

Fiscalización de la consolidación de la cuenta general de una comunidad autónoma: Castilla-La Mancha 2021 *

David García del Pozo

Jefe de Área de Auditoría y Fiscalización
Cámara de Cuentas de Castilla-La Mancha

Estefanía Aguado Trigos

Jefa de Equipo de Auditoría y Fiscalización
Cámara de Cuentas de Castilla-La Mancha

Revista Auditoría Pública nº 86
Diciembre 2025. Páginas: 133-145

Resumen: En un entorno de sectores públicos regionales complejos, donde cada vez más CCAA comienzan a consolidar sus cuentas con el objetivo de reflejar la imagen fiel de la situación del grupo de entidades públicas, es necesario fiscalizar esta consolidación. En este artículo, partiendo de la reciente fiscalización realizada por la Cámara de Cuentas de Castilla-La Mancha de los estados consolidados de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha de 2021, se plantea un posible modelo para otras auditorías similares.

Abstract: In a context of complex regional public sectors, where an increasing number of Autonomous Communities are beginning to consolidate their accounts in order to present a true and fair view of the situation of the group of public entities, it becomes necessary to audit this consolidation. This article, based on the recent audit conducted by the *Cámara de Cuentas de Castilla-La Mancha* of the consolidated financial statements of the Regional Government of Castilla-La Mancha for 2021, proposes a potential model for other similar audits.

Palabras Clave: consolidación, cuenta general, imagen fiel, planificación, fiscalización.

Keywords: consolidation, general account, true and fair view, planning, audit.

* El contenido de este artículo, o parte del mismo, se basa en una comunicación presentada en los XVI Encuentros Técnicos de los OCEX (Córdoba, 2025).

I. Introducción.

El preámbulo de 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, y el de la 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, afirman que la necesidad de elaborar cuentas anuales consolidadas en el ámbito público viene determinada por el creciente proceso de descentralización en la prestación de servicios públicos, mediante la creación de entidades públicas autónomas, con el fin de conseguir una mejora en la eficacia y eficiencia en la prestación de servicios. Este proceso ha supuesto que las cuentas anuales individuales resulten insuficientes para reflejar la gestión realizada por todas las entidades sobre las que la entidad dominante ejerce el control.

Ante esta situación, se hacen necesarias las cuentas anuales consolidadas que muestran la imagen fiel de la situación financiera, patrimonial y presupuestaria del grupo de entidades públicas, y que no pueden ser la mera agregación de las cuentas individuales, haciéndose preciso efectuar la consolidación de las mismas, para una mayor transparencia de la información contable pública. Como aproximación al perímetro de consolidación en el ámbito regional, en el siguiente cuadro, se recoge el número de entidades del que cada comunidad autónoma ejerce el control según los datos publicados en INVENTE (Inventario de entes del sector público), las cuales podríamos asimilar a dependientes, ya que según el artículo 2.1 de la Orden HAP/1489/2013, de 18 de julio, una entidad dependiente es aquella sobre la que la entidad dominante ostenta, directa o indirectamente, en virtud de disposición normativa o acuerdo formal, el control.

Cuadro 1:
Entidades controladas por las comunidades autónomas.

Comunidad Autónoma	Organismo Autónomo	Ente público	Consortio	Sociedad mercantil	Entidad pública empresarial	Fondo sin personalidad jurídica	Fundación	Otros	Universidad pública	Total
Cdad. Aut. de Andalucía	12	2	29	29	13	4	52	6	10	157
Cdad. Aut. de Aragón	5	11	7	23			23	2	1	72
Cdad. Aut. de Canarias	10	4	1	22	1	3	14		2	57
Cdad. Aut. de Cantabria	9	2		18		1	12	1	1	44
Cdad. Aut. de Castilla y León	3	5	3	6		1	23	1	4	46
Cdad. Aut. de Castilla-La Mancha	6	3		9		1	12		1	32
Cdad. Aut. de Cataluña	24	53	86	54	1	4	75		7	304
Cdad. Aut. de Extremadura	6	6	12	12		6	12		1	55
Cdad. Aut. de Galicia	9	7	12	22	2	4	31	12	3	102
Cdad. Aut. de la Región de Murcia	6	4	6	5	4		9		2	36
Cdad. Aut. de La Rioja	2	2	2	4	1		9		1	21
Cdad. Aut. de Las Illes Balears	7	2	10	1	20		17		1	58
Cdad. Aut. de Madrid	7	10	17	27			44		6	111
Cdad. Aut. del País Vasco	10	17	4	51		3	25		1	111
Cdad. Aut. del Principado de Asturias	8	6	4	25	1		16		1	61
Cdad. Aut. Valenciana	13	17	14	20	3		32		5	104
Cdad. Foral de Navarra	10	1	3	20			15	1	1	51
Total general	147	152	210	348	46	27	421	23	48	1.422
Media	9	9	14	20	5	3	25	4	3	84

Fuente: Elaboración propia a partir de datos de INVENTE a 4 de octubre de 2025

Según los datos mostrados, el perímetro de consolidación de las CCAA estaría formado por una media de 84 entidades dependientes, existiendo una gran heterogeneidad en el tamaño del sector público regional así medido, que iría de las 21 entidades de La Rioja a las 304 de Cataluña.

