entidad	Ingresos corrientes (€)	%
Junta Andalucía (JA)	1	29.013.704.541,94 €	58,31%
Agencias Administrativas (AGA)	12	9.253.908.823,63 €	18,60%
Agencias de Régimen Especial (ARE)	3	472.656.190,32 €	0,95%
Agencias Públicas Empresariales (APE)	18	9.334.619.070,71 €	18,76%
Sociedades mercantiles (SM)	23	222.463.897,55 €	0,45%
Fundaciones	21	163.206.902,50 €	0,33%
Consortios	13	109.243.872,30 €	0,22%
Fondos carentes de personalidad jurídica (FCPJ)	3	13.546.161,36 €	0,03%
Universidades	10	1.174.169.651,60 €	2,36%
<b>TOTAL</b>	<b>104</b>	<b>49.757.519.111,91 €</b>	<b>100,00%</b>

Tabla 1. Ingresos de operaciones corrientes en 2018. Fuente: Ministerio de Hacienda.

10

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## La descentralización de los servicios públicos

### Problemas que presenta la descentralización

- ❖ Conflicto de intereses entre administración y gerentes de los entes instrumentales.
- ❖ Falta de cooperación y coordinación.
- ❖ Ausencia de control.
- ❖ Problemas de rendición de cuentas:
  - *El ámbito subjetivo en la elaboración de la Cuenta General de una administración es cada vez más complejo.*
  - *Las cuentas anuales de la administración responsable de suministrar recursos y gestiona recursos son incompletas y no permite evaluar adecuadamente la gestión de los responsables.*

(Condor, 2014; Domingo et al., 2010; Pérez, 2010; Román e Iglesias, 2021)

## Combinaciones de negocios en el sector público

### Combinación en el sector público

NICSP 40: Se define una combinación del sector público como el “unir operaciones separadas en una entidad del sector público”

**Operación:** Conjunto integrado de actividades y activos y/o pasivos relacionados que pueden ser dirigidos y administrados con el propósito de lograr los objetivos de una entidad, mediante la provisión de bienes y/o servicios.

Ejemplos de combinaciones del sector público incluyen:

- (a) Nacionalización;
- (b) Re-estructuración de ministerios del gobierno central;
- (c) Reorganización de gobierno local o regional, por ejemplo, mediante reorganización de límites territoriales o mediante la combinación de entidades; y
- (d) Transferencia de operaciones de un gobierno (o unidad gubernamental) a otro.

## Combinaciones de negocios en el sector público

### Combinación en el sector público

NICSP 40: Se define una combinación del sector público como el “unir operaciones separadas en una entidad del sector público”

#### Clasificación de las combinaciones del sector público:

– **Fusión** – da origen a una nueva entidad resultante, ya sea:

(a) una combinación del sector público en la cual ninguna parte de la combinación gana el control de una o más operaciones (*fusión con creación de una nueva entidad*); o

(b) una combinación del sector público en la cual una parte de la combinación gana el control de una o más operaciones (*fusión por absorción*); y hay evidencia de que la combinación tiene la sustancia económica de una fusión. *(Contabilización por el método de unión de intereses)*

– **Adquisición** – es una combinación del sector público en la cual una parte de la combinación (el adquirente) gana el control de una o más operaciones, y hay evidencia de que la combinación no es una fusión.

*(Contabilización por el método de adquisición)*

13

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## Combinaciones de negocios en el sector público

La **descentralización** de los servicios públicos supone la aparición de **múltiples entidades públicas** de formas muy diversas.

### Reestructuración sector público:

- a) Adquisición de los elementos patrimoniales de una entidad
- b) Creación de una nueva entidad
- c) Adquisición de las acciones o participaciones en el capital de una entidad existente
- d) Fusión y absorción
- e) Escisión

14

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## Combinaciones de negocios en el sector privado

### Combinación de negocios:

*Operación por la que una empresa **adquiere** el **control** de uno o varios **negocios***

### Negocio:

*Conjunto de elementos patrimoniales de una unidad económica gestionada para proporcionar un rendimiento, menores costes u otros beneficios económicos a sus propietarios.*

### Control:

*Poder de dirigir la política financiera y de explotación de una unidad económica, con la finalidad de obtener beneficios económicos.*

*(Contabilización por el método de adquisición)*

15

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## Ejemplo

Las sociedades **GENIL** y **BEIRO** se dedican a la distribución de embalajes de cartón. La primera quiere ampliar su actividad, mientras que los socios de la segunda quieren dedicarse a otro negocio.

La sociedad **GENIL** quiere hacerse con el control de los recursos de **BEIRO**. Tras negociaciones, se pacta un precio de **165** por el negocio.

Los balances de ambas sociedades son:

SOCIEDAD GENIL				SOCIEDAD BEIRO			
ACTIVO	800	PASIVO	800	ACTIVO	190	PASIVO	190
Tesorería	200	Acreeedores	100	Cientes	22	Préstamo	50
Cientes	100	Capital	500	Existencias	38	Capital	100
Existencias	100	Reservas	200	Edificios	70	Reservas	40
Edificios	200			Otro inmovilizado	60		
Otro inmovilizado	200						

16

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## Ejemplo

¿A qué se debe la diferencia entre el precio pactado (165) y el valor de los fondos propios de **BEIRO** (140) ?

SOCIEDAD GENIL			
ACTIVO	800	PASIVO	800
Tesorería	200	Acreedores	100
Clientes	100	Capital	500
Existencias	100	Reservas	200
Edificios	200		
Otro inmovilizado	200		

SOCIEDAD BEIRO			
ACTIVO	190	PASIVO	190
Clientes	22	Préstamo	50
Existencias	38	Capital	100
Edificios	70	Reservas	40
Otro inmovilizado	60		

- Diferencias en los valores de los elementos patrimoniales de BEIRO según las tasaciones realizadas por GENIL:
  - Clientes: 20 (- 2)
  - Existencias: 40 (+2)
  - Edificios: 80 (+10) } Variación: + 10
- Existencia de activos no reconocidos en BEIRO: 15 (Fondo de comercio)

17

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## Ejemplo

**¿Cómo se puede llevar a cabo la combinación?**

1. Adquiriendo **todos elementos** patrimoniales que constituyen el negocio de BEIRO
2. Adquiriendo **todas las acciones** de la sociedad BEIRO

**LA FINALIDAD ÚLTIMA ES LA MISMA**  
(Controlar el negocio de distribución de embalajes de BEIRO)

**LA REPRESENTACIÓN CONTABLE ES DISTINTA**

18

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## Ejemplo

### Adquisición de los elementos      Adquisición de las acciones

Asientos libro diario GENIL		
	DEBE	HABER
Cientes	20	
Existencias	40	
Edificios	80	
Otro inmovilizado	60	
Fondo comercio	15	
Préstamo		50
Bancos		165

SOCIEDAD GENIL			
ACTIVO	850	PASIVO	850
Tesorería	35	Acreedores	100
Cientes	120	Préstamos	50
Existencias	140	Capital	500
Edificios	280	Reservas	200
Otro inmovilizado	260		
Fondo comercio	15		

SOCIEDAD BEIRO			
ACTIVO	165	PASIVO	165
Tesorería	165	Capital	100
		Reservas	40
		Resultados	25

Asientos libro diario GENIL		
	DEBE	HABER
Inversiones financieras participaciones en empresas del grupo	165	
Bancos		165

SOCIEDAD GENIL			
ACTIVO	800	PASIVO	800
Tesorería	35	Acreedores	100
Cientes	100	Capital	500
Existencias	100	Reservas	200
Edificios	200		
Otro inmovilizado	200		
Inv.Financieras	165		

SOCIEDAD BEIRO			
ACTIVO	190	PASIVO	190
Cientes	22	Préstamo	50
Existencias	38	Capital	100
Edificios	70	Reservas	40
Otro inmovilizado	60		

19

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## Ejemplo

### Balances individuales

SOCIEDAD GENIL			
ACTIVO	800	PASIVO	800
Tesorería	35	Acreedores	100
Cientes	100	Capital	500
Existencias	100	Reservas	200
Edificios	200		
Otro inmovilizado	200		
Inv.Financieras	165		

SOCIEDAD BEIRO			
ACTIVO	190	PASIVO	190
Cientes	22	Préstamo	50
Existencias	38	Capital	100
Edificios	70	Reservas	40
Otro inmovilizado	60		

### Balance consolidado

BALANCE DEL GRUPO GENIL-BEIRO			
ACTIVO	850	PASIVO	850
Tesorería	35	Acreedores	100
Cientes	120	Préstamos	50
Existencias	140	Capital	500
Edificios	280	Reservas	200
Otro inmovilizado	260		
Fondo comercio	15		

=

SOCIEDAD GENIL			
ACTIVO	850	PASIVO	850
Tesorería	35	Acreedores	100
Cientes	120	Préstamos	50
Existencias	140	Capital	500
Edificios	280	Reservas	200
Otro inmovilizado	260		
Fondo comercio	15		

20

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## Contabilización de las combinaciones de negocios

### Método de adquisición

#### Pasos a seguir:

- 1) Identificar la empresa adquirente.
- 2) Determinar la fecha de adquisición.
- 3) Cuantificar el coste de la combinación de negocios.
- 4) Reconocer y valorar los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos.
- 5) Determinar el importe del fondo de comercio o de la diferencia negativa.

21

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## La descentralización de los servicios públicos

La **descentralización** de los servicios públicos supone la aparición de **múltiples entidades públicas** de formas muy diversas.



22

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## Información pública consolidada

### JUSTIFICACIÓN:

- Las **cuentas** anuales **individuales** de cada entidad pública son **insuficientes** para obtener una visión de conjunto.
- La agregación de las cuentas individuales daría valores sobredimensionados debido a operaciones internas.

### FINALIDAD:

- Ofrecer **información global** sobre la **actividad financiera** desarrollada por un grupo público que refleje la gestión realizada **por todas las entidades sobre las que la Administración ejerce su control**.

(Condor, 2014; Pérez, 2010)

23

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## Información pública consolidada

### UTILIDAD:

- Permite la **instauración de una política de grupo** para:
  - *Dirigir y controlar los entes subordinados.*
  - *Medir el poder económico real del ente y el nivel de servicio ofrecido a los ciudadanos.*
- Posibilita la **medición del riesgo** y la evaluación global del endeudamiento y solvencia del grupo público. (Ayto Madrid)
- Supone una **garantía de la democracia**:
  - *Favorece un control más democrático del uso de los recursos públicos.*
  - *Permite una adecuada comparación de la situación financiera en el tiempo y en el espacio, con independencia de las formas de gestión adoptadas.*

(López y Román, 1997)

24

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## Información pública consolidada

### DIFICULTADES:

- Existencia de un **gran número de entidades** que configuran el perímetro de consolidación.
- **Escasez de medios** técnicos y humanos.
- **Heterogeneidad** de las entidades que componen el sector público, con diferentes **regímenes contables**.
- **Obtención de determinada información** necesaria para la consolidación de cuentas.
- Dificultad de extrapolar las normas de consolidación del sector privado al público.

(Pérez, 2010)

25

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## La descentralización de los servicios públicos

La **descentralización** de los servicios públicos supone la aparición de **múltiples entidades públicas** de formas muy diversas.



26

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## Información pública consolidada

### DELIMITACIÓN DEL ÁREA DE CONSOLIDACIÓN

- Enfoque de **control** (entidades controladas por la administración pública):
  - *La entidad controladora necesita poder gobernar la toma de decisiones de la entidad controlada para poder beneficiarse de sus actividades.*
  - *Se basan en las nociones de poder, beneficio y control, similar al de la contabilidad empresarial.*
  - *Es el enfoque seguido por las NICSP (IPSAS).*
  - *Aplicado por la mayoría de los países (comenzando por UK, Australia, NZ, Francia, España, Italia..)*

*(Grossi and Soverchia, 2011; Santis et al., 2018)*

27

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## Información pública consolidada

### DELIMITACIÓN DEL ÁREA DE CONSOLIDACIÓN

- Enfoque **presupuestario** o de **responsabilidad financiera**:
  - *Se incluyen en el área de consolidación todas las entidades económicas que reciben un apoyo sustancial del presupuesto del gobierno y dependen de la naturaleza e importancia de su relación con el gobierno.*
  - *Se basa en la responsabilidad de gobernar los recursos públicos, ya sea por separado o por medio de un grupo.*
  - *Las normas contables privadas son ampliamente modificadas para tener en cuenta las particularidades del sector público.*
  - *Es el enfoque seguido en US (GASB).*
- Enfoque **híbrido** (aplicado en la elaboración de los estados contables de la CE).

*(Grossi and Soverchia, 2011; Santis et al., 2018)*

28

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## Información pública consolidada

### DELIMITACIÓN DEL ÁREA DE CONSOLIDACIÓN

#### WHOLE GOVERNMENT ACCOUNTING (WGA)

- ❑ Se puede traducir como **contabilidad del gobierno en su conjunto**.
- ❑ Refleja los cambios de gobernanza en el sector público que implican la prestación de servicios públicos a través de entidades descentralizadas y el papel cada vez más importante de coordinación y control realizado por los gobiernos.
- ❑ Es un **concepto ambiguo** entre académicos y profesionales:
  - 1) En un **sentido amplio** se refiere al esfuerzo del gobierno central para obtener unas cuentas que abarquen las actividades del **sector público del país (UK)**.
  - 2) En un **sentido estrecho** se refiere a la elaboración de cuentas que recojan la actividad de una **administración concreta** (central, regional o local) en su área de autoridad.

