

Vicente Condor López

Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Zaragoza

La consolidación en el sector público. Implicaciones en la gestión

RESUMEN/ABSTRACT:

La aprobación en julio de 2013 de las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas en el ámbito del sector Público, de aplicación obligatoria en el sector público estatal a partir de 1 de enero de 2014, supone un nuevo e importante paso en el proceso de modernización y normalización de la Contabilidad Pública.

La prestación de los servicios públicos se lleva a cabo en muchas ocasiones descentralizando actividades mediante mecanismos que impiden que las cuentas separadas de la entidad responsable de suministrarlos y de gestionar los recursos puestos a su disposición, muestren la realidad del conjunto y permitan evaluar la gestión de los responsables de la entidad pública.

En este trabajo describiremos las principales características de las nuevas normas de consolidación del sector público, haciendo especial hincapié en la definición del grupo y del perímetro de consolidación, trataremos también algunos aspectos relativos a la gestión del proceso de consolidación, para terminar poniendo en valor la incorporación en la información consolidada de indicadores de gestión.

Esta problemática la abordaremos desde una perspectiva práctica, tratando de contribuir a la divulgación entre los profesionales de la Contabilidad Pública de la importante novedad que supone la implantación de las cuentas consolidadas en las entidades públicas.

Approval of the Regulations for the Formulation of Consolidated Annual Accounts in the Public sector in July 2013, of mandatory application in the public state sector as of 1 January 2014, means a new and significant step in the modernising and standardising of Public Accounting.

Public services are often delivered decentralising activities using mechanisms that prevent separate accounts of the entity responsible for the supply of mechanisms and for the management of available resources from displaying the reality as a whole and from allowing evaluation of the management of the public entity managers.

In this paper we will describe the main characteristics of the new public sector consolidation regulations, putting special emphasis on the definition of the group and the consolidation scope. We will also outline some aspects relating to the management of the consolidation process, to ultimately enhance incorporation in the consolidated information of management indicators.

We will tackle this problem from a practical standpoint, aiming to contribute to the disclosure among Public Accounting professionals of the significant novelty that the implanting of consolidated accounts in public organisations implies.

NORMAS SOBRE CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS DEL SECTOR PÚBLICO, GRUPO DE ENTIDADES PÚBLICAS, PERÍMETRO DE CONSOLIDACIÓN DE ENTIDADES PÚBLICAS, GESTIÓN DEL PROCESO DE CONSOLIDACIÓN, INDICADORES DE GESTIÓN EN LAS CUENTAS CONSOLIDADAS PÚBLICAS

REGULATIONS ON PUBLIC SECTOR CONSOLIDATED ANNUAL ACCOUNTS, GROUP OF PUBLIC ENTITIES, PUBLIC ENTITIES' CONSOLIDATION SCOPE, CONSOLIDATION PROCESS MANAGEMENT, MANAGEMENT INDICATORS IN PUBLIC CONSOLIDATED ACCOUNTS

PALABRAS CLAVE/KEYWORDS:

1. INTRODUCCIÓN

La evolución de la Contabilidad financiera en el ámbito del sector público ha vivido un largo proceso de reformas que no viene al caso describir puesto que ha sido suficientemente tratado por investigadores y analistas¹, sin embargo destacaremos, puesto que son la razón de ser de este trabajo, algunas de las últimas novedades producidas:

- 1) La aprobación del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), mediante la Orden de 13 de abril EHA/1037/2010. El PGCP'2010 además de introducir novedades muy significativas derivadas de la aproximación realizada al plan contable del sector privado, introduce un aspecto especialmente relevante en el ámbito de este trabajo. Me refiero a la inclusión de indicadores financieros, patrimoniales y presupuestarios e indicadores de gestión, así como información sobre el coste de las actividades, constitutivo todo ello de una pieza clave para la mejora del proceso de toma de decisiones en el marco de una gestión eficiente de los recursos públicos.
- 2) La aprobación en julio de 2013 de las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas en el ámbito del Sector Público (NOF-CACSEP), mediante la Orden HAP/1489/2013. El artículo único de esta orden establece su apli-

cación obligatoria en el sector público estatal a partir de 1 de enero de 2014.