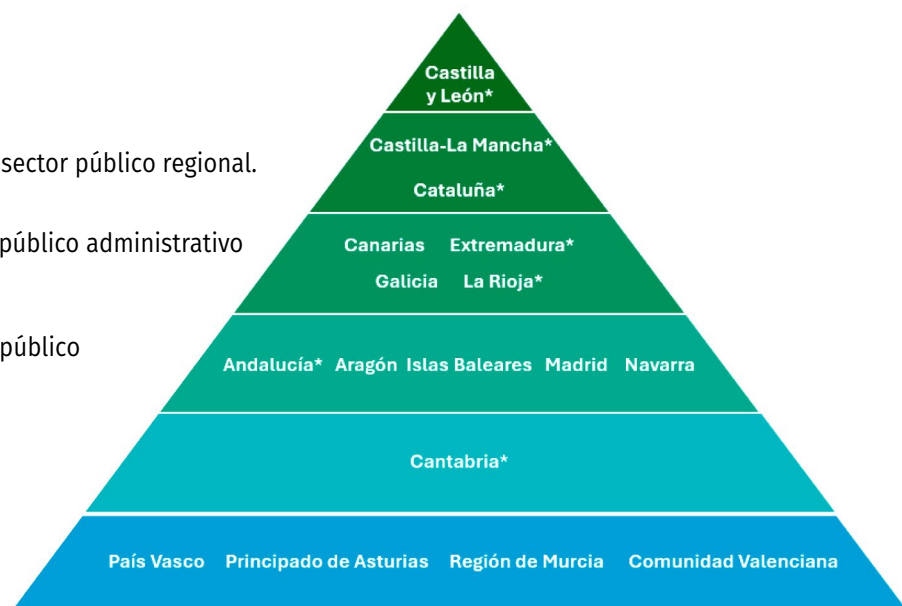
Por supuesto, antes de realizar la fiscalización de este perímetro habría que depurarlo e incluir entidades asociadas y multigrupos, además de otras posibles entidades

no incluidas en INVENTE. Sin embargo, un rápido análisis de las cifras nos muestra como el análisis de la cuenta individual de la administración general autonómica resulta insuficiente para conocer la situación real del sector regional.

En concordancia con esta necesidad destaca un progreso entre las comunidades autónomas en el proceso de consolidación. La situación actual se recoge en el siguiente gráfico:

Gráfico 1:
Estado actual de la consolidación de las cuentas generales de las CCAA.

1. Cuentas consolidadas.
2. Información consolidada de todo el sector público regional.
3. Información consolidada del sector público administrativo y otra información agregada.
4. Información consolidada del sector público administrativo.
5. Información agregada.
6. Sin información consolidada.



Fuente: Últimas Cuentas Generales públicas en las páginas web de las distintas CCAA a 4 de octubre de 2025.

*: CG de 2023. Resto 2024

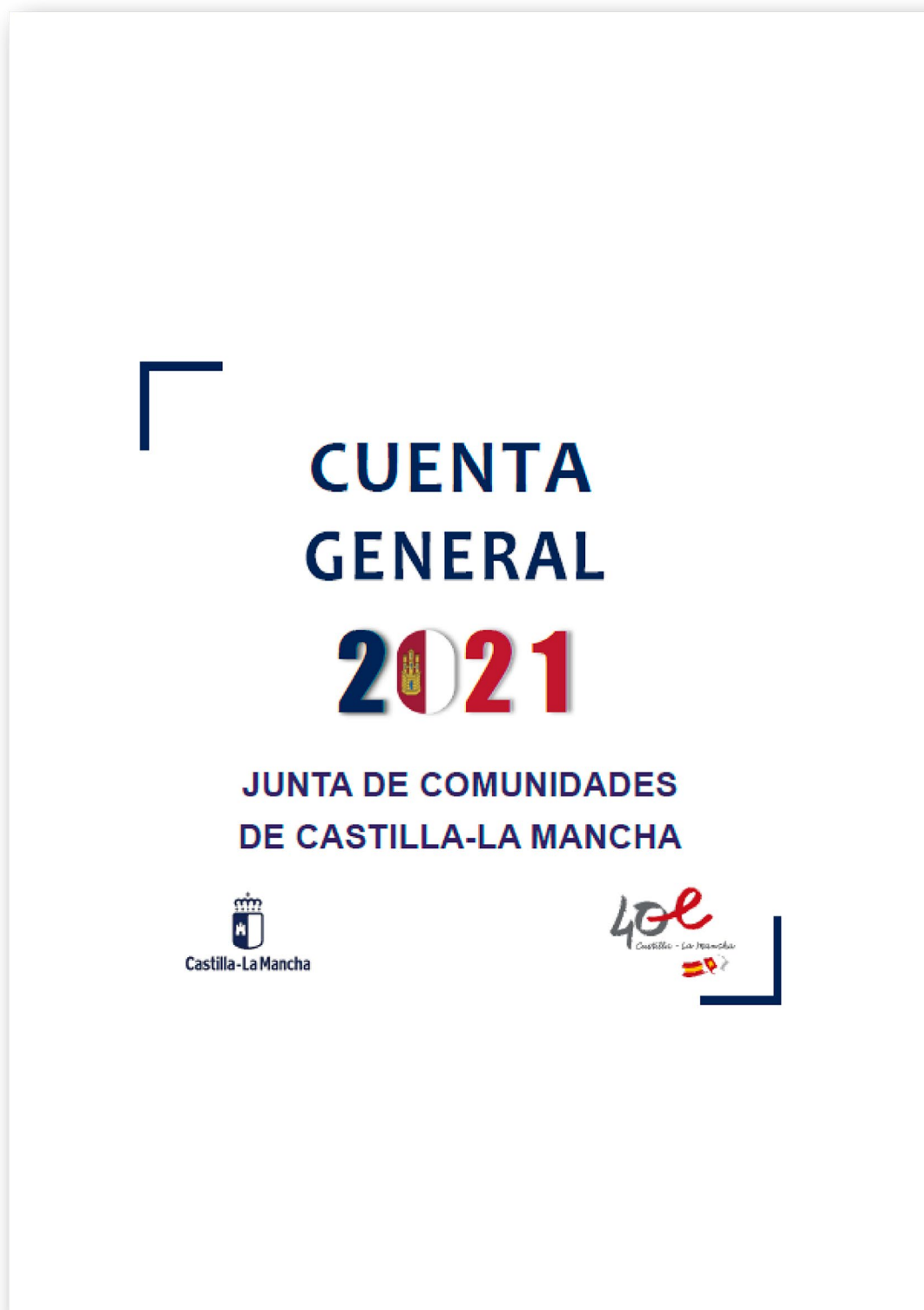
Este gráfico muestra una situación heterogénea, pero avances en este proceso, siguiendo la recomendación de ofrecer información consolidada que hace el Tribunal de Cuentas en su Informe de fiscalización del sector público autonómico, ejercicio 2021, reiterando la de ejercicios anteriores. Esta recomendación es compartida por los órganos de control externo como, sin ánimo de ser exhaustivos, la Sindicatura de Asturias (2025) o el Tribunal Vasco de Cuentas Públicas (2025).