(Grossi and Soverchia, 2011; Santis et al., 2018)

29

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## Información pública consolidada

### DELIMITACIÓN DEL ÁREA DE CONSOLIDACIÓN



Whole of Government Accounts:  
year ended 31 March 2019

#### What is WGA?



Whole of Government Accounts is a unique publication, that puts the UK at the global forefront of fiscal transparency and government financial reporting.

WGA is made up of over 9,000 entities, across the whole public sector including central government departments, local authorities, devolved administrations, the NHS, academy schools and public corporations.

#### Why do we prepare WGA?

Providing a comprehensive picture of the UK's public sector finances is important, and supports government transparency. Having a picture of long term liabilities helps inform more effective management of fiscal risks.

WGA is independently audited, providing assurance that the figures are prepared in line with International Financial Reporting Standards, as interpreted for the public sector context.

#### WGA and National Accounts

Day to day management of the public finances uses the National Accounts measures. These measures are less comprehensive than WGA, but are far faster to prepare, and follow international standards that allow comparisons between countries. Using WGA and the National Accounts together allows for robust monitoring of the fiscal position and periodic assessments of the overall state of the public finances, both through WGA itself and through the additional analysis that it supports such as the Office for Budget Responsibility's Fiscal Risks Report and Fiscal Sustainability Report. Further details on the National Accounts are included in **Annex A**.

[Whole of Government Accounts UK](#)

30

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## **Información pública consolidada**

### **DELIMITACIÓN DEL ÁREA DE CONSOLIDACIÓN**

#### **VISIÓN INTERNACIONAL: GRANDES DIFERENCIAS**

- ❑ Elaboran cuentas consolidadas de acuerdo con las NICSP: Australia, Nueva Zelanda, Canadá, Chile, Estonia, Israel, Suiza y Eslovaquia.
- ❑ Elaboran CCSP con otros criterios: USA (GABS), Reino Unido (basadas en NIIF) Dinamarca y Suecia (con sus propios criterios)
- ❑ En proceso de adaptación de las NICSP para consolidar: Francia, Bélgica, República Checa, Portugal y Austria.
- ❑ Países europeos que no elaboran estados financieros consolidados: Noruega, Luxemburgo, Alemania y Países Bajos

*(Román e Iglesias, 2021)*

31

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## **Evolución del marco normativo**

### **Texto Refundido Ley General Presupuestaria (modificado por Ley 50/1998)**

#### **Artículo 132. De la Cuenta General del Estado**

- 1. Cuenta General de las Administraciones Públicas estatales**, que se formará mediante la **agregación o consolidación**.
- 2. Cuenta General de las empresas estatales**, que se formará mediante la **agregación o consolidación**.
- 3. Cuenta General de las fundaciones de competencia o titularidad pública estatal**, que se formará mediante la **agregación o consolidación**.

32

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## **Evolución del marco normativo**

**Orden de 12 de diciembre de 2000**, por la que se regula la elaboración de la **Cuenta General del Estado** establece que se formará por:

- La **consolidación** de las Cuentas del SP Administrativo
- La **agregación** o consolidación de las Cuentas del SP Empresarial
- La **agregación** o consolidación de las Cuentas del SP Fundacional

**Primera elaboración efectiva de la  
CG SP Administrativo consolidada:  
EJERCICIO 2007**

33

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## **Cuenta General del Estado (hasta 31/12/2013)**

### **1. CUENTA GENERAL DEL SECTOR PÚBLICO ADMINISTRATIVO**

ENTIDADES QUE SE INTEGRAN	ESTADOS QUE LA INTEGRAN	TIPO DE CUENTAS
a) Administración General del Estado b) Organismos autónomos c) Entidades Seguridad Social d) Resto de entidades públicas sometidas a PGC Pública	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Balance</li> <li>• Cuenta de resultado económico-patrimonial</li> <li>• Estado de cambios en el patrimonio neto</li> <li>• Estado de flujos de efectivo</li> <li>• Liquidación del presupuesto</li> </ul>	<b>CONSOLIDADAS</b>

### **2. CUENTA GENERAL DEL SECTOR PÚBLICO EMPRESARIAL**

ENTIDADES QUE SE INTEGRAN	ESTADOS QUE LA INTEGRAN	TIPO DE CUENTAS
a) Entidades Públicas Empresariales b) Sociedades Mercantiles Estatales c) Resto de entidades públicas sometidas al PGC Privado	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Balance</li> <li>• Cuenta de pérdidas y ganancias</li> <li>• Estado de cambios en el patrimonio neto</li> <li>• Estado de flujos de efectivo</li> </ul>	<b>AGREGADAS CONSOLIDADAS</b> (para grupos empresariales obligados a consolidar)

### **3. CUENTA GENERAL DEL SECTOR PÚBLICO FUNDACIONAL**

ENTIDADES QUE SE INTEGRAN	ESTADOS QUE LA INTEGRAN	TIPO DE CUENTAS
Entidades sometidas al PGC de las Entidades sin Fines Lucrativos	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Balance</li> <li>• Cuenta de pérdidas y ganancias</li> </ul>	<b>AGREGADA</b>

### **4. MEMORIA**

## Cuenta única del Sector Público Estatal

**Tribunal de Cuentas:** Necesidad de elaborar **Cuenta única consolidada** comprensiva de las cuentas anuales de las entidades de los tres subsectores.

### JUSTIFICACIÓN

*La Cuenta única ofrecería **mejor información** sobre el **endeudamiento** del sector público estatal en su conjunto y sobre el **tamaño, crecimiento e impacto socio-económico de la actividad** del mismo y, en relación con los servicios públicos encomendados, permite una visión global de los mismos y suministra una mejor información acerca de la **capacidad económica del sector** para la prestación de aquélla.*

35

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## Normativa vigente

### Ley General Presupuestaria

#### Art. 130. Contenido de la Cuenta General del Estado\*:

1. La **Cuenta General del Estado** se formará mediante la **consolidación** de las cuentas anuales de las **entidades que integran el sector público estatal** y comprenderá:

- El balance consolidado
- La cuenta de resultado económico patrimonial consolidada
- El estado de cambio en el patrimonio neto consolidado
- El estado de flujos de efectivo consolidado
- El estado de liquidación del presupuesto consolidado
- La memoria consolidada.

\*Redacción dada por la Ley 2/2012, de Presupuestos Generales del Estado para 2012

36

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## **Normativa vigente**

### **NORMAS GENERALES:**

- Orden EHA/1037/2010**, de 13 de abril, por el que se aprueba el **Plan General de Contabilidad Pública**.
- Orden HAP/1489/2013**, de 18 de julio, por el que se aprueban las Normas para la **Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas en el ámbito del sector Público (NOFCACSEP)**.

**SECTOR PÚBLICO ESTATAL**  
Aplicación obligatoria a partir del 1/enero/2014

37

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## **Normativa vigente**

### **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO:**

- Ley 47/2003**, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.
- Orden HAP/1724/2015**, de 31 de julio, por el que se regula la elaboración de la **Cuenta General del Estado**.

Artículo 1. *Aplicación de las Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público en la elaboración de la Cuenta General del Estado.*

El contenido, la estructura, las normas de elaboración y los criterios de consolidación de la Cuenta General del Estado se ajustarán a lo previsto en la Orden HAP/1489/2013, de 18 de julio, por la que se aprueban las Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público, en adelante Normas de consolidación, con las especialidades previstas en los artículos siguientes de la presente Orden.

38

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## **Normativa vigente**

### **ADMINISTRACIÓN LOCAL:**

- ❑ **Orden HAP/1781/2013**, de 20 de septiembre. **Instrucción del modelo normal de contabilidad local.**
- ❑ **RDL 2/2004**, de 5 de marzo. **Texto refundido Ley Reguladora Haciendas Locales** (art. 209.4)

4. Las entidades locales unirán a la Cuenta General los estados consolidados que determine el Ministro de Hacienda y Función Pública, en los términos previstos en las normas de consolidación que apruebe para el sector público local conformes a las Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público.



*Obligación supeditada a la aprobación de las normas de consolidación en el ámbito del sector público local (disposición transitoria 22ª de la Orden 3/2017 de Presupuestos Generales del Estado)*

**HAC/836/2021**

39

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## **Normativa vigente**

### **ADMINISTRACIÓN LOCAL:**

- ❑ **Orden HAC/836/2021**, de 9 de julio, por la que se aprueban las Normas para la **Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas en el ámbito del sector público local.**
  - Adaptación de las (NOFCACSEP)
  - Entrada en vigor escalonada:
    - **1/01/2022** (*Municipios de más de 50.000 habitantes y las demás entidades locales de ámbito superior. art.211 TRLRHL*)
    - **1/01/2024** (*Resto de EELL*)
  - Las EELL que puedan aplicar el modelo simplificado de contabilidad no están obligada a efectuar la consolidación de cuentas.
    - a) *Presupuesto < 300.000 € incluyendo entidades dependientes*
    - o bien
    - b) *Presupuesto <3.000.000€ y población <5.000 hab.*

40

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## **Normativa vigente**

### **ADMINISTRACIÓN AUTONÓMICA:**

- Cada Comunidad Autónoma elabora sus propias normas contables, adaptadas al PGC Pública.
- Castilla y León consolida a partir de 2020**. Anteriormente, se realizaba por sectores y sólo consolidaba el SPA (el resto se agregaba).
- Cataluña consolida en 2021 balance y cuenta del resultado económico patrimonial** (salvo las entidades asociadas y multigrupo, que se espera incluir en 2022).
- El resto de **CA no elabora cuenta general consolidada a una Cuenta General Consolidada**, por ejemplo:
  - Navarra consolida de forma separada SPA y SPE (2021).
  - La Rioja y Extremadura consolidan SPA y agrega SPE y SPF (2021).
  - Otras consolidan sólo la información presupuestaria (Aragón, Baleares, Madrid).

*(Datos consultados en febrero de 2024)*

41

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## **Normativa vigente**

### **CONTABILIDAD DEL SECTOR PRIVADO**

- RD 1514/2007**, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (Normas de Registro y Valoración números 19, 20 y 21)
- RD 1159/2010**, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas (NOFCAC) y se modifica el PGC y el PGC-Pymes.

42

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## **Normativa vigente**

### **NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD (Elaboradas por el IPSASB)**

- NICSP 34** Estados financieros separados
- NICSP 35** Estados financieros consolidados
- NICSP 36** Inversiones en asociadas y negocios conjuntos
- NICSP 37** Acuerdos conjuntos
- NICSP 38** Revelación de intereses en otras entidades
- NICSP 40** Combinaciones en el sector público

43

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## **Consolidación de las cuentas públicas**

**OBJETIVO DE LA CONSOLIDACIÓN:** *Dar información global sobre la actividad económica realizada por la Administración Pública y por todas las entidades a través de las cuales presta los servicios públicos de su competencia.*

### **PROCESO DE CONSOLIDACIÓN:**

- 1) Delimitación del **perímetro de consolidación**, es decir, de las entidades que se deben consolidar
- 2) Recopilación de las cuentas generales de las entidades intervinientes
- 3) Homogeneización de la información para su posterior agregación
- 4) Eliminación de las partidas recíprocas
- 5) Obtención de los estados consolidados

44

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## El perímetro de consolidación

Es necesario distinguir entre:

- **Entidad contable:** la que debe formular sus propias cuentas
- **Entidad que informa:** unidad económica que comprende a varias entidades contables y por ello debe elaborar y rendir cuentas que abarquen al conjunto

Criterios para delimitar la entidad informativa:

**Responsabilidad financiera**  
**Control de los recursos**  
**Propiedad**

45

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## El perímetro de consolidación

### Normas Consolidación Pública (Orden HAP/1489/2013)

#### Artículo 1. Grupo de entidades

*El GRUPO DE ENTIDADES, a los únicos efectos de la consolidación de cuentas, está formado por la entidad dominante y todas sus entidades dependientes, con independencia de que estas últimas puedan quedar excluidas de la consolidación en los casos previstos en el artículo 8.*

46

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## El perímetro de consolidación

### Normas Consolidación Pública (Orden HAP/1489/2013)

#### Artículo 2. Entidad dominante y entidades dependientes

1. **Entidad dominante** es la entidad del sector público que **ostenta**, directa o indirectamente, en virtud de disposición normativa o acuerdo formal, el **control sobre otra u otras**, denominadas dependientes.
2. Se entiende por **control** el poder de **dirigir las políticas financieras y la actividad** de otra entidad con la finalidad de obtener rendimientos económicos o potencial de servicio.

## El perímetro de consolidación

### Normas Consolidación Pública (Orden HAP/1489/2013)

#### Artículo 2. Entidad dominante y entidades dependientes

3. En particular, se presume que **existe control** cuando **se cumple** al menos una de las **condiciones de poder** y otra de las de **patrimonio neto** que se enumeran a continuación, salvo que exista una evidencia clara de que es otra entidad la que mantiene el control de servicio.

## El perímetro de consolidación

### Normas Consolidación Pública (Orden HAP/1489/2013)

**Condiciones de PODER:** La entidad tiene:

- a) Directa o indirectamente la **propiedad** de una participación superior al 50% con derecho a voto en la otra entidad.
- b) La potestad, en virtud de disposición normativa o acuerdo formal, de **nombrar o revocar** a la mayoría de los miembros del órgano de gobierno de la otra entidad.
- c) La **mayoría de los derechos de voto que sería posible emitir en una junta general** de la otra entidad.