- 3) La aprobación el 20 de septiembre de 2013 de la Instrucción del modelo de Contabilidad Local por la Orden HAP/1781/2013. Sin embargo, la aplicación de la consolidación² y de los indicadores de gestión³ en las entidades locales se pospone hasta 2017.

Así pues tardaremos todavía unos años, salvo en casos particulares de entidades locales que aborden estas cuestiones de forma voluntaria, en ver plasmado en la información de las entidades locales estas nuevas herramientas, tanto la consolidación como la elaboración de indicadores de gestión.

Sin embargo, como se ha dicho, en este ejercicio 2014 la consolidación y la elaboración de indicadores deberán acometerse por las entidades pertenecientes al sector público estatal.

Si bien es cierto que la consolidación en el sector público plantea una serie de dificultades añadidas como consecuencia de la existencia de entidades pertenecientes a sectores diferentes (entidades públicas sujetas a la disciplina contable propia de las administraciones públicas, entidades privadas sujetas a la normativa mercantil y entidades no lucrativas, con su propia regulación contable), la consecución de los objetivos perseguidos por la información financiera no puede lograrse si



¹ Véanse por ejemplo:

- Montesinos, V. (2003)
- Brusca, I. (2010)

² El párrafo 11 de la Orden HAP/1489/2013 establece: "En las entidades locales se prevé su aplicación, previa elaboración de una adaptación a las normas de consolidación por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, en la elaboración de las cuentas consolidadas correspondientes al tercer ejercicio de aplicación de la Adaptación del Plan General de Contabilidad Pública, aprobado por Orden EHA/1037/2010, de 13 de Abril, a la Administración Local".

³ La Disposición Transitoria tercera relativa a la Información sobre el coste de actividades e indicadores de gestión de la Orden HAP/1781/2013, establece: "Hasta las cuentas anuales que corresponda al ejercicio 2017, las entidades que apliquen la Instrucción que se aprueba por la presente Orden no tendrán la obligación de incluir la "información sobre el coste de las actividades" y los "Indicadores de gestión" que conforman las notas 26 y 27 de la memoria".

no es mediante la información consolidada, cuando la actividad de las administraciones públicas se fragmenta por la utilización, en el cumplimiento de sus objetivos, de entidades pertenecientes a los ámbitos señalados.

Cuando la actividad se desarrolla descentralizando los servicios mediante los mecanismos citados, las cuentas separadas (individuales) de la entidad responsable de suministrar los servicios y de gestionar los recursos puestos a su disposición no solamente son incompletas por no incluir todos los recursos, sino que, según el vínculo utilizado con la entidad a la que se han desplazado recursos, pueden presentar componentes que no responden a la realidad, además de no permitir evaluar la gestión de los responsables de la entidad pública.

Tampoco la información agregada supera estas deficiencias, puesto que no tiene en cuenta las relaciones y operaciones entre las entidades vinculadas.

Esta insuficiencia de la información separada solo se resuelve mediante la elaboración de información consolidada que permita superar las restricciones que hemos señalado de la información separada y agregada. Las dificultades que plantea la consolidación en el sector público no justifican que no se realice el esfuerzo de incorporar la información consolidada, tanto desde el punto de vista de la transparencia a la que el sector público debe estar comprometido, como desde el punto de vista de la gestión, ya que sin información útil que incorpore todos los recursos disponibles para el desarrollo de la actividad cualquiera que sea el vehículo utilizado, no es posible un adecuado control de su gestión.

En el ámbito de lo público se ha generalizado esta posición basada en argumentos tanto de utilidad de la información, como de rendición de cuentas y de gestión⁴.

La utilidad de la información financiera disminuye si no se incluyen todos los recursos y obligaciones que son responsabilidad de la administración pública. Desde el punto de vista del gestor, resulta obvio que las herramientas de gestión deberían utilizar instrumentos e información para la gestión de los recursos, cualquiera que sea su ubicación.

Por otra parte las dificultades tradicionalmente apuntadas relativas a la consolidación en el sector público, se

han reducido actualmente como consecuencia de la convergencia producida por la aplicación de normas equivalentes en los sectores público, privado y no lucrativo.