En este entorno caracterizado por la necesidad de consolidar las cuentas anuales de los distintos sectores públicos regionales y el impulso en los procesos de consolidación, consideramos que la experiencia de la Cámara de Cuentas de Castilla-La Mancha (CCCLM) en su primer informe de fiscalización de la información consolidada de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha (JCCM) puede resultar de utilidad para otros OCEX en su labor de fiscalización de las Cuentas Generales de las CCAA de sus respectivos ámbitos territoriales.

II. Estructura del informe.

El ejercicio 2021 fue el primero en el cual la CCCLM fiscalizó la Cuenta General de la JCCM. Este año también fue el primero en el que la JCCM presentó información consolidada contable consolidada del sector público regional

incluyendo fundaciones y empresas públicas, ampliando el perímetro de consolidación respecto a 2020, sobre el que se formularon estados agregados parcialmente consolidados del sector público regional administrativo.



En el 'Informe definitivo de fiscalización de los Estados de las Cuentas Consolidadas del Sector Público Regional. Ejercicio 2021' al auditarse el primer ejercicio en el que se realizaba una consolidación de todo el sector público regional, se hizo un esfuerzo adicional en su redacción para facilitar la comprensión del mismo por un lector no experto en la materia, al no existir informes anteriores sobre el tema en la región. Con este fin, el apartado del informe donde se recogen los resultados de la fiscalización se estructuraba en los siguientes puntos:

1. Desarrollo normativo.
2. Rendición de los estados contables consolidados.

3. Análisis previo.
4. Perímetro de consolidación
5. Método de consolidación.
6. Aplicación del método de consolidación.
7. Estados contables consolidados.
8. Estabilidad presupuestaria.
9. Igualdad de género.
10. Seguimiento de recomendaciones.

A partir de los resultados obtenidos se emite una opinión sobre la elaboración de los estados consolidados, y otras conclusiones sobre aspectos relevantes de la fiscalización, así como las pertinentes recomendaciones.



III. Metodología y resultado del trabajo.

En este apartado presentaremos la metodología aplicada en la fiscalización de los estados consolidados de la JCCM, por tanto, nos centraremos en aquellos aspectos específicos de la consolidación.

a. Análisis de la normativa aplicable.

De acuerdo con el artículo 113.1 del Texto Refundido de la Ley de Hacienda de Castilla-La Mancha (TRLHCLM), *“La Cuenta General de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha se formará anualmente con la Cuenta de la Administración de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, la Cuenta de sus organismos autónomos y, en su caso, las cuentas de las entidades del artículo 4º de esta Ley incluidas en el régimen de contabilidad pública”*. Es decir, la Cuenta General de la JCCM está formada por un conjunto de Cuentas de entidades individuales.

La Orden 84/2021, de 11 de junio, de la Consejería de Hacienda y Administraciones Públicas, por la que se establece la estructura y el desarrollo de los contenidos de la Cuenta General de la JCCM dispone en su artículo 3 apartado 1 que la memoria de las cuentas anuales de la JCCM ofrecerá información contable consolidada del sector público regional, elaborada con los criterios establecidos 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 el apartado 2 de este artículo se dispone que esta información comprenderá, al menos, los siguientes estados consolidados: balance, cuenta de resultado económico patrimonial, estado de cambios en el patrimonio neto, estado de flujos de efectivo y estado de liquidación del presupuesto de las entidades con presupuesto limitativo. De acuerdo con su disposición transitoria única, la Cuenta General de 2021 es la primera en la que se aplica esta normativa.