## El perímetro de consolidación

### Normas Consolidación Pública (Orden HAP/1489/2013)

**Condiciones de PODER:** La entidad tiene

- d) El poder para **emitir la mayoría de los votos en las reuniones del órgano de gobierno**, y el control de la otra entidad se ejerce mediante dicho órgano.
- e) **Ha designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de gobierno...** la mayoría de los miembros del órgano de gobierno de la entidad dependiente sean miembros del órgano de gobierno de alguna entidad del grupo.

## El perímetro de consolidación

### Normas Consolidación Pública (Orden HAP/1489/2013)

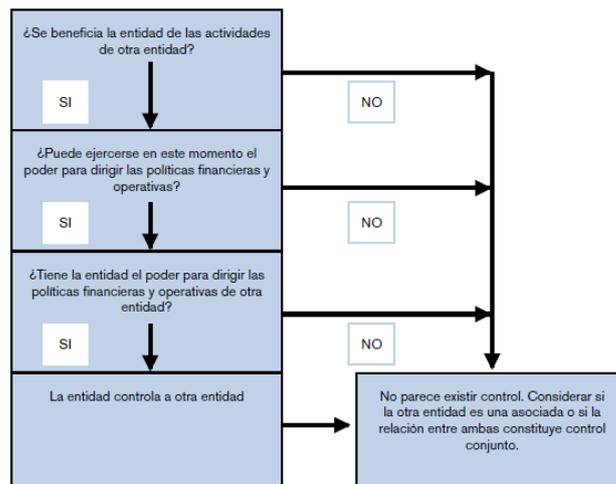
**Condiciones de PATRIMONIO NETO:** La entidad tiene:

- a) La **potestad de disolver** la otra entidad y obtener un nivel importante de beneficios económicos residuales o asumir obligaciones importantes.
- b) La **potestad de acceder a la distribución de los activos de la otra entidad**, y/o puede ser responsable de ciertas obligaciones de la otra entidad.

51

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## El perímetro de consolidación



(Condor, 2014)

52

## El perímetro de consolidación

### Normas Consolidación Pública (Orden HAP/1489/2013)

#### Artículo 2. Entidad dominante y entidades dependientes

4. *En el caso de los consorcios y fundaciones, se presume que existe control cuando de sus Estatutos u otros acuerdos vigentes se deduce que se cumple al menos una de las condiciones de poder enumeradas en el apartado anterior.*

#### **Nueva redacción a partir de la Orden HAC/820/2021:**

«En todo caso, los consorcios y fundaciones adscritos a una Administración Pública tendrán la consideración de entidades dependientes de dicha Administración.»

## El perímetro de consolidación

### Normas Consolidación Pública (Orden HAP/1489/2013)

#### Artículo 3. Cómputo de los derechos de voto

1. *Para determinar los derechos de voto se añadirán a los que directamente posea la entidad dominante, los que correspondan a las entidades dominadas por esta o a otras entidades que actúen en nombre propio, pero por cuenta de alguna entidad del grupo.*
2. *A efectos de lo previsto en el apartado anterior el número de votos que corresponde a la entidad dominante, en relación con las entidades dependientes indirectamente de ella, será el que corresponda a la entidad dependiente que participe directamente en el capital social o patrimonio de éstas.*

## El perímetro de consolidación



**DOMINIO DIRECTO** de M en F



**DOMINIO INDIRECTO** de M en F (a través de T)

55

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## El perímetro de consolidación

### Tanto de participación y tanto de control

- El **tanto de participación** (o participación patrimonial) es el **porcentaje en el capital** de una sociedad participada poseído por la inversora y que le **permite la asignación de los derechos económico-patrimoniales** correspondientes.
- El **tanto de control** (o dominio) es el **porcentaje de votos (%)** de una sociedad participada que controla efectivamente la inversora y que **le permite el ejercicio de derechos políticos**.

56

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## El perímetro de consolidación



**Tanto de participación:**  
% acciones



Tanto participación M/T = 60%  
Tanto participación T/F = 70%  
Tanto participación **M/F = 42%**

57

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## El perímetro de consolidación



**Tanto de control:**  
% votos

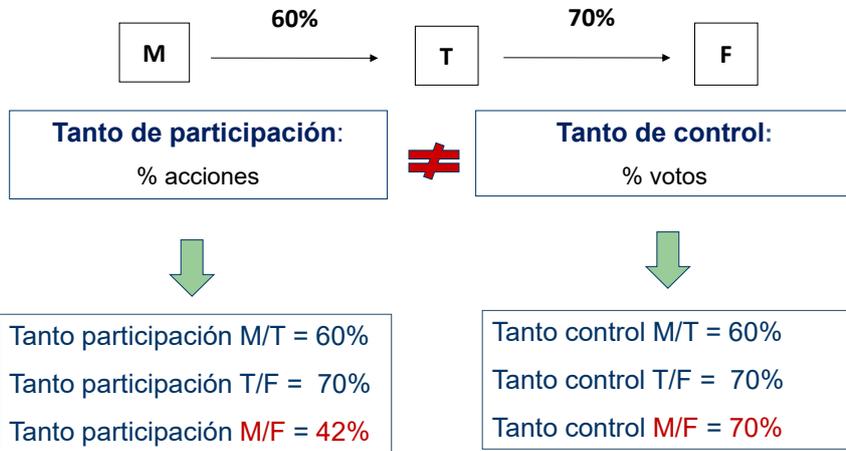


Tanto control M/T = 60%  
Tanto control T/F = 70%  
Tanto control **M/F = 70%**

58

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

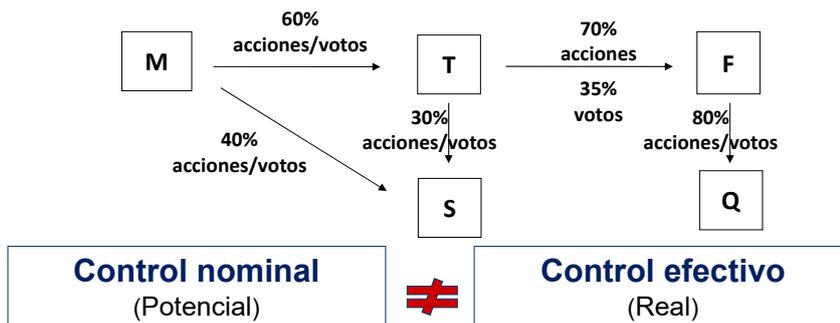
## El perímetro de consolidación



59

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## El perímetro de consolidación



- Por: {
- Dispersión accionariado
  - Absentismo Juntas Generales
  - Autocartera
  - Acciones sin voto

60

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## El perímetro de consolidación: Otras figuras

### Normas Consolidación Pública (Orden HAP/1489/2013)

#### Art. 4. Entidades multigrupo

1. Aquellas **entidades**, no incluidas en el grupo, que son **gestionadas** por una o varias entidades del mismo **conjuntamente** con otra u otras entidades ajenas al grupo.
2. **GESTIÓN CONJUNTA: acuerdo** estatutario o contractual para compartir el poder de dirigir las políticas financiera y operativas sobre una actividad económica, que requieran el **consentimiento unánime** de todos los partícipes.

61

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## El perímetro de consolidación: Otras figuras

### Normas Consolidación Pública (Orden HAP/1489/2013)

#### Art. 4. Entidades multigrupo

3. *Se entiende que existe **GESTIÓN CONJUNTA** sobre otra entidad cuando, **además de participar en el capital social o patrimonio**, se produzca alguna de las circunstancias siguientes:*
  - a) *En los **estatutos sociales** se establezca la gestión conjunta,*  
o
  - b) *Existan pactos o acuerdos, que permitan a los socios el ejercicio del **derecho de veto** en la toma de decisiones de la entidad.*

62

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## El perímetro de consolidación: Otras figuras

### Normas Consolidación Pública (Orden HAP/1489/2013)

#### Art. 5. Entidades asociadas

1. Aquellas en las que alguna o varias sociedades del grupo ejerzan una **influencia significativa** en su gestión.
2. Existe influencia significativa en la gestión de otra sociedad, cuando **se cumplan los dos requisitos** siguientes:
  - a) Una o varias **sociedades del grupo participen en la sociedad.**
  - b) **Se tenga el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y operativa de la participada, sin llegar a gestionarla conjuntamente ni tener el control.**
3. Se presumirá que se cumple lo anterior cuando una o varias entidades del grupo **poseen, al menos el 20% del capital o patrimonio.**

63

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## El perímetro de consolidación

### EN DEFINITIVA:

Se trata de informar sobre la actividad realizada por la entidad matriz y todas aquellas entidades que están dentro de su ámbito de influencia (directo o indirecto).

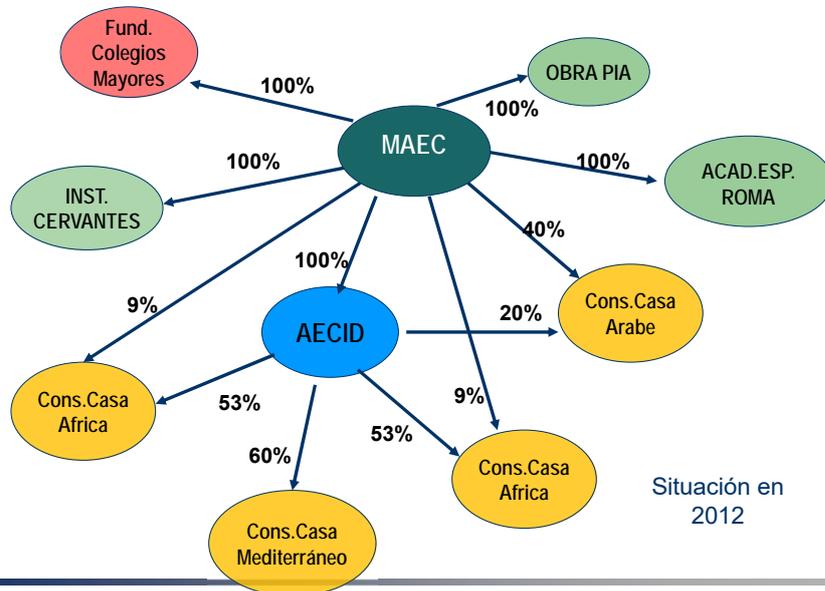
#### Características del perímetro de consolidación

- Pluralidad de entes jurídicamente independientes.
- De naturaleza heterogénea.
- Dependen de la Administración correspondiente, que mantiene la titularidad y responsabilidad del servicio.

64

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## MINISTERIO DE ASUNTOS EXTERIORES Y COOPERACIÓN



65

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## Obligación de consolidar

### Normas Consolidación Pública (Orden HAP/1489/2013)

#### Art. 6. Obligación de consolidar

*Toda entidad dominante estará obligada a formular cuentas anuales consolidadas.*

#### CONSIDERACIONES:

- *Las entidades dependientes, que a su vez sean dominantes tienen también la obligación de consolidar.*
- *La obligación de consolidar no exime de la obligación de formular cuentas individuales, conforme a la normativa aplicable.*

66

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## Obligación de consolidar

### Normas Consolidación Pública (Orden HAP/1489/2013)

#### Art. 7. Dispensa de la obligación de consolidar

*No obstante, la entidad dominante no estará obligada a consolidar en los casos siguientes:*

- a) **SUBGRUPO:** Cuando sea, a su vez, dependiente de otra entidad sometida a los mismos principios contables siempre que la entidad dominante presente cuentas consolidadas.
- b) **IMPORTANCIA SIGNIFICATIVA:** ninguna de las entidades dependientes posea un interés significativo, individualmente y en conjunto, para la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de las entidades del grupo.
- c) **TAMAÑO:** cuando la entidad dominante sea una **entidad local** que cumpla las características establecidas al efecto en la normativa reguladora de la contabilidad de las entidades locales. (Las que puedan aplicar modelo simplificado de contabilidad local).

67

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## Obligación de consolidar

### Normas Consolidación Pública (Orden HAP/1489/2013)

#### Art. 8. Entidades excluidas de la consolidación

*Quedan excluidas de la consolidación las entidades en las que concurra alguna de las circunstancias siguientes:*

- a) *No tienen un interés significativo para la imagen fiel que deben expresar las cuentas anuales consolidadas.*
- b) *Existen restricciones importantes y permanentes sobre el ejercicio por la entidad dominante de sus derechos sobre el patrimonio o la gestión de la entidad dependiente.*
- c) *La obtención de información implica incurrir en gastos desproporcionados o un retraso inevitable que imposibilite la elaboración de dichas cuentas en el plazo establecido en la normativa aplicable.*

68

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## El perímetro de consolidación

### Normas Consolidación Pública (Orden HAP/1489/2013)

#### Art. 9. Métodos y procedimientos de consolidación

1. Los métodos de consolidación son:

- a) Método de *integración global*.
- b) Método de *integración proporcional*.
- c) Procedimiento de *puesta en equivalencia* o método de la *participación*.

## El perímetro de consolidación

### Normas Consolidación Pública (Orden HAP/1489/2013)

#### Art. 10. Aplicación del método de integración global

1. El método de *integración global* se aplicará a las *entidades del grupo*.
2. No obstante lo dispuesto en el número anterior, a las *entidades de crédito y de seguros dependientes* se les podrá aplicar el procedimiento de *puesta en equivalencia* o método de la *participación*.