En las líneas que siguen a continuación describiremos las principales características de las normas de consolidación del sector público, haciendo especial hincapié en la definición del grupo de entidades público y del perímetro de consolidación, trataremos algunos aspectos relevantes de la gestión del proceso de consolidación en el sector público, para terminar comentando el impacto que la consolidación puede tener en los indicadores de gestión contenidos en las normas contables públicas. Por último, trataremos de aportar conclusiones sobre el efecto de estas novedades en el ámbito de las Administraciones Públicas del sector público estatal.

Esta problemática la abordaremos desde una perspectiva lo más práctica posible, sacrificando un enfoque más academicista en aras a contribuir a la divulgación entre los profesionales de la Contabilidad Pública de la importante novedad que supone la implantación en las entidades públicas de la formulación de las cuentas anuales consolidadas, a partir de este ejercicio 2014, así como para tratar de aportar enfoques útiles que permitan abordar esta compleja problemática por los responsables de su gestión.

2. EL CONCEPTO DE GRUPO DE ENTIDADES

Las NOFCASEP recogidas en la Orden HAP/1489/2013 se estructuran en torno a cuatro capítulos, en el primero de los cuales se establece el concepto de grupo, así como la configuración del perímetro de consolidación.

Se trata de uno de los aspectos básicos en el proceso de elaboración de las cuentas consolidadas, puesto que dicho proceso, que puede verse de forma esquemática en el cuadro 1, parte de la delimitación de las entidades a incluir en las cuentas consolidadas, es decir de establecer cuál es la entidad objeto de información.

El artículo 1 de las normas define el grupo de entidades como el "...formado por la entidad dominante y todas sus entidades dependientes..."⁵

Siendo entidad dominante aquella "... del sector público que ostenta, directa o indirectamente, en virtud de

⁴ Entre los autores que han trabajado sobre la utilidad de la información consolidada en el sector público pueden verse, por ejemplo:

- Condor, V. et al (1998)
- López, A. y Román, I. (1997)
- Pablos, J.L. y Arbesu, P. (1996)
- Vela, J.M. (1996)

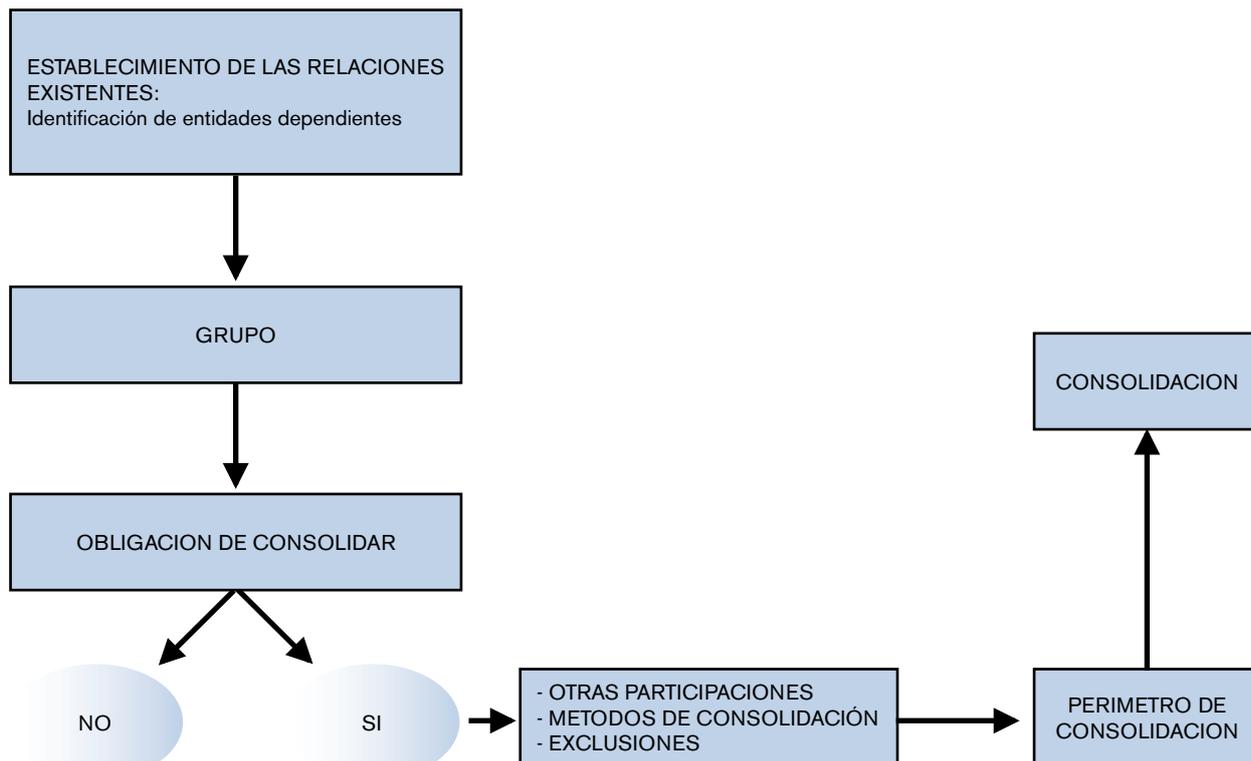
⁵ Las NOFCASEP siguen casi al pie de la letra los planteamientos contenidos en la actual Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) 6. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que esta norma ha sido revisada y de hecho ya está en proceso de sustitución. En octubre de 2013 se aprobó el *Exposure Draft "Consolidated Financial Statements"*, sometido a comentarios hasta febrero de 2014 (véase la web de la *International Federation of Accountants* (IFAC): <http://www.ifac.org>).