En consecuencia, los estados contables consolidados se incluyen en la memoria de la Cuenta General de la Administración General de la JCCM, por lo que no existe una clara diferenciación entre esta información y la de la Administración General.

Estos estados contables aportan valor añadido sobre la mera agregación de las cuentas individuales, ya que para su elaboración se han realizado otras operaciones de consolidación, lo que supone un importante progreso en la transparencia de la información contable pública de la JCCM y en la imagen fiel del sector público regional.

Por tanto, la regulación que afecta a la consolidación en

la JCCM es fundamentalmente el TRLHCLM, la Orden 84/2021, de 11 de junio, de la Consejería de Hacienda y Administraciones Públicas y la Orden HAP/1489/2013, de 18 de julio.

Un aspecto que no se prevé en la legislación de Castilla-La Mancha, aunque en la práctica sí se produjo, es la fijación de distintas etapas en el proceso de consolidación como hace por ejemplo la disposición transitoria tercera de la Orden EH/6/2019, de 15 de enero, de contabilidad de la Generalidad de Cataluña que establecía un plazo máximo de 5 años para ampliar el perímetro de consolidación.

b. Perímetro de consolidación.

El primer paso en el proceso de consolidación es determinar qué entidades están sujetas, es decir, cuáles conforman el perímetro de consolidación. Para ello en los artículos 1 a 5 de la Orden HAP/1489/2013, de 18 de julio, se definen, a los únicos efectos de la consolidación de cuentas, los siguientes conceptos:

- El **grupo de entidades** está formado por la entidad dominante y todas sus entidades dependientes, siendo la entidad dominante la obligada a formular las cuentas anuales consolidadas.
- La **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**.
- En todo caso, los consorcios y fundaciones adscritos a una Administración Pública tendrán la consideración de entidades dependientes de dicha Administración.
- Otras entidades que intervienen en la consolidación son:
 - las **entidades multigrupo**: aquellas entidades no incluidas en el grupo, que son gestionadas por una o varias entidades del mismo, que participan en su capital social o patrimonio, conjuntamente con otra u otras ajenas al grupo.
 - las **entidades asociadas**: aquéllas, no incluidas en el grupo, en las que alguna o varias entidades del grupo ejerzan una influencia significativa por tener una participación en su capital social o patrimonio que, creando con ésta una vinculación duradera, esté destinada a contribuir a su actividad.



En 2021 la información consolidada de la JCCM incluía a: la Administración General de la JCCM como entidad dominante, y las siguientes entidades dependientes: 4 organismos autónomos, 3 entidades de derecho público, 7 empresas públicas y 9 fundaciones públicas. Para determinar el perímetro de consolidación hemos analizado las

siguientes fuentes de información: las entidades consolidadas, las entidades incluidas en la cuenta general, otros informes de fiscalización, INVENTE y las cuentas anuales de todas las entidades del sector público regional.

En el cuadro 2 se analiza el perímetro de consolidación:

Cuadro 2:
Perímetro de consolidación JCCM 2021.

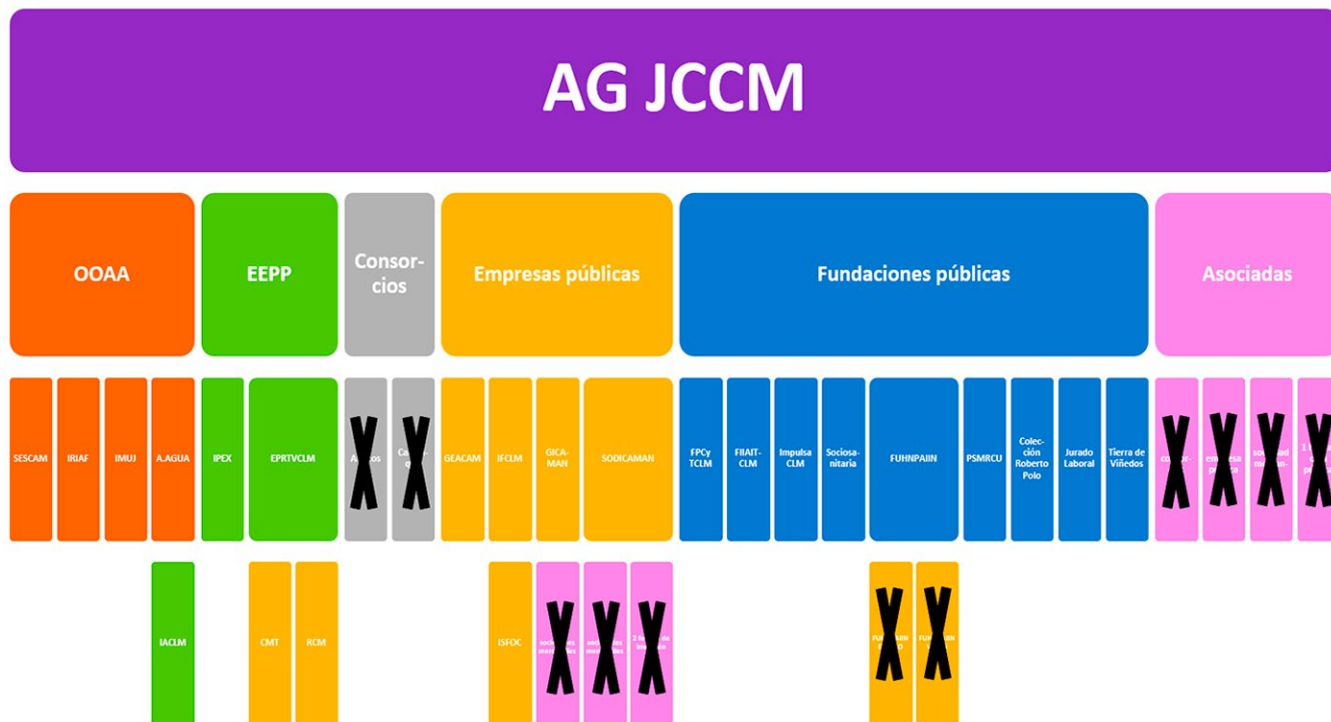
Entidad	Incluidas en CG	Incluidas en estados consolidados	Debiera consolidarse	INVENTE (adscritas a CLM)
AG (dominante)	1	1	1	1
Dependientes	25	23	27	23
Organismos autónomos	4	4	4	4
Entes públicos administrativos	3	3	3	3
Empresas públicas	7	7	9	7
Fundaciones públicas	9	9	9	9
Consortios	2	0	2	0
Asociadas	0	0	12	1
Consortios	0	0	3	0
Empresas públicas	0	0	1	0
Fondo de inversión	0	0	2	0
Fundaciones públicas	0	0	1	1
Sociedades mercantiles	0	0	6	0
Total	26	24	41	25