En las NOFCAC sector privado a estas entidades se les aplica el método de integración global

## **El perímetro de consolidación**

### **Normas Consolidación Pública (Orden HAP/1489/2013)**

#### **Art. 11. Aplicación del método de integración proporcional**

1. *El método de integración proporcional se podrá aplicar a las entidades multigrupo.*
2. *Si se opta por aplicar el método de integración proporcional a las entidades multigrupo, dicha aplicación deberá ser uniforme para todas las entidades que se encuentren en dicha situación.*

## **El perímetro de consolidación**

### **Normas Consolidación Pública (Orden HAP/1489/2013)**

#### **Art. 12. Aplicación del procedimiento de puesta en equivalencia**

*El procedimiento de puesta en equivalencia o método de la participación se aplicará a:*

- a) *las entidades asociadas,*
- b) *las entidades multigrupo si no se les aplica el método de integración proporcional,*
- c) *las entidades de crédito y de seguros dependientes si no se les aplica el método de integración global.*

## El perímetro de consolidación

### Normas Consolidación Pública (Orden HAP/1489/2013)

#### Art. 9. Métodos y procedimientos de consolidación

2. El **conjunto consolidable** estará formado por las entidades a las que se les aplique el **método de integración global o el proporcional**.
3. El **perímetro de consolidación** estará formado por las entidades del conjunto consolidable y por las entidades a las que les sea de aplicación el procedimiento de puesta en equivalencia o método de la participación.

73

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## El perímetro de consolidación

	TIPO DE SOCIEDAD:	MÉTODO CONSOLIDACIÓN		
GRUPO SOCIEDADES	DOMINANTE	Integración global	CONJUNTO CONSOLIDABLE	PERÍMETRO CONSOLIDACIÓN
	DEPENDIENTES (se ejerce el control)	Integración global		
	MULTIGRUPO (control conjunto)	Integración proporcional		
		Puesta en equivalencia		
ASOCIADAS (influencia significativa)	Puesta en equivalencia			

74

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## El perímetro de consolidación

### APLICACIÓN DE MÉTODOS O PROCEDIMIENTO

	SOCIEDADES DEL GRUPO	SOCIEDADES MULTIGRUPO	SOCIEDADES ASOCIADAS
<b>INTEGRACIÓN GLOBAL</b>	APLICABLE <sup>[1,2]</sup>	NO APLICABLE	NO APLICABLE
<b>INTEGRACIÓN PROPORCIONAL</b>	NO APLICABLE	APLICABLE OPCIONALMENTE <sup>[2]</sup>	NO APLICABLE
<b>PUESTA EN EQUIVALENCIA</b>	NO APLICABLE <sup>[1]</sup>	APLICABLE OPCIONALMENTE <sup>[2]</sup>	APLICABLE <sup>[2]</sup>

[1] Aplicable opcionalmente en el caso de que sean entidades de crédito y de seguros

[2] Salvo que se den las circunstancias previstas en el art. 8 de la Orden HAP/1489/2013

75

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román



### UNIDAD CENTRAL DE CONTABILIDAD Y TESORERÍA

Gráficamente, el perímetro de consolidación del Ayuntamiento de Zaragoza se puede representar de la siguiente forma:



76

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## Consolidación de las cuentas públicas

**OBJETIVO DE LA CONSOLIDACIÓN:** *Dar información global sobre la actividad económica realizada por la Administración Pública y por todas las entidades a través de las cuales presta los servicios públicos de su competencia.*

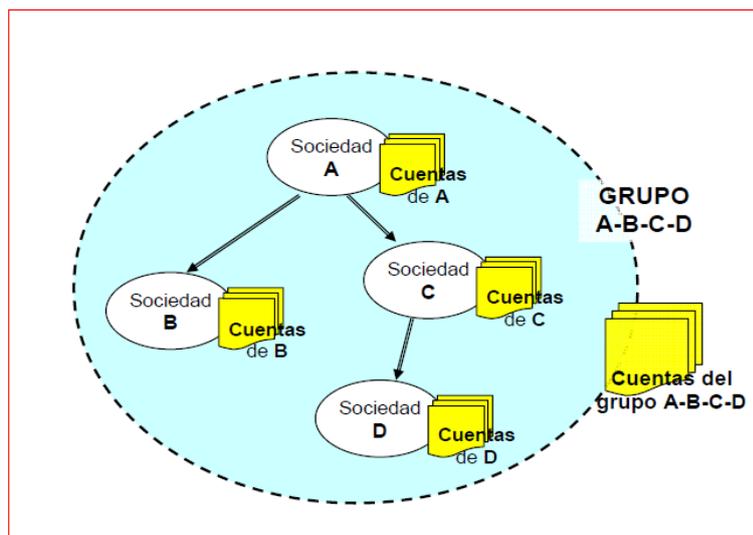
### PROCESO DE CONSOLIDACIÓN:

- 1) Delimitación del perímetro de consolidación, es decir, de las entidades que se deben consolidar.
- 2) **Recopilación de las cuentas generales de las entidades intervinientes**
- 3) Homogeneización de la información para su posterior agregación
- 4) Eliminación de las partidas recíprocas
- 5) Obtención de los estados consolidados

77

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## Proceso de consolidación



78

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## Proceso de consolidación

### 1. Homogeneización de magnitudes

*Preparar la información para su agregación posterior*

### 2. Agregación de magnitudes

- Integración global (100%)
- Integración proporcional (d%)

### 3. Eliminación de magnitudes

*Compensar partidas relacionadas, derivadas de operaciones realizadas entre las entidades que forman parte del perímetro de la consolidación*

79

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## Proceso de consolidación

<b>BALANCES:</b>	Sociedad <b>X</b>	Sociedad <b>Y</b>	Sociedad <b>Z</b>	Ajust. Homog		Balance Agregado	Eliminaciones		Balance Consolidado
				D	H		D	H	
<b>ACTIVO</b>	_____	_____	_____	—	—	_____	—	_____	_____
<b>cuenta</b>									
<b>cuenta</b>									
...									
<b>PASIVO y NETO</b>	_____	_____	_____			_____			_____
<b>cuenta</b>									
<b>cuenta</b>									
...									

80

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## Consolidación de las cuentas públicas

**OBJETIVO DE LA CONSOLIDACIÓN:** *Dar información global sobre la actividad económica realizada por la Administración Pública y por todas las entidades a través de las cuales presta los servicios públicos de su competencia.*

### PROCESO DE CONSOLIDACIÓN:

- 1) Delimitación del perímetro de consolidación, es decir, de las entidades que se deben consolidar.
- 2) Recopilación de las cuentas generales de las entidades intervinientes
- 3) Homogeneización de la información para su posterior agregación
- 4) Eliminación de las partidas recíprocas
- 5) Obtención de los estados consolidados

81

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## Métodos de consolidación

### INTEGRACIÓN GLOBAL

*Consiste en la **incorporación** a las cuentas anuales consolidadas de **todos** los activos, pasivos, ingresos, gastos y demás **partidas de las entidades que forman el grupo público**, una vez realizadas las homogeneizaciones previas y las eliminaciones que resulten pertinentes.*

82

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## Métodos de consolidación

### Normas Consolidación Pública (Orden HAP/1489/2013)

#### Art. 13. Definición del método de integración global

*La aplicación del método de integración global requiere:*

- la incorporación al **balance** de la entidad dominante de todos los bienes, derechos y obligaciones que componen el patrimonio de las entidades dependientes,
- la incorporación a la **cuenta del resultado económico patrimonial** de la entidad dominante de todos los ingresos y gastos que concurran en la determinación del resultado del ejercicio de las entidades dependientes,
- la incorporación al **estado de cambios en el patrimonio neto** de la entidad dominante de todos los ingresos, los gastos y las restantes partidas incluidas en los estados de cambios en el patrimonio neto de las entidades dependientes,

83

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## Métodos de consolidación

### Normas Consolidación Pública (Orden HAP/1489/2013)

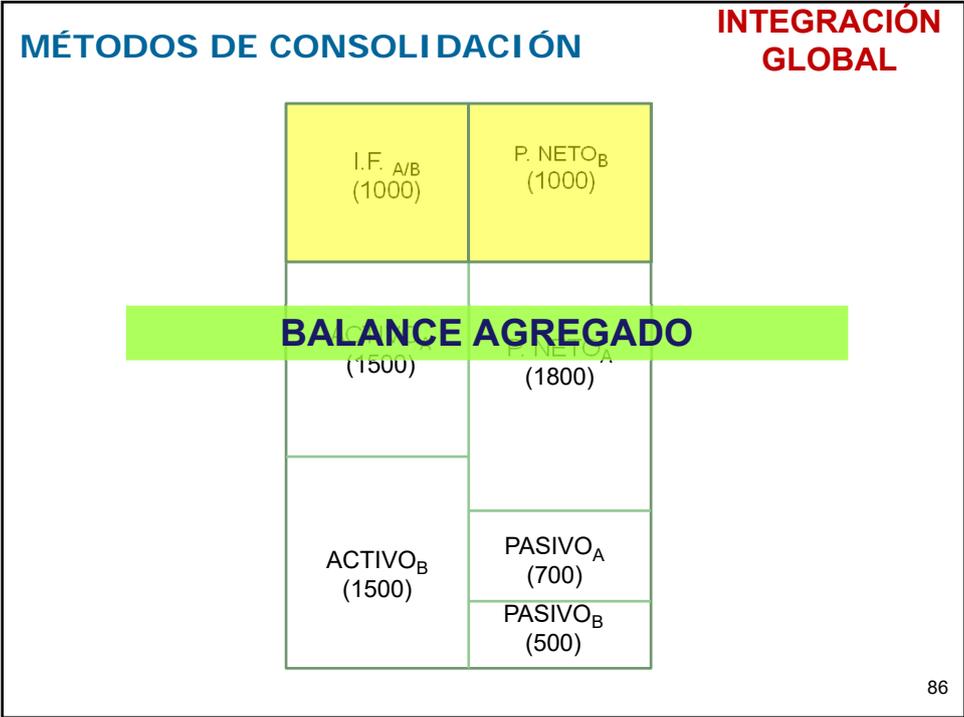
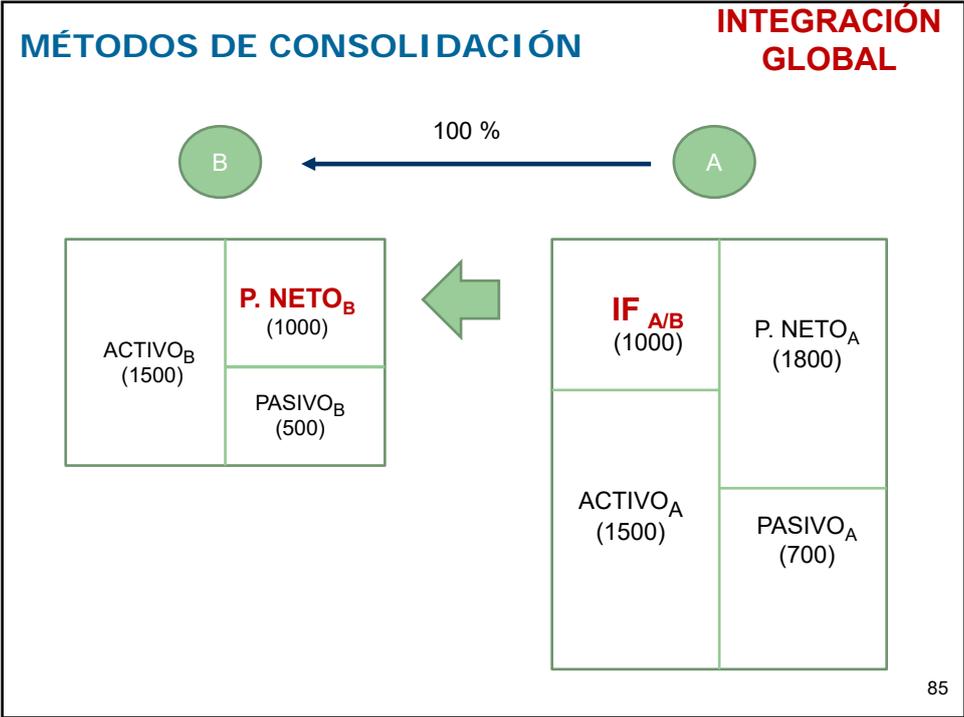
#### Art. 13. Definición del método de integración global

*La aplicación del método de integración global requiere:*

- la incorporación al **estado de flujos de efectivo** de la entidad dominante de todos los cobros y pagos de las entidades dependientes y
- por último, la incorporación al **estado de liquidación del presupuesto** de la entidad dominante de todos los derechos y obligaciones presupuestarios reconocidos por las entidades dependientes cuyo presupuesto de gastos tenga carácter limitativo.