Además, en la agenda de trabajo del *International Public Standards Accounting Standards Board* (IPSASB) está en marcha el proceso de una nueva norma "*Public Sector Combinations*" (Véase la web de la IFAC: <http://www.ifac.org/es/public-sector/projects/public-sector-combinations>) que afectará a las normas específicas de consolidación.

disposición normativa o acuerdo formal, el control sobre otra u otras, denominadas dependientes.” (art. 2.1, NOFCACSEP), entendiéndose 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.” (art. 2.2, NOFCACSEP).

Cuadro 1. Determinación del Perímetro de consolidación



(Véase la web de la IFAC: <http://www.ifac.org/es/public-sector/projects/public-sector-combinations>) que afectará a las normas específicas de consolidación.

Establecida esta definición, las normas fijan criterios a partir de los cuales se presume la existencia de control “...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.” (art. 2.3, NOFCACSEP).

Tales condiciones son las siguientes:

“Condiciones de poder:

- a) La entidad tiene directamente o indirectamente a través de entidades controladas, la propiedad de una participación mayoritaria superior al 50% con derecho a voto en la otra entidad.
- b) La entidad tiene 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 entidad tiene, en virtud de disposición normativa o acuerdo formal, la mayoría de los derechos de

voto que sería posible emitir en una junta general de la otra entidad

- d) La entidad tiene, en virtud de disposición normativa o acuerdo formal, 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) La entidad ha designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de gobierno, que desempeñan su cargo en el momento de formularse las cuentas consolidadas y durante los dos años inmediatamente anteriores. En particular, se presumirá esta circunstancia cuando la mayoría de los miembros del órgano de gobierno de la entidad dependiente sean miembros del órgano de gobierno de alguna entidad del grupo.

Condiciones de patrimonio neto:

- a) La entidad tiene la potestad de disolver la otra entidad y obtener un nivel importante de beneficios económicos residuales o asumir obligaciones importantes.

b) La entidad tiene 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”.