Fuente: Elaboración propia a partir de la Cuenta General, los informes de la CCCLM e INVENTE.

Las diferencias entre el perímetro aplicado por la JCCM y el definido por la CCCLM conforme a la Orden HAP/1489/2013 se encuentran en la no consolidación de las entidades asociadas y de las dependientes que se

encuentran en proceso de liquidación (2 consorcios y 2 empresas públicas). Esta información se visualiza en el gráfico 2.

Gráfico 2:
Perímetro de consolidación JCCM 2021.



Fuente: Elaboración propia a partir de la Cuenta General, los informes de la CCCLM e INVENTE.

El criterio empleado para la determinación del perímetro de consolidación por la administración es la inclusión de las entidades integradas en la Ley 11/2020 de Presupuestos generales de la JCCM para el ejercicio 2021, lo que no resulta conforme a lo regulado en la Orden HAP/1489/2013.

No obstante, el artículo 8 de esta orden permite excluir de la consolidación a determinadas entidades:

- No tengan un interés significativo para la imagen fiel.
- Cuando la entidad dominante no pueda ejercer sus derechos sobre el patrimonio o la gestión de la entidad dependiente.
- La imposibilidad de la elaboración de las cuentas consolidadas en el plazo establecido en la normativa aplicable.

A partir de este momento en el informe se analiza la consolidación sobre el perímetro utilizado por la JCCM.

b1. Consolidaciones intermedias.

Es aconsejable antes de realizar la consolidación de un grupo realizar la consolidación de los subgrupos que dependen del principal, para facilitar la organización y presentación de la información financiera, permitiendo una visión más clara y estructurada de la misma. Dentro del perímetro de consolidación de la JCCM se encuentran tres grupos:

- El Grupo Instituto de Finanzas presenta Cuentas Anuales Consolidadas, que son las que se anejan a la CG de la JCCM y de las que se parte para realizar la consolidación de la JCCM.
- Se ha realizado la consolidación intermedia del Grupo Radio-Televisión de Castilla-La Mancha, que no se publica y no se utiliza para elaborar la información consolidada de la JCCM.
- No se ha realizado la consolidación intermedia de Infraestructuras del Agua de CLM con la Agencia del Agua de CLM.

Hay que tener en cuenta que el artículo 7 de la Orden 1489/2013 establece tres excepciones a la obligación de consolidar, entre los que se encuentra que la entidad dominante esté sometida a los principios contables públicos, sea, a su vez, dependiente de otra entidad sometida a los mismos principios contables siempre que la entidad dominante presente cuentas consolidadas, que sería de aplicación a los dos subgrupos que no han consolidado en la JCCM. Aun existiendo esta posibilidad legal, consideramos que la publicación de las cuentas consolidadas subgrupos y las cuentas individuales de las entidades que los conforman, favorece una mayor transparencia y por eso se recomienda su realización.

c. Método de consolidación.

La Orden HAP/1489/2013 regula los distintos métodos consolidación aplicables:

- el método de integración global, para las entidades del grupo, dominante y dependientes;
- el método de integración proporcional que se puede aplicar a entidades multigrupo;
- y el de puesta en equivalencia:
 - a las entidades asociadas,
 - a las entidades multigrupo si no se les aplica el método de integración proporcional,
 - y las entidades de crédito y de seguros dependientes si no se les aplica el método de integración global.

La memoria consolidada de la JCCM recoge que el procedimiento de consolidación aplicado es el método de integración global. Este método es el adecuado, ya que dentro del perímetro de consolidación definido por la JCCM sólo se encuentra la entidad dominante y entidades dependientes.

d. Aplicación del método de consolidación.