84

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román



## BALANCE CONSOLIDADO

ACTIVO <sub>A</sub> (1500)	P. NETO <sub>A</sub> (1800)
ACTIVO <sub>B</sub> (1500)	PASIVO <sub>A</sub> (700)
	PASIVO <sub>B</sub> (500)

87

## Métodos de consolidación

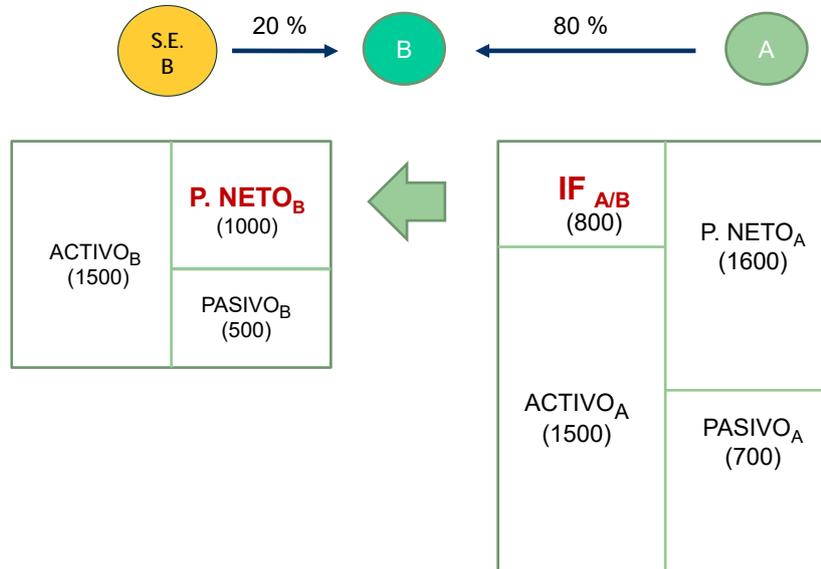
## INTEGRACIÓN GLOBAL

Consiste en la **incorporación** a las cuentas anuales consolidadas de **todos** los activos, pasivos, ingresos, gastos y demás **partidas de las entidades que forman el grupo público**, una vez realizadas las homogeneizaciones previas y las eliminaciones que resulten pertinentes

Si  $d < 100\%$  → Reconocer **socios externos**

## MÉTODOS DE CONSOLIDACIÓN

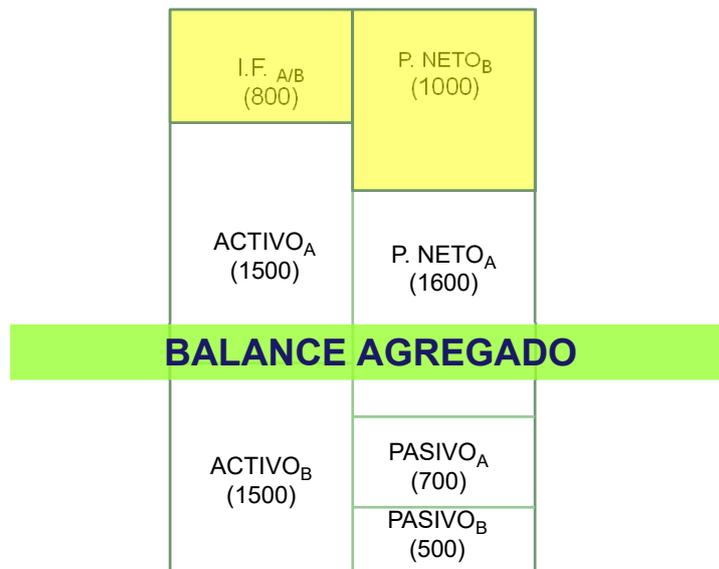
## INTEGRACIÓN GLOBAL



89

## MÉTODOS DE CONSOLIDACIÓN

## INTEGRACIÓN GLOBAL



90

MÉTODOS DE CONSOLIDACIÓN

INTEGRACIÓN GLOBAL

ACTIVO <sub>A</sub> (1500)	P. NETO <sub>A</sub> (1500)
ACTIVO <sub>B</sub> (1500)	PASIVO <sub>A</sub> (700)
	PASIVO <sub>B</sub> (500)

**NO CUADRA**

91

MÉTODOS DE CONSOLIDACIÓN

INTEGRACIÓN GLOBAL



	Socios Externos B (200)
ACTIVO <sub>A</sub> (1500)	P. NETO <sub>A</sub> (1600)
<b>BALANCE CONSOLIDADO</b>	
ACTIVO <sub>B</sub> (1500)	PASIVO <sub>A</sub> (700)
	PASIVO <sub>B</sub> (500)

92

## Métodos de consolidación

### INTEGRACIÓN PROPORCIONAL (Arts. 39 a 40)

Consiste en la **incorporación** a las cuentas anuales consolidadas de la **proporción** de activos, pasivos, ingresos, gastos, y demás **partidas** de las cuentas anuales de la entidad multigrupo, **correspondiente al porcentaje que de su patrimonio neto posean el grupo público**, sin perjuicio de las homogeneizaciones previas y las eliminaciones que resulten pertinentes.

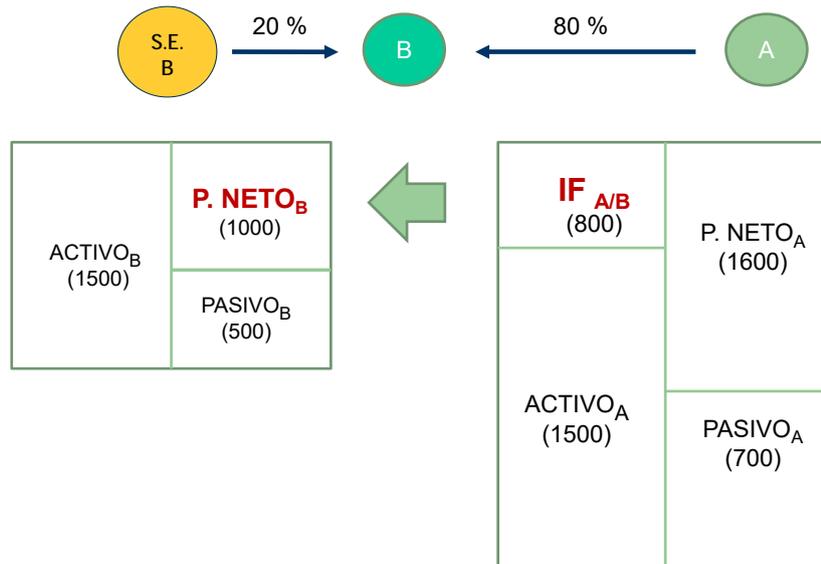
No se reconocen **socios externos**

93

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## MÉTODOS DE CONSOLIDACIÓN

## INTEGRACIÓN PROPORCIONAL



94

MÉTODOS DE CONSOLIDACIÓN

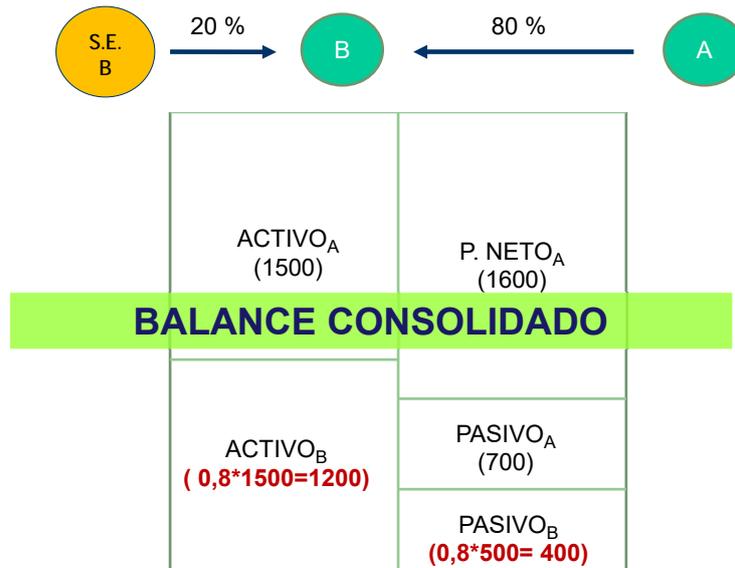
INTEGRACIÓN PROPORCIONAL

I.F. A/B (800)	P. NETO <sub>B</sub> (0,8*1000=800)
ACTIVO <sub>A</sub> (1500)	P. NETO <sub>A</sub> (1600)
<b>BALANCE AGREGADO</b>	
ACTIVO <sub>B</sub> (0,8*1500=1200)	PASIVO <sub>A</sub> (700)
	PASIVO <sub>B</sub> (0,8*500= 400)

95

MÉTODOS DE CONSOLIDACIÓN

INTEGRACIÓN PROPORCIONAL



96

## Métodos de consolidación

### PUESTA EN EQUIVALENCIA (Arts. 41 a 46)

- En la primera aplicación **la participación** en la entidad se **valorará** inicialmente por el importe que el porcentaje que el **porcentaje de inversión de las entidades del grupo represente sobre el patrimonio neto de la entidad**..
- El importe **se incrementará o disminuirá posteriormente** para reconocer el porcentaje que corresponda al inversor en el resultado del ejercicio y en otros **incrementos o disminuciones** directamente **imputables al patrimonio neto** obtenidos por la **entidad participada** después de la fecha de adquisición.
- Este importe se verá, en su caso, **incrementado** por el importe del **Fondo de Comercio** asociado a dicha inversión.

97

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## Métodos de consolidación

### PUESTA EN EQUIVALENCIA (Arts. 41 a 46)

- Las cuentas a utilizar estarían **homogeneizadas** y, en el caso de que la asociada sea dominante de un grupo, se utilizarían las consolidadas.

**No hay agregación ni eliminación**

#### ***Puesta en equivalencia modificado (art. 47 NOFCACSPL)***

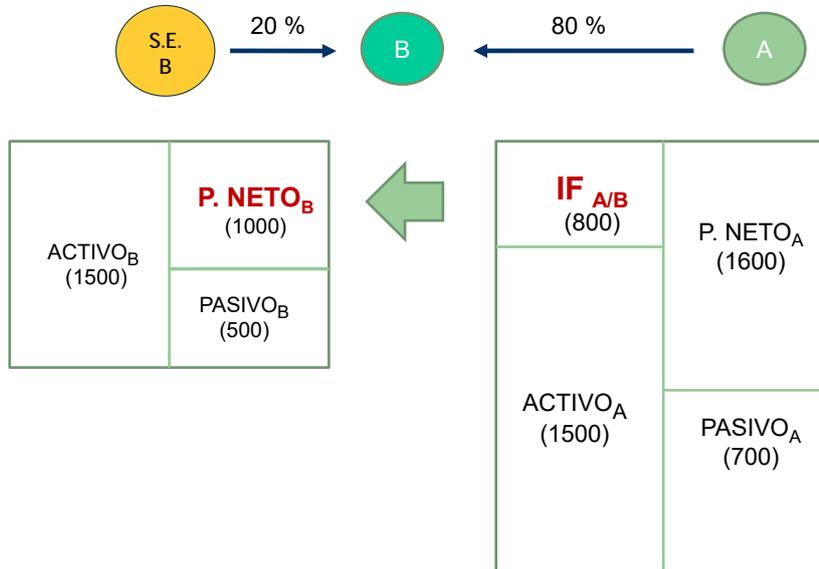
En este procedimiento no se efectúan homogeneizaciones previas ni eliminaciones de resultados por operaciones internas. Aplicable de forma opcional a las entidades asociadas y multigrupo en el ámbito local.

98

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## MÉTODOS DE CONSOLIDACIÓN

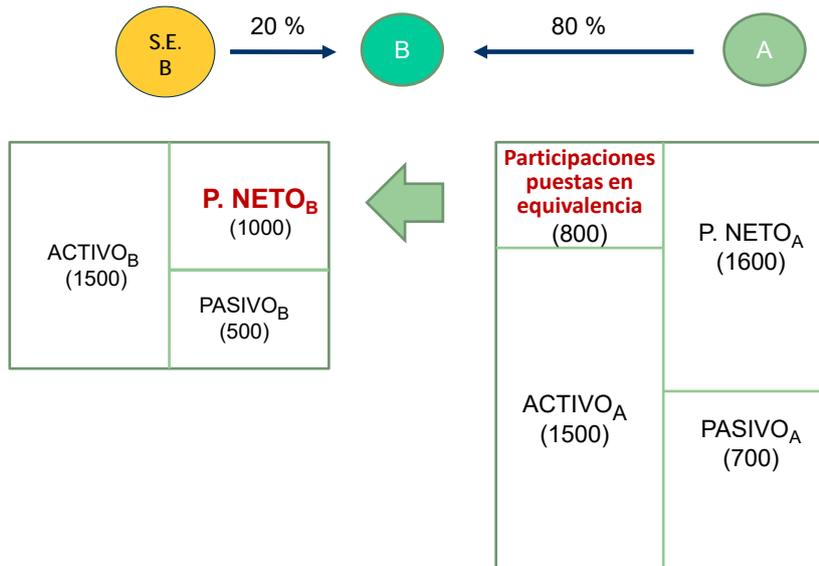
## PUESTA EN EQUIVALENCIA



99

## MÉTODOS DE CONSOLIDACIÓN

## PUESTA EN EQUIVALENCIA



100

## **Consolidación de las cuentas públicas**

**OBJETIVO DE LA CONSOLIDACIÓN:** *Dar información global sobre la actividad económica realizada por la Administración Pública y por todas las entidades a través de las cuales presta los servicios públicos de su competencia.*

### **PROCESO DE CONSOLIDACIÓN:**

- 1) Delimitación del perímetro de consolidación, es decir, de las entidades que se deben consolidar.
- 2) Recopilación de las cuentas generales de las entidades intervinientes
- 3) Homogeneización de la información** para su posterior agregación
- 4) Eliminación de las partidas recíprocas
- 5) Obtención de los estados consolidados

101

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## **Homogeneización previa**

Los estados contables individuales de todas las entidades que intervienen en la consolidación deben ser uniformes (*incluidas las asociadas*) para poder proceder a su agregación.