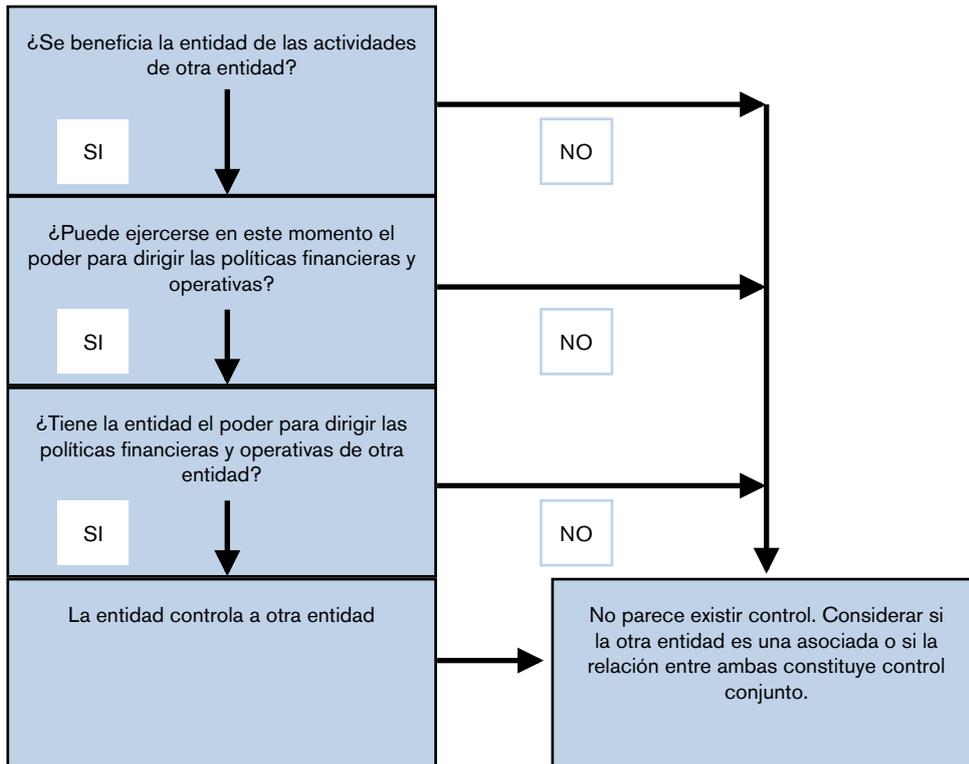
Las llamadas “condiciones de poder” y “de patrimonio neto” son consecuencia de la definición de control recogida en el artículo 2.2. que reproducíamos más arriba, en la que pueden distinguirse dos condiciones para la existencia de control: la capacidad de dirigir y la finalidad de obtener rendimientos (económicos o de servicio). Las condiciones de poder tratan de aclarar cuando

existe capacidad de dirigir, mientras que las de patrimonio neto indican si las actividades realizadas a través de la entidad dependiente pueden tener consecuencias en el patrimonio de la entidad.

Por ello basta con que exista una presunción (indicio) que permita a la entidad dominante controlar a otra entidad y basta con que se dé una de las condiciones que pueden afectar al patrimonio de la entidad dominante⁶.

El cuadro 2 (adaptado de la NICSP 6) ilustra el proceso de determinación de existencia de control a partir de los criterios expuestos.

Cuadro 2. Secuencia para la determinación del control



Desaparece el requisito “patrimonial” puesto que las aportaciones realizadas no son a título de capital y no proporcionan por sí mismas derechos de voto.

Una vez identificada la condición de entidad dominante, que por darse las condiciones de existencia de control establecidas y teniendo en cuenta que a su vez podría dicha entidad ser dependiente de otra, dicha entidad tiene la obligación de formular cuentas consolidadas, salvo que exista alguna de las causas de dispensa recogidas en las normas⁷ (NOFCACSEP, artículo 7):

Subgrupo: “Cuando una entidad dominante sometida a los principios contables públicos sea, a su vez, dependiente de otra entidad sometida a principios contables públicos. Siempre que su entidad dominante presente cuentas consolidadas”.

Materialidad: “Cuando ninguna de las entidades dependientes posea un interés significativo, individualmente y en conjunto, para la imagen fiel del grupo”.

⁶ Las NOFCACSEP (artículo 2.4) contemplan como caso particular el de los Consorcios y Fundaciones:

“En el caso de 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 descritas anteriormente”.

⁷ Véase cuadro 1.

Tamaño: “Cuando la entidad dominante sea una entidad local que cumpla las características al efecto en la normativa reguladora de la contabilidad de las entidades locales”.

Estas dispensas resultan lógicas a la vista de los objetivos perseguidos con la información consolidada.

Desde este punto de vista la información de subgrupos es irrelevante puesto que su información financiera forma parte del grupo mayor. Asimismo, cuando la incorporación de entidades dependientes a las cuentas de la dominante no sea material, es irrelevante su incorporación, mientras que desde el punto de vista del coste podría ser significativo.