En este apartado se analizaría cada uno de los métodos de consolidación aplicados, en este caso, la aplicación del método de integración global, que conforme a lo dispuesto en el artículo 13 de la Orden HAP/1489/2013 requiere la incorporación a cada uno de los estados contables de la entidad dominante de las correspondientes partidas de todas las entidades dependientes, una vez realizadas las homogeneizaciones previas y las eliminaciones que resulten pertinentes conforme a lo dispuesto en los artículos 14 a 38 de la citada Orden.

Para comprobar estos ajustes, se ha analizado la contabilidad de las entidades incluidas en el perímetro de consolidación, con especial atención a las liquidaciones de presupuestos de gastos e ingresos, las cuentas anuales, los balances de sumas y saldos, y los datos aportados por la comunidad con la información referente a las transacciones entre las entidades del grupo, además de los resultados obtenidos en otros informes de fiscalización.

Homogeneizaciones previas:

1. Temporal (artículo 14)

Las cuentas consolidadas deben establecerse en la misma fecha y periodo que las cuentas anuales de la entidad obligada a consolidar (entidad dominante). Para la JCCM, todas las cuentas anuales del ejercicio 2021 de las entidades dependientes incluidas en su perímetro de consolidación eran del año natural, como la de Administración General, con lo que no era preciso esta homogeneización.

2. Valorativa (artículo 15)

Los elementos de las cuentas anuales de las entidades del grupo deben ser valorados siguiendo métodos uniformes y de acuerdo con los principios y normas de valoración de contabilidad pública. En caso de que algún elemento se valore según criterios no uniformes, se debe realizar este ajuste, salvo que su efecto tenga un interés poco significativo en la imagen fiel del grupo.

En la CG de la JCCM se indica que no es necesario realizar ningún ajuste al valorar todas las entidades sus elementos de activo y pasivo y sus ingresos y gastos conforme a las normas y criterios establecidos en el plan contable aplicable a cada una de ellas.

En nuestra opinión, habría que examinar la posibilidad de realizar ajustes debido a los distintos criterios de valoración que existen entre estos planes contables, además de las diferentes posibilidades de valoración que ofrece cada plan.

Como ejemplos mencionar la variedad existente en los métodos de amortización del inmovilizado material (amortización lineal, de tasa constante sobre valor contable o de suma de unidades producidas) o los métodos de asignación de valor de las existencias (precio medio, coste medio ponderado o FIFO).

3. Operaciones internas (artículo 16)

Si las partidas derivadas de operaciones internas no son coincidentes en las cuentas anuales de las

entidades del grupo, o alguna está pendiente de registrar, se realizarán los ajustes necesarios para, posteriormente, practicar las correspondientes eliminaciones.

La JCCM realiza tres tipos de ajustes:

- Homogeneizaciones en ingresos y gastos, derivados de obligaciones por transferencias y/o subvenciones reconocidas por la entidad concedente cuando no habían sido reconocidos como ingreso del ejercicio por la entidad receptora, o correcciones de importes cuando los mismos no coincidían entre las dos entidades. Estas homogeneizaciones se consideran correctas en un 94% de su importe.
- Homogeneizaciones derivadas de créditos-deudas. En esta parte se detectan errores que afectan a operaciones entre la AG con empresas públicas y con fundaciones, además de diferentes criterios de contabilización en los préstamos concedidos por el IFCLM a EPRTVCLM y a GICAMAN no homogeneizados.
- Homogeneizaciones derivadas de inversiones financieras en patrimonio de OOAA, EEPP, empresas y fundaciones públicas. Se comparan estas inversiones con el patrimonio neto de estas entidades. La realización de estos ajustes es correcta, excepto en aquellas entidades en las que la JCCM no tiene el 100% y ha realizado aportaciones de socios.

4. Estructura de las cuentas anuales (artículo 17)

Para esta homogeneización se deben realizar las reclasificaciones necesarias en la estructura de las cuentas anuales de las entidades del grupo haciendo que ésta coincida con el modelo de las cuentas anuales consolidadas.

La JCCM para 2021 homogeneiza los estados de las Fundaciones y Empresas con los modelos de cuentas individuales publicados en la Orden 169/2018, de 26 de noviembre, por la que se aprueba su plan general contable, pero no adopta los modelos de las cuentas consolidadas.

Agregación (artículo 18)

Una vez homogeneizadas las cuentas individuales, debe realizarse la agregación de las diferentes partidas, según su naturaleza.

La agregación realizada por la JCCM tanto en el balance, la cuenta de resultados económico patrimonial y las liquidaciones de los presupuestos de ingresos y de gastos (estados revisados en esta auditoría) se hizo correctamente.

Eliminaciones

1. Inversión-patrimonio neto (artículo 19)

Sirve para compensar los valores contables representativos de los instrumentos de patrimonio de las entidades dependientes, directa o indirectamente, con la parte proporcional de las partidas del patrimonio neto de dichas entidades atribuibles a dichas participaciones, en la fecha de adquisición de las mismas. Estas eliminaciones eran adecuadas, salvo por la deficiencia ya mencionada en la homogeneización de inversiones financieras cuando su porcentaje de participación es menor al 100%.