### **TIPOS:**

- Temporal
- Valorativa
- Por operaciones internas
- Para realizar la agregación

102

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## Homogeneización previa

### Normas Consolidación Pública (Orden HAP/1489/2013)

#### Art. 14. Homogeneización Temporal

- ❑ *Las cuentas de las entidades a consolidar se referirán a la misma **fecha de cierre y periodo que las cuentas consolidadas***
- ❑ *Se pueden considerar un **margen de +/- 3 meses** (Incorporando hechos significativos)*
- ❑ *Si la fecha difiere en más de 3 meses la dependiente tiene que **elaborar cuentas intermedias***
- ❑ *Si una entidad se entra o sale durante el ejercicio del perímetro de la consolidación, la cuenta de resultados y la liquidación del presupuesto será la correspondiente al periodo en que dicha entidad haya formado parte del grupo público*

103

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## Homogeneización previa

### Normas Consolidación Pública (Orden HAP/1489/2013)

#### Art. 15. Homogeneización valorativa

- ❑ *Los elementos de los EECC consolidados se valorarán siguiendo métodos uniformes.*
- ❑ *Si algún elemento se ha valorado de forma distinta, debe ser valorado de nuevo.*

#### Las diferencias pueden venir por:

- *La existencia de 3 regímenes contables distintos con distintos criterios de valoración.*
- *La posibilidad de aplicar distintos criterios dentro del mismo régimen contable.*

104

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## Homogeneización previa

La existencia de 3 regímenes contables distintos responde a:

- Distintos entornos jurídicos
- Distintos objetivos
  - Prestación de servicios
  - Obtención de beneficios

### IMPLICA:

- *Distinta información*
- *Distinta naturaleza del presupuesto*
- *Distinta medida de los objetivos*

105

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## Homogeneización previa

### Normas Consolidación Pública (Orden HAP/1489/2013)

#### Art. 16. Homogeneización por operaciones internas

- ❑ *Se trata de comprobar, y corregir, los importes y registros de todas las operaciones realizadas entre las entidades a consolidar.*

#### Art. 17. Homogeneización para realizar la agregación

- ❑ *La estructura y contenido de las CCAA Consolidadas se ajustará a los modelos aprobados reglamentariamente.*
- ❑ *Deberán realizarse los ajustes necesarios para la estructura de las cuentas anuales coincida.*

106

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## Agregación

### Normas Consolidación Pública (Orden HAP/1489/2013)

#### Art. 18. Agregación

*Se realizará mediante la agregación de las diferentes partidas, según su naturaleza, de las cuentas anuales individuales homogeneizadas.*

#### A TENER EN CUENTA:

- En **integración global** se suman la totalidad de las partidas.
- En **integración proporcional** se agrega el porcentaje correspondiente (según el tanto de participación que tenga el grupo en la multigrupo).

107

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## Consolidación de las cuentas públicas

**OBJETIVO DE LA CONSOLIDACIÓN:** *Dar información global sobre la actividad económica realizada por la Administración Pública y por todas las entidades a través de las cuales presta los servicios públicos de su competencia.*

#### PROCESO DE CONSOLIDACIÓN:

- 1) Delimitación del perímetro de consolidación, es decir, de las entidades que se deben consolidar.
- 2) Recopilación de las cuentas generales de las entidades intervinientes
- 3) Homogeneización de la información para su posterior agregación
- 4) Eliminación de las partidas recíprocas**
- 5) Obtención de los estados consolidados

108

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

### TIPOS DE ELIMINACIONES

- Eliminación **Inversión- Patrimonio Neto**
- Eliminaciones de **partidas recíprocas**
- Eliminación de **resultados no realizados**
- Atribución del resultado consolidado

IGAE, 2006

109

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

### TIPOS DE ELIMINACIONES

1. Eliminaciones de partidas recíprocas
  - 1.1. De partidas recíprocas del **balance**
    - **Inversión-Patrimonio neto**
    - *Créditos y débitos*
  - 1.2. Gastos e ingresos recíprocos (**Cuenta de resultados económico-patrimonial**)
  - 1.3. Cobros y pagos recíprocos (**Estado de flujos de efectivo**)
  - 1.4. Gastos presupuestarios e ingresos presupuestarios recíprocos (**Estado liquidación presupuesto**)
2. Eliminación de **resultados en operaciones internas**

110

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## Eliminaciones

### Eliminación Inversión- Patrimonio Neto

#### 1) Aportaciones de la matriz al resto de entidades a consolidar :

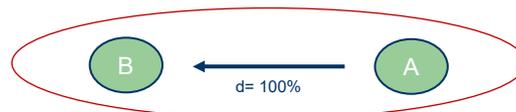
**A)** Si en el activo de la matriz **aparece** la participación en la entidad dependiente, se realizará el ajuste pertinente.

**B)** Si en el activo de la matriz **no aparece** la participación en la entidad dependiente se agregará el balance de esta entidad figurando sus fondos propios como "Patrimonio en entidades consolidadas".

IGAE, 2006

111

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román



**Ejemplo situación A**

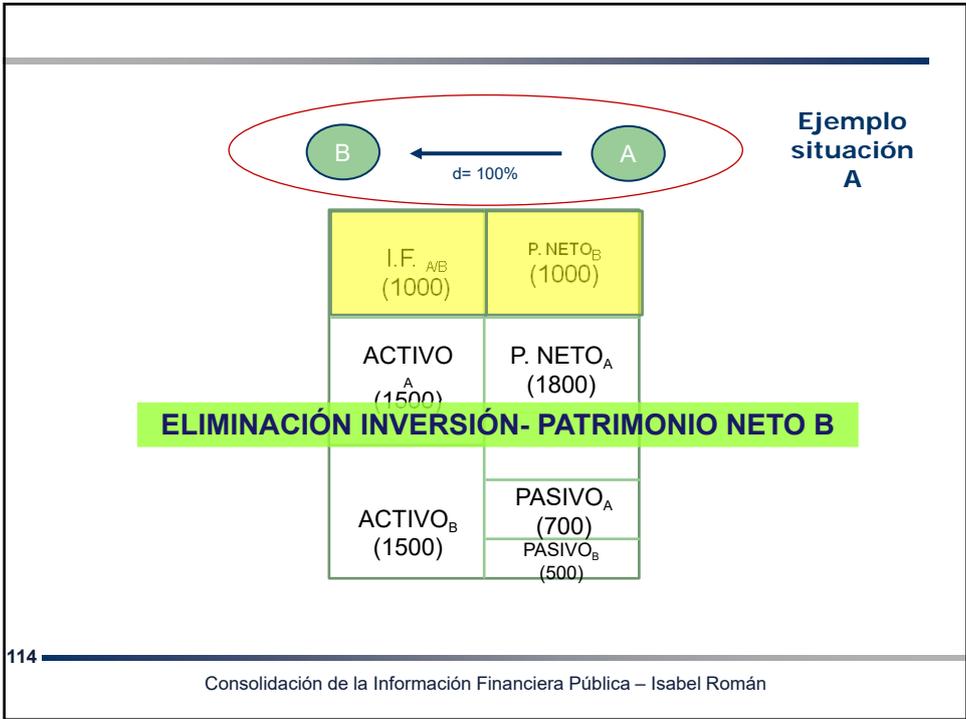
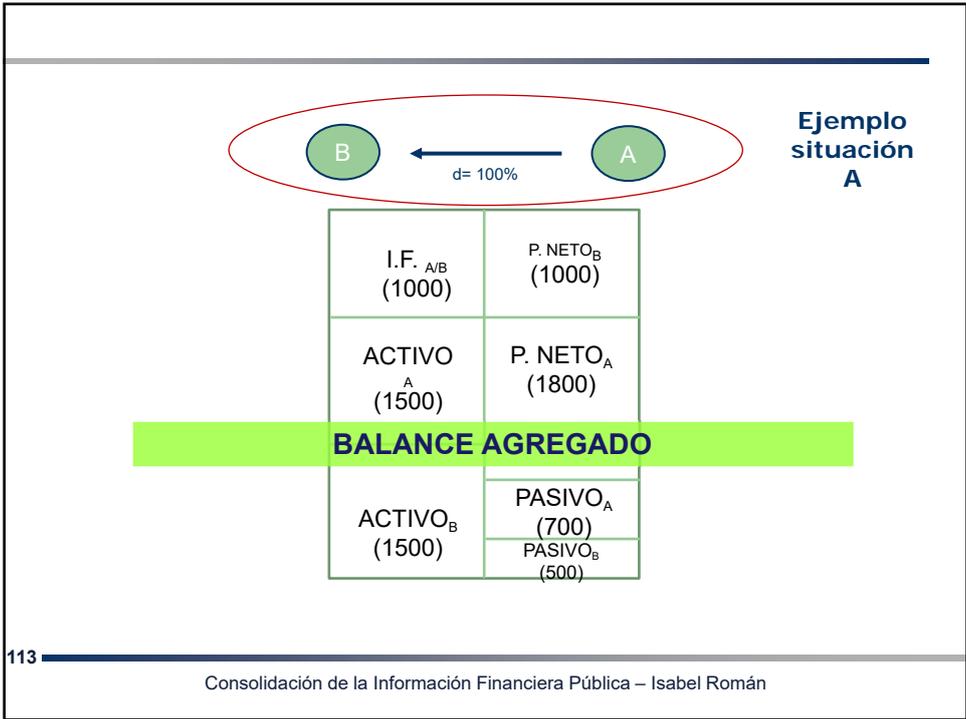
La entidad A controla a la entidad B porque posee la mayoría de los derechos de voto de B (**condición de poder**) y tiene la potestad de disolverla (**condición de patrimonio neto**)

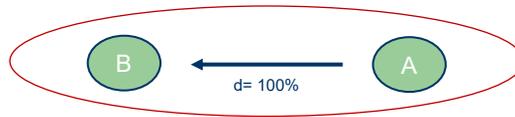
ACTIVO <sub>B</sub> (1500)	P. NETO <sub>B</sub> (1000)	←	<b>IF<sub>A/B</sub></b> (1000)	P. NETO <sub>A</sub> (1800)
	PASIVO <sub>B</sub> (500)		ACTIVO <sub>A</sub> (1500)	PASIVO <sub>A</sub> (700)

En el activo de la entidad matriz se refleja la participación en la dependiente

112

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román





Ejemplo  
situación  
A

**BALANCE CONSOLIDADO**

ACTIVO <sub>A</sub> (1500)	P. NETO <sub>A</sub> (1800)
ACTIVO <sub>B</sub> (1500)	PASIVO <sub>A</sub> (700)
	PASIVO <sub>B</sub> (500)

115



Ejemplo  
situación  
B

La entidad A controla a la entidad B porque tiene la potestad de nombrar o revocar a la mayoría de los miembros del órgano de gobierno de B (**condición de poder**) y tiene la potestad de disolverla (**condición de patrimonio neto**), pero no tiene participación financiera en ella.

ACTIVO <sub>B</sub> (1500)	P. NETO <sub>B</sub> (1000)
	PASIVO <sub>B</sub> (500)

ACTIVO <sub>A</sub> (2500)	P. NETO <sub>A</sub> (1800)
	PASIVO <sub>A</sub> (700)

*En el activo de la entidad matriz no se refleja ninguna participación en la dependiente*

116



**Ejemplo  
situación  
B**

ACTIVO <sub>B</sub> (1500)	PATRIMONIO ENTIDADES CONSOLIDADAS (100)
	P. NETO <sub>A</sub> (1800)
<b>BALANCE CONSOLIDADO</b>	
ACTIVO <sub>A</sub> (2500)	PASIVO <sub>A</sub> (700)
	PASIVO <sub>B</sub> (500)

117

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## Eliminaciones

### Eliminación Inversión- Patrimonio Neto

#### 2) Participación de la matriz en sociedades mercantiles

*Se compensará el valor contable de la participación con la parte proporcional de los fondos propios que represente.*

*Puede suponer la aparición de un **Fondo de Comercio***

*Puede suponer la aparición de **Socios Externos**  
(cuando no se posee el 100% de las acciones)*

IGAE, 2006

118

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## Eliminaciones

### Normas Consolidación Pública (Orden HAP/1489/2013)

#### TIPOS DE ELIMINACIONES

- Eliminación **Inversión- Patrimonio Neto** (arts. 19 a 29)
- Eliminaciones de **partidas intragrupo** (art.30)
- Eliminación de **resultados operaciones internas** (art.31 a 38)

## Eliminación Inversión Patrimonio neto

### Normas Consolidación Pública (Orden HAP/1489/2013)

#### Artículo 19. Eliminación inversión-patrimonio neto

1. *La eliminación inversión- patrimonio neto es la compensación de los valores contables representativos de los instrumentos de patrimonio de las entidades dependientes que posea, directa o indirectamente, la entidad dominante, con la parte proporcional de las partidas de patrimonio neto de las mencionadas entidades dependientes atribuible a dichas participaciones, en la fecha de adquisición de las mismas.*
2. *Se entenderá como fecha de adquisición aquella en la que la entidad dominante obtiene el control de la dependiente.*

## Eliminación Inversión Patrimonio Neto

### Normas Consolidación Pública (Orden HAP/1489/2013)

#### Art. 20. Diferencia de primera consolidación.

1. Se denomina diferencia, positiva o negativa, de primera consolidación la existente entre **el valor contable de la participación en el capital** o patrimonio de la entidad dependiente que posea, directa o indirectamente, la entidad dominante y la **parte proporcional del patrimonio neto** representativa de la participación en el capital o patrimonio de la entidad dependiente en la fecha de adquisición de las mismas.

$$DC = Inversión_{A/B} - d (NETO)_B$$

121

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## Eliminación Inversión Patrimonio neto

### Normas Consolidación Pública (Orden HAP/1489/2013)

#### Artículo 20. Diferencia de primera consolidación

2. Cuando la *diferencia de consolidación sea positiva*, y a los solos efectos de la formulación de las cuentas consolidadas, *se imputará directamente* y en la medida de lo posible *a los elementos patrimoniales de la entidad dependiente*, aumentando el valor de los activos o reduciendo el de los pasivos, y hasta el límite que sea atribuible a la entidad dominante de la diferencia entre el valor contable del elemento patrimonial de que se trate y su valor de mercado en la fecha de la primera consolidación, calculado en función del porcentaje de participación en el capital social o en el patrimonio de la entidad dependiente.