Respecto a la dispensa basada en el tamaño el objetivo es evitar costes en casos en los que la entidad en su conjunto sea poco importante, si bien se ha limitado esta dispensa al caso de entidades locales, tomando como referencia un doble criterio⁸ si se trata de municipios:

- a) Población: no superar los 5.000 habitantes
- b) Presupuesto: no superar los 300.000 €

Para el resto de entidades locales el tamaño se fija en términos exclusivamente económicos. La aplicación de la dispensa por tamaño se establece para las entidades cuyo presupuesto no supere la cifra de 3.000.000 €.

3. PERÍMETRO DE CONSOLIDACIÓN

Determinada la obligación de consolidar para una entidad dominante (tal como puede verse en el cuadro 1) el siguiente paso es configurar el denominado “perímetro de consolidación”, que puede definirse como el conjunto de entidades que se incorporan a las cuentas consolidadas utilizando métodos de consolidación específicos, como consecuencia de mantener vínculos con la entidad dominante mediante los cuales ésta influye en los procesos de toma de decisión de tales entidades.

Junto con las entidades del grupo, dominante y dependientes, en los que la entidad dominante tiene el control de las entidades dependientes, aparecen las denominadas entidades asociadas y multigrupo.

Una entidad se considera asociada al grupo si éste dispone de la capacidad de influir de forma significativa en sus decisiones (NOFCACSEP, art. 5).

La influencia significativa existe cuando se dan estas dos condiciones:

- a) Que una o más entidades del grupo participen en el capital social o patrimonio de la entidad, y
- b) Tener el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y operativa de la participada, sin llegar a gestionarla conjuntamente o tener el control.

Estamos pues ante un planteamiento de fondo similar a la definición de grupo de entidades, si en el grupo lo relevante es la existencia de control, para definir a una entidad como asociada lo relevante es la existencia de “influencia significativa”.

Asimismo se establecen indicios que presumen su existencia, en este caso se supone la existencia de influencia significativa cuando una o varias entidades del grupo poseen, al menos, el 20% del patrimonio o capital de dicha entidad⁹.

El tercer tipo de entidades que forman parte del perímetro de consolidación lo constituyen las entidades multigrupo, definidas como (art. 6 NOFCACSEP): “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 a él”.

Por tanto el vínculo, en este caso, es el de “gestión conjunta” que consiste en la existencia de “Acuerdo estatutario o contractual en virtud del cual dos o más entidades convienen compartir el poder de dirigir las políticas financieras y operativas sobre una actividad económica, de tal manera que las decisiones estratégicas, tanto financieras como operativas relativas a la actividad requieran el consentimiento unánime de todos los partícipes”

Entendiéndose que existe gestión conjunta cuando se produce alguna de estas circunstancias:

- a) Que en los estatutos sociales se establezca la gestión conjunta, o
- b) Que existan pactos o acuerdos, que permitan a los socios el ejercicio del derecho de veto en la toma de decisiones de la entidad

Así pues, en resumen, el perímetro de consolidación está formado por:

- a) Entidades del Grupo: Dominante y dependientes
- b) Entidades Asociadas
- c) Entidades Multigrupo

Para terminar de configurar el perímetro de consolidación deben tenerse en cuenta dos cuestiones adicio-

⁸ Regla 1 del Capítulo 1 Principios Generales. “Ámbito de aplicación”. (Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo normal de contabilidad local)

⁹ La NICSP 7, formula indicios de sobre la existencia de influencia significativa, basados en:

- Representación en el órgano de dirección u órgano equivalente
- Participación en la definición de estrategias
- Transacciones relevantes entre el inversor y la participada
- Intercambio de personal directivo
- Suministro de información técnica esencial

nales. La primera se refiere a situaciones que conducen a excluir de la consolidación a algunas de las entidades del grupo, asociadas o multigrupo, lo que se produce cuando concurren ciertas circunstancias; la segunda no es otra que la aplicación concreta de los métodos de consolidación aplicables a los tipos de entidades del perímetro de consolidación.

3.1 Exclusiones de la consolidación

El artículo 8 de las NOFCACSEP, contempla las siguientes circunstancias que llevan a excluir de la consolidación a alguna de las entidades inicialmente calificadas como dependientes, asociadas o multigrupo:

- a) Que no tengan un interés significativo de forma individual y