2. Partidas intragrupo (artículo 30)

Deben eliminarse totalmente en las cuentas anuales consolidadas las partidas intragrupo, una vez realizadas las homogeneizaciones previas. Éstas son los créditos y deudas, ingresos y gastos, flujos de efectivo e ingresos y gastos presupuestarios entre entidades del grupo.

Aunque las eliminaciones de estas partidas eran generalmente correctas, se detectan las siguientes incidencias:

- error en el importe de uno de los ajustes.
- falta de homogeneización como paso previo a dos eliminaciones.
- falta realizar una eliminación de una deuda con un OOAA, que éste sí tenía contabilizada.

3. Resultados por operaciones internas (artículo 31)

El resultado producido por operaciones internas se debe eliminar y diferirse mientras no se realice frente a terceros ajenos al grupo, tanto con los resultados del ejercicio como los de ejercicios anteriores desde el momento en que ambas entidades pasaron a formar parte del grupo. Estos resultados son los recogidos en la cuenta de resultados y, en su caso, los ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto.

En base a esto, se eliminan resultados en la Cuenta del Resultado Económico Patrimonial y en el Estado

de Liquidación del Presupuesto resultantes de gastos por transferencias y subvenciones, y por servicios prestados entre entidades del grupo.

También se compensan subvenciones que figuraban en el patrimonio neto de las entidades receptoras, contra resultados de ejercicios anteriores y resultados del ejercicio.

En general, estas compensaciones se realizan adecuadamente, encontrando las siguientes incidencias:

- minusvaloración de una eliminación de subvenciones oficiales de capital,
- no se consideran las cesiones de uso en varias fundaciones,
- uno de los ajustes por una transferencia a un OOAA se incluye en el cálculo de las liquidaciones de presupuestos, pero no se considera en la cuenta de resultado económico patrimonial.

e. Estados contables.

Una vez examinadas las homogeneizaciones, la agregación y las eliminaciones llevadas a cabo por la JCCM, se procede a analizar el cálculo de los distintos estados contables consolidados considerados más relevantes (liquidaciones del presupuesto, balance y cuenta de resultado económico patrimonial) y sus principales magnitudes.

En estos estados, el equipo auditor, ha seguido los siguientes pasos:

1. Se realizan los cálculos oportunos para llegar a los estados consolidados a través de los datos de las todas las cuentas individuales de las entidades del grupo (en las liquidaciones del presupuesto solo las sujetas a contabilidad pública). Primero se agregan los datos según la naturaleza de las diferentes partidas, para posteriormente, ajustar los importes de las homogeneizaciones y eliminaciones realizadas.
2. A continuación, se comparan los estados consolidados calculados con los estados consolidados publicados en la CG.

¿Qué Incidencias se detectan en el proceso?

1. Liquidación del presupuesto:

- Existen diferencias entre los importes totales de la liquidación de los presupuestos consolidados de gastos e ingresos: en su presupuesto inicial,

modificaciones y en el presupuesto definitivo, siendo estas contrarias al principio de equilibrio presupuestario.

- El total de las operaciones corrientes de las liquidaciones presupuestarias de gastos e ingresos consolidados no coincide con los importes de estas magnitudes utilizadas para el cálculo del resultado presupuestario consolidado.

2. Balance:

- En el epígrafe de inversiones financieras a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas, se incluyen inversiones en empresas asociadas que deberían haberse incluido en el perímetro de consolidación y aparecer en el subepígrafe "Participaciones puestas en equivalencia", el cual no se ha utilizado al no usar el modelo de balance consolidado.
 - En el cuadro publicado en la memoria con el detalle de homogeneizaciones y eliminaciones realizados en balance, se detectan errores de transcripción de importes de homogeneizaciones y eliminaciones, errores aritméticos de los sumatorios de epígrafes, o importes consolidados de algunas partidas que no coinciden con los ajustes aplicados. Algunos de estos fallos se trasladan al balance consolidado publicado.
- ##### 3. Cuenta de resultado económico patrimonial:
- Se aprecian tres diferencias en los ajustes por eliminaciones que se compensan las unas con las otras, lo que hace que no afecten al resultado neto del ejercicio ya que su importe neto es cero.

Estas incidencias, ponen de manifiesto que no hay un módulo en el sistema contable que facilite esta labor utilizando hojas de cálculo, lo que supone una falta de automatización en el proceso de consolidación de los diferentes estados de información.

e1. Memoria consolidada.

Como ya se ha mencionado en el apartado "a. Análisis de la normativa aplicable" de este artículo, la Orden 84/2021, de 11 de junio, en su artículo 3 apartado 2 no precisa incluir entre la información contable la memoria consolidada como sí se prevé en el artículo 130.1 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria. En consecuencia, no existe una regulación propia del contenido de la memoria consolidada ni una remisión a

la normativa estatal.

A pesar de no tener obligación legal de elaborarla, la JCCM sí incluye en su CG una memoria consolidada, con lo que se procede al análisis de su contenido. En este apartado se verificaría si el contenido se adapta a lo previsto en la normativa de aplicación. En nuestro caso, al no estar regulado, se compara con lo previsto en la Orden HAP/1489/2013, de 18 de julio. En general, ésta no se adapta a lo establecido en esta orden, al no incluir notas importantes como “Entidades multigrupo y asociadas” apartado que afecta a la determinación del perímetro de consolidación y al método de consolidación, o “Información de los subgrupos de entidades”.