*Una vez realizada la imputación indicada, los importes resultantes para las partidas del balance se amortizarán, en su caso, con idénticos criterios a los aplicados a las mismas antes de la imputación.*

122

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## Eliminación Inversión Patrimonio neto

### Normas Consolidación Pública (Orden HAP/1489/2013)

#### Artículo 20. Diferencia de primera consolidación

3. Cuando la *diferencia de consolidación sea negativa*, y a los solos efectos de la formulación de las cuentas consolidadas, *se imputará directamente y en la medida de lo posible a los elementos patrimoniales de la entidad dependiente*, aumentando el valor de los pasivos o reduciendo el de los activos, y hasta el límite que sea atribuible a la entidad dominante de la diferencia entre el valor contable del elemento patrimonial de que se trate y su valor de mercado en la fecha de la primera consolidación, en función del porcentaje de participación en el capital social o en el patrimonio de la entidad dependiente.
4. La *diferencia de primera consolidación que subsista*, tras la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores, *será el fondo de comercio de consolidación o la diferencia negativa de consolidación según corresponda*.

123

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## Eliminación Inversión Patrimonio neto

### Normas Consolidación Pública (Orden HAP/1489/2013)

#### Artículo 21. Fondo de comercio de consolidación

1. Se entenderá por fondo de comercio de consolidación la *diferencia positiva* a que se refiere el artículo anterior minorada en el importe de las revalorizaciones de activos o las reducciones de valor de pasivos conforme a lo establecido en el mencionado artículo.
2. El fondo de comercio de consolidación se inscribirá en una *rúbrica del activo* del balance consolidado.
3. El fondo de comercio de consolidación *no se amortizará*. En su lugar, deberá analizarse, al menos anualmente, su posible *deterioro* de acuerdo con las normas sobre deterioro de valor previstas en el Plan General de Contabilidad Pública. Estas pérdidas por deterioro tendrán carácter irreversible.

(En el ámbito privado y en las NOCSEP-AL, el FC se amortiza)

124

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## Eliminación Inversión Patrimonio neto

### Normas Consolidación Pública (Orden HAP/1489/2013)

#### Artículo 22. Diferencia negativa de consolidación

1. Se entenderá por diferencia negativa de consolidación la *diferencia negativa* a que se refiere el artículo 20, minorada en el importe de las revalorizaciones de pasivos o disminuciones de valor de los activos realizadas conforme a lo establecido en dicho artículo.
2. La diferencia negativa de consolidación *se reconocerá en la cuenta del resultado económico patrimonial consolidada como un resultado positivo* en la partida 16 «Diferencia negativa de consolidación de entidades consolidadas».
3. Cuando se haga uso de lo dispuesto en el número 3 del artículo 19, las diferencias negativas serán consideradas como *reservas* de la entidad que posea la participación.

125

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## Eliminación Inversión Patrimonio neto

### Normas Consolidación Pública (Orden HAP/1489/2013)

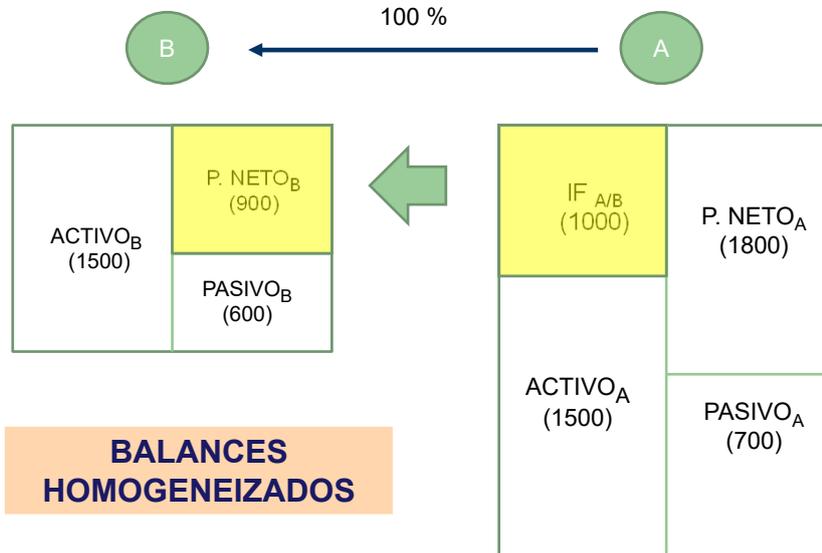
#### Artículo 23. Participación de socios externos

1. La valoración de los socios externos se realizará *en función de su participación en el patrimonio neto de la entidad dependiente*.  
*Dicha participación se calculará en función de la proporción que represente la participación de los socios externos en el capital o patrimonio de cada entidad dependiente, excluidos los instrumentos de patrimonio propio y los mantenidos por sus entidades dependientes.*
2. La participación en el patrimonio neto de la entidad dependiente atribuible a terceros ajenos al grupo, figurará en el epígrafe V. «Socios externos» del *patrimonio neto del balance consolidado*.

126

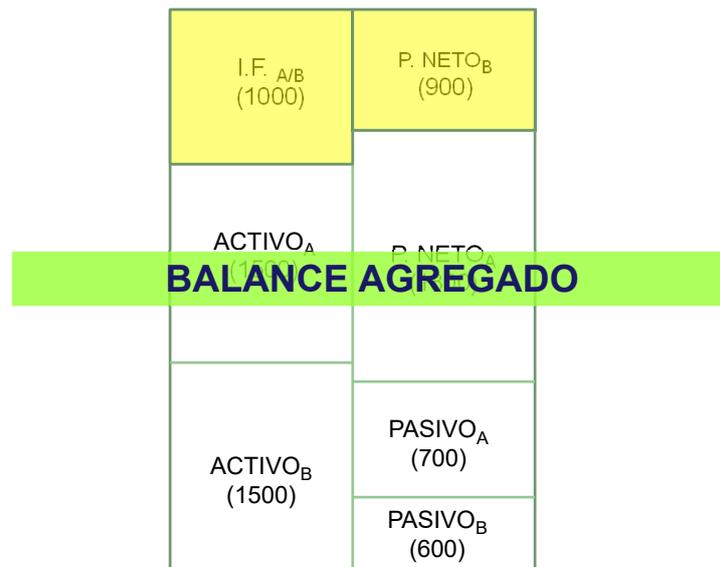
Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## ELIMINACIÓN INVERSIÓN-PATRIMONIO NETO



127

## ELIMINACIÓN INVERSIÓN-PATRIMONIO NETO



128



### Ejemplo. Métodos y procedimiento de consolidación

Las entidades XX e YY, participada por XX en un 40%, presentan los siguientes balances de situación individuales (en um):

BALANCE DE ENTIDAD XX Y OTRAS ENTIDADES DEL GRUPO			
ACTIVO		PASIVO	
Participación en capital YY	3.000	Patrimonio neto	8.000
Activo diverso	12.000	Pasivo	7.000
TOTAL	15.000	TOTAL	15.000

BALANCE DE ENTIDAD YY			
ACTIVO		PASIVO	
Activo diverso	18.000	Patrimonio neto	7.000
		Pasivo	11.000
TOTAL	18.000	TOTAL	18.000

Determinar el balance consolidado que resulta aplicando a la entidad YY los tres procedimientos de consolidación.

<sup>131</sup> El valor contable del activo diverso y del pasivo coincide con sus valores razonables.

### Ejemplo. Métodos y procedimiento de consolidación

#### 1) DETERMINAR LA DIFERENCIA DE CONSOLIDACIÓN:

$$DC = I_{XX/YY} - d (\text{Patrimonio Neto}_{YY})$$

$$DC = 3.000 - 0,4 * 7.000 = 3.000 - 2.800 = 200 \text{ FC}$$

#### 2) EN INTEGRACIÓN GLOBAL, calcular la parte del patrimonio que corresponde a los socios externos:

$$\text{Socios externos} = (1 - d) (\text{Patrimonio Neto}_{YY})$$

$$\text{Socios externos} = (1 - 0,4) * 7.000 = 4.200$$

132

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

### Ejemplo. Métodos y procedimiento de consolidación

MÉTODO DE INTEGRACIÓN GLOBAL					
PARTIDAS	Entidad XX y otras	Entidad YY	Suma	Eliminaciones	TOTAL
Participación en capital YY	3.000		3.000	-3.000	
Activo diverso	12.000	18.000	30.000		30.000
Fondo de comercio de consolidación				200	200
<b>TOTAL</b>	<b>15.000</b>	<b>18.000</b>	<b>33.000</b>	<b>-2.800</b>	<b>30.200</b>
Patrimonio neto	8.000	7.000	15.000	-7.000	8.000
Socios externos				4.200	4.200
Exigible	7.000	11.000	18.000		18.000
<b>TOTAL</b>	<b>15.000</b>	<b>18.000</b>	<b>33.000</b>	<b>-2.800</b>	<b>30.200</b>

133 Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

### Ejemplo. Métodos y procedimiento de consolidación

MÉTODO DE INTEGRACIÓN PROPORCIONAL					
PARTIDAS	Entidad XX y otras	Entidad YY (40%)	Suma	Eliminaciones	TOTAL
Participación en capital YY	3.000		3.000	-3.000	
Activo diverso	12.000	7.200	19.200		19.200
Fondo de comercio de consolidación				200	200
<b>TOTAL</b>	<b>15.000</b>	<b>7.200</b>	<b>22.200</b>	<b>-2.800</b>	<b>19.400</b>
Patrimonio neto	8.000	2.800	10.800	-2.800	8.000
Exigible	7.000	4.400	11.400		11.400
<b>TOTAL</b>	<b>15.000</b>	<b>7.200</b>	<b>22.200</b>	<b>-2.800</b>	<b>19.400</b>

134 Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## Métodos de consolidación

### 3. Puesta en equivalencia

#### Primera aplicación

$$\text{PPE} = d\% (\text{ Patrimonio neto})$$

$$\text{DC} = \text{Coste de la inversión} - d\% (\text{ Patrimonio Neto})$$

**ES POSITIVA:** El FC se incluirá en la partida "**Participaciones puestas en equivalencia**" y se informará de él en la memoria.

**ES NEGATIVA:** Se reconoce en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada como resultado positivo en la cuenta "**Diferencia negativa de consolidación de sociedades puestas en equivalencia**".

135

Consolidación de la Información Financiera Pública- Isabel Román

### Ejemplo. Métodos y procedimiento de consolidación

3) EN PUESTA EN EQUIVALENCIA, calcular el valor de la participación

$$\text{PPE} = d\% (\text{ Patrimonio neto})$$

$$\text{PPE} = 0,4 * (18.000 - 11.000) = 2.800$$

Pero, si  $\text{DC} > 0$ , se incluye en PPE.

Entonces:

$$\text{PPE} = 2.800 + 200 = \mathbf{3.000} = \mathbf{COSTE DE LA INVERSIÓN}$$

136

Consolidación de la Información Financiera Pública- Isabel Román

## Ejemplo. Métodos y procedimiento de consolidación

PROCEDIMIENTO DE PUESTA EN EQUIVALENCIA					
PARTIDAS	Entidad XX y otras		Suma	Eliminaciones	TOTAL
Participación en capital YY	3.000		3.000	-3.000	
Activo diverso	12.000		12.000		12.000
Participaciones puestas en equivalencia				3.000	3.000
<b>TOTAL</b>	<b>15.000</b>		<b>15.000</b>	<b>0</b>	<b>15.000</b>
Patrimonio neto	8.000		8.000		8.000
Exigible	7.000		7.000		7.000
<b>TOTAL</b>	<b>15.000</b>		<b>15.000</b>	<b>0</b>	<b>15.000</b>

137

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## Ejemplo. Métodos y procedimiento de consolidación

Comparativa de balances consolidados			
PARTIDAS	MIG (1)	MIP (2)	PEE (3)
Participación en capital YY			
Activo diverso	30.000	19.200	12.000
Fondo de comercio de consolidación	200	200	
Participaciones puestas en equivalencia			3.000
<b>TOTAL</b>	<b>30.200</b>	<b>19.400</b>	<b>15.000</b>
Patrimonio neto	8.000	8.000	8.000
Socios externos	4.200		
Exigible	18.000	11.400	7.000
<b>TOTAL</b>	<b>30.200</b>	<b>19.400</b>	<b>15.000</b>

138

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## Eliminación de partidas recíprocas

### TIPOS DE ELIMINACIONES

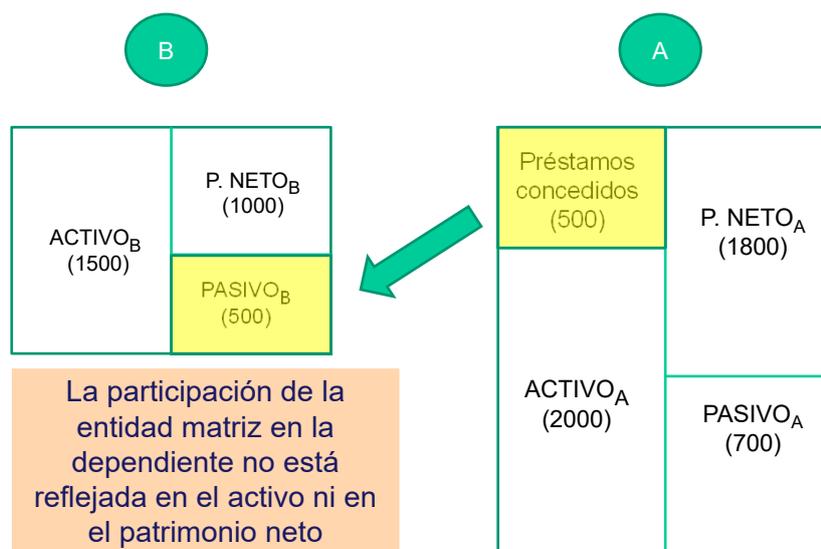
1. Eliminaciones de **partidas recíprocas**
  - 1.1. De partidas recíprocas del balance
  - 1.2. Gastos e ingresos recíprocos
  - 1.3. Cobros y pagos recíprocos
  - 1.4. Gastos presupuestarios e ingresos presupuestarios recíprocos
2. Eliminación de **resultados en operaciones internas**

OMH de 12/12/2000. Versión 7/2012

139

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

### ELIMINACIÓN CRÉDITOS Y DÉBITOS RECÍPROCOS



140

## ELIMINACIÓN CRÉDITOS Y DÉBITOS RECÍPROCOS

Préstamos concedidos <sub>A</sub> (500)	P. NETO <sub>B</sub> (1000)
ACTIVO <sub>A</sub> (2000)	P. NETO <sub>A</sub> (2000)
ACTIVO <sub>B</sub> (1500)	PASIVO <sub>A</sub> (700)
	PASIVO <sub>B</sub> (500)

**BALANCE AGREGADO**

141

## ELIMINACIÓN CRÉDITOS Y DÉBITOS RECÍPROCOS

Préstamos concedidos <sub>A</sub> (500)	P. NETO <sub>B</sub> (1000)
ACTIVO <sub>A</sub> (2000)	P. NETO <sub>A</sub> (2000)
ACTIVO <sub>B</sub> (1500)	PASIVO <sub>A</sub> (700)
	PASIVO <sub>B</sub> (500)

**ELIMINACIÓN CRÉDITO-DÉBITO**  
500 – 500

142

## ELIMINACIÓN CRÉDITOS Y DÉBITOS RECÍPROCOS

### BALANCE CONSOLIDADO GRUPO

ACTIVO <sub>A</sub> (2000)	P. NETO <sub>B</sub> (1000)
	P. NETO <sub>A</sub> (1800)
ACTIVO <sub>B</sub> (1500)	PASIVO <sub>A</sub> (700)

143

## Eliminación partidas recíprocas

### Normas Consolidación Pública (Orden HAP/1489/2013)

#### Artículo 30. Eliminación de partidas intragrupo

1. Deberán *eliminarse en su totalidad* en las cuentas anuales consolidadas las *partidas intragrupo*, una vez realizados los ajustes que procedan de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 14 a 17.

2. Se entenderá por *partidas intragrupo* los *créditos y deudas, ingresos y gastos, flujos de efectivo e ingresos presupuestarios y gastos presupuestarios* entre entidades del grupo, sin perjuicio de lo previsto para los dividendos en el artículo 38.

144

## Eliminación partidas recíprocas

### Normas Consolidación Pública (Orden HAP/1489/2013)

#### Artículo 31. Eliminación de resultados por operaciones internas

1. Se entenderá por operaciones internas las realizadas entre dos entidades del grupo desde el momento en que ambas entidades pasaron a formar parte del mismo. A los efectos de esta subsección se entiende por resultados tanto los recogidos en la cuenta de resultados como, en su caso, los ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto, de acuerdo con la normativa contable aplicable.
2. La totalidad del resultado producido por las operaciones internas deberá eliminarse y diferirse hasta que se realice frente a terceros ajenos al grupo. Los resultados que se deben diferir son tanto los del ejercicio como los de ejercicios anteriores producidos desde la fecha de adquisición.

145

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## Eliminación partidas recíprocas

### Normas Consolidación Pública (Orden HAP/1489/2013)

#### Artículo 31. Eliminación de resultados por operaciones internas

No obstante, las pérdidas habidas en operaciones internas pueden indicar la existencia de un deterioro en el valor que exigiría, en su caso, el reconocimiento en las cuentas anuales consolidadas. De igual modo, el beneficio producido en transacciones internas puede indicar la existencia de una recuperación en el deterioro de valor del activo objeto de transacción que previamente hubiera sido registrado. En su caso, ambos conceptos deberán presentarse en las cuentas anuales consolidadas conforme a su naturaleza.

3. Se aplicará lo dispuesto en los apartados anteriores en los casos en que un tercero actúe en nombre propio y por cuenta de una entidad del grupo.

146

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## Eliminación partidas recíprocas

### Normas Consolidación Pública (Orden HAP/1489/2013)

#### Artículo 31. Eliminación de resultados por operaciones internas

4. Los resultados *se entenderán realizados frente a terceros de acuerdo con lo establecido en los artículos 32 a 36 o cuando una de las entidades participantes en la operación interna deje de formar parte del grupo, siempre y cuando el activo que incorpora el resultado no permanezca dentro del mismo. La imputación de resultados en la cuenta del resultado económico patrimonial consolidada o, en su caso, en el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado lucirá, cuando corresponda, como un menor o mayor importe de las partidas que procedan.*

147

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## Eliminación partidas recíprocas

### Normas Consolidación Pública (Orden HAP/1489/2013)

#### Artículo 31. Eliminación de resultados por operaciones internas

5. *Si algún elemento patrimonial es objeto, a efectos de la formulación de las cuentas anuales consolidadas, de un ajuste de valor, la amortización, pérdidas por deterioro y resultados de enajenación o baja en balance, se calcularán, en las cuentas anuales consolidadas, sobre la base de su valor ajustado.*

148

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## Eliminación partidas recíprocas

### Normas Consolidación Pública (Orden HAP/1489/2013)

#### Artículo 31. Eliminación de resultados por operaciones internas

6. Conforme a lo establecido en el artículo 30 *deberán eliminarse en las cuentas anuales consolidadas las pérdidas por deterioro correspondientes a elementos del activo que hayan sido objeto de eliminación de resultados por operaciones internas.*

*También se eliminarán las provisiones derivadas de garantías o similares otorgadas en favor de otras entidades del grupo. Ambas eliminaciones darán lugar al correspondiente ajuste en resultados.*

## Eliminación partidas recíprocas

### Normas Consolidación Pública (Orden HAP/1489/2013)

#### Artículo 31. Eliminación de resultados por operaciones internas

7. *La eliminación de resultados por operaciones internas realizada en el ejercicio afectará a la cifra de resultados consolidados, o al importe total de ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto, mientras que la eliminación de resultados por operaciones internas de ejercicios anteriores modificará el importe del patrimonio neto, afectando a las reservas, a los ajustes por cambios de valor o a las transferencias y subvenciones recibidas de terceros distintos de la entidad o entidades propietarias, que están pendientes de imputar a la cuenta del resultado económico patrimonial consolidada.*

## Eliminación partidas recíprocas

### Normas Consolidación Pública (Orden HAP/1489/2013)

#### Artículo 31. Eliminación de resultados por operaciones internas

8. El ajuste en resultados, en ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto, y en otras partidas de patrimonio neto, *afectará a la entidad que enajene el bien o preste el servicio* y, por tanto, al importe asignable a los socios externos de dicha entidad.
9. La *clasificación* de los elementos patrimoniales, ingresos, gastos, flujos de efectivo e ingresos y gastos presupuestarios se realizará *desde el punto de vista del grupo*, sin que se vean modificados por las operaciones internas. En el caso de que la operación interna coincida con un cambio de afectación desde el punto de vista del grupo, ese cambio de afectación se reflejará en las cuentas anuales consolidadas conforme a las reglas establecidas al efecto en la normativa reguladora, en particular como se señala en los artículos siguientes.

151

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## Consolidación de las cuentas públicas

**OBJETIVO DE LA CONSOLIDACIÓN:** *Dar información global sobre la actividad económica realizada por la Administración Pública y por todas las entidades a través de las cuales presta los servicios públicos de su competencia.*

#### PROCESO DE CONSOLIDACIÓN:

- 1) Delimitación del perímetro de consolidación, es decir, de las entidades que se deben consolidar.
- 2) Recopilación de las cuentas generales de las entidades intervinientes
- 3) Homogeneización de la información para su posterior agregación
- 4) Eliminación de las partidas recíprocas
- 5) Obtención de los estados consolidados**

152

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## Cuentas anuales consolidadas

### Normas Consolidación Pública (Orden HAP/1489/2013)

#### Artículo 47. Documentos que integran las cuentas anuales consolidadas

1. *Las cuentas anuales consolidadas comprenden el balance consolidado, la cuenta del resultado económico patrimonial consolidada, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado, el estado de flujos de efectivo consolidado, el estado de liquidación del presupuesto consolidado y la memoria consolidada.*
2. *Estos documentos forman una unidad y deben ser redactados con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial, y de la ejecución del presupuesto del grupo.*
3. *La aplicación sistemática y regular de los requisitos de la información y principios y criterios contables incluidos en el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública deberá conducir a que las cuentas anuales consolidadas muestren la citada imagen fiel.*

153

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## Cuentas anuales consolidadas

### Normas Consolidación Pública (Orden HAP/1489/2013)

#### Artículo 48. Formulación de las cuentas anuales consolidadas.

1. *Las cuentas anuales consolidadas deberán ser formuladas por la entidad dominante y se referirán al ejercicio presupuestario.*
2. *El balance, la cuenta del resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo, el estado de liquidación del presupuesto y la memoria consolidados deberán estar identificados; indicándose de forma clara y en cada uno de dichos documentos su denominación, el grupo al que corresponden y el ejercicio a que se refieren.*
3. *Las cuentas anuales consolidadas se elaborarán expresando sus valores en euros; no obstante lo anterior, podrán expresarse los valores en miles o millones de euros cuando la magnitud de las cifras así lo aconseje, debiendo indicarse esta circunstancia en las cuentas anuales consolidadas.*

154

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## Cuenta General del Estado Consolidada

### Contenido de la Cuenta General del Estado:

La **Cuenta General del Estado** se formará mediante la **consolidación** de las cuentas anuales de las **entidades que integran el sector público estatal** y comprenderá:

- El balance consolidado
- La cuenta de resultado económico patrimonial consolidada
- El estado de cambio en el patrimonio neto consolidado
- El estado de flujos de efectivo consolidado
- El estado de liquidación del presupuesto consolidado
- La memoria consolidada

155

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## Cuenta General del Estado Consolidada

### Entidades a integrar (art.3 HAP/1724/2015):

- ❖ **Grupo**: Dominante (AGE) y todas sus dependientes.
- ❖ **Entidades dependientes**: Sector público estatal (at.2.LGP) y resto de entidades sobre las que la AGE ejerce control (art.2 NOFCACSP).
- ❖ Entidades **multigrupo** y **asociadas** (art.4 y 5 NOFCACSP).

156

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## Cuenta General del Estado Consolidada

### Métodos de integración (art.5 HAP/1724/2015):

- ❖ **Integración global:** Entidades del grupo (salvo entidades de crédito y seguros)
- ❖ **Puesta en equivalencia:** entidades multigrupo, asociadas y entidades de crédito y seguro dependientes, y consorcios en lo que la administración no ejerza el control.

157

Consolidación de la Información Financiera Pública – Isabel Román

## Bibliografía

- 1) Chiriboga, M. (1994). Descentralización, Municipalización y Desarrollo Rural: La Experiencia en la América Latina. *El Desarrollo Rural en América Latina Hacia el Siglo XXI*. Bogotá: Universidad Javeriana.
- 2) Condor López, V. (2014): "La consolidación en el sector público. Implicaciones en la gestión". *Auditoría Pública*, nº 62, 89-102.
- 3) Domingo, M., Sort, J., & Termens, F. X. (2010). "Algunas reflexiones sobre el proceso de descentralización funcional en el sector público de la Generalitat de Cataluña". *Presupuesto y Gasto Público*, 60(ol.3, pp. 57-81.
- 4) Grossi, G., & Soverchia, M. (2011). "European Commission adoption of IPSAS to reform financial reporting". *Abacus*, 47(4), 525-552.
- 5) IGAE (2006): *Consolidación de cuentas anuales en el sector público*, Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), Madrid, 2006.
- 6) López Hernández, A.M. y Román Martínez, 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*, 7(1), 29-49.
- 7) Martínez-Alonso, J. L. (2018): "La nueva configuración de la gestión indirecta de los servicios públicos de resultas de la Ley de contratos del sector público de 2017: algunas consideraciones con especial incidencia en el subsistema local". En: *Observatorio de los contratos públicos 2017* (pp. 77-113). Aranzadi Thomson Reuters.
- 8) Pérez Pérez, J.A. (2010): "La consolidación de cuentas en el sector público", *Presupuesto y Gasto Público*, nº 58, pp. 133-146.
- 9) Román Martínez, I. e Iglesias Granja, C. (2021): "Cuentas individuales vs cuentas consolidadas: efectos sobre la sostenibilidad financiera. Una aplicación al sector administrativo de la Junta de Andalucía", *Revista Española de Control Externo*, nº 67, vol. XXIII, pp. 58-81.
- 10) Santis, S., Grossi, G., & Bisogno, M. (2018). Public sector consolidated financial statements: a structured literature review. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 30(2), 230-251.
- 11) Zafra-Gómez, J. L., Pedauga, L. E., Plata-Díaz, A. M., & López-Hernández, A. M. (2014). Do local authorities use NPM delivery forms to overcome problems of fiscal stress?. *Spanish Journal of Finance and Accounting/Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 43(1), 21-46.