No obstante, sí contiene algunas cuestiones recogidas en el modelo previsto en esta norma, aunque no con la profundidad y detalle establecidos en la misma: como “Entidades del grupo” o “Modificaciones en el porcentaje de participación en entidades del grupo”.

Hay que destacar positivamente, que introduce puntos no previstos en la orden de referencia, lo que supone una mayor información, como “Modificaciones de créditos consolidado” y el “Remanente de tesorería”.

f. Seguimiento de recomendaciones.

En este informe se decide llevar a cabo el seguimiento de la recomendación realizada por el Tribunal de Cuentas en el Informe de fiscalización del sector público autonómico, ejercicios 2019 y 2020 para que la Cuenta General de cada Comunidad se conforme por todas las unidades del respectivo sector público, sin limitarse a la mera presentación de cuentas individuales, sino que la información se ofrezca consolidada. Se valora que esta recomendación está aplicada parcialmente, ya que, si bien en la Orden 84/2021, de 11 de junio, se regula la presentación de información contable consolidada, la CG de la JCCM sigue estando conformada por cuentas individuales.

g. Opinión de auditoría.

En este informe se opta por no emitir opinión de auditoría sobre si la información consolidada expresa la imagen fiel del sector público regional, al tratarse de unos estados contables consolidados y no unas cuentas consolidadas, por tanto, la opinión de auditoría versa sobre el proceso de elaboración de dichos estados.



Siendo la opinión de auditoría: *“La opinión de la CCCLM sobre la elaboración de los estados contables consolidados es que estos han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo. Para valorar si dichos estados expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera del sector público regional a 31 de diciembre de 2021, así como de sus resultados y flujos de efectivo y del estado de liquidación del presupuesto correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, los resultados de este informe han de valorarse junto con los informes de la CCCLM incluidos en el PAF 2023 que fiscalizan las cuentas individuales de las entidades integrantes del mismo.”*

Esta opinión incluye un párrafo de énfasis referido a que no se han aplicado los criterios regulados por la Orden HAP/1489/2013, de 18 de julio, para la determinación del perímetro de consolidación.

En el párrafo de otras cuestiones se recogen las deficiencias señaladas a lo largo del informe y que no han dado lugar a salvedades.

h. Otras conclusiones y recomendaciones.

En este apartado se recogen las conclusiones derivadas de todas aquellas cuestiones analizadas en el informe y que no sirven de base a la determinación de la opinión de auditoría. El informe recoge las siguientes recomendaciones:

- Efectuar las modificaciones normativas oportunas a efectos de que la Cuenta General de la JCCM, se forme mediante la consolidación de las cuentas anuales de las entidades que integran el sector público regional y vaya acompañada de las cuentas individuales de estas entidades y de las cuentas anuales consolidadas de todos los subgrupos existentes dentro del perímetro de consolidación.
- Establecer una planificación para formular las cuentas consolidadas del sector público regional.
- Establecer un procedimiento lo más automatizado posible de consolidación.
- Regular el contenido de la memoria consolidada para que incluya al menos información sobre el cumplimiento de la regla de gasto y del objetivo de endeudamiento, y sobre los periodos medios de pago.

i. Nuevas pruebas añadidas en la fiscalización de 2022.

Se van a verificar los cálculos de los epígrafes ‘Socios externos’ del balance y ‘Resultado atribuido a socios externos’ de la Cuenta de Resultado económico patrimonial, debido a las deficiencias detectadas en 2021 en las homogeneizaciones derivadas de inversiones financieras en patrimonio.

IV. El futuro de la rendición de cuentas de las CCAA y la fiscalización por las ICEX.

La transparencia debe ser uno de los ejes fundamentales de toda acción política según se recoge en el preámbulo de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno. Esto implica, en el ámbito de la rendición de cuentas del sector público, la elaboración de cuentas anuales consolidadas con el objetivo de reflejar la imagen fiel de la situación financiera y patrimonial del grupo de entidades públicas, así como de sus resultados y flujos de efectivo y del estado de liquidación del presupuesto.

Esto supondrá que las ICEX al fiscalizar la CG de las distintas CCAA deban añadir en la planificación de sus trabajos la auditoría del proceso de consolidación. Asimismo, el análisis exhaustivo de las magnitudes de la Administración General se verá relegado por el estudio de las cuentas consolidadas.

V. Bibliografía.

- CÁMARA DE CUENTAS DE CASTILLA-LA MANCHA (2025): Informe de fiscalización de los estados de las cuentas consolidadas del sector público regional. Ejercicio 2021.
- SINDICATURA DE ASTURIAS (2025): Informe definitivo de fiscalización sobre la Cuenta General del Principado de Asturias, ejercicio 2023.
- TRIBUNAL DE CUENTAS (2023): Informe de fiscalización del sector público autonómico, ejercicios 2019 y 2020.
- TRIBUNAL DE CUENTAS (2024): Informe de fiscalización del sector público autonómico, ejercicio 2021.
- TRIBUNAL VASCO DE CUENTAS PÚBLICAS (2025): Informe de fiscalización de las cuentas anuales de la Administración General de la Comunidad Autónoma de Euskadi, 2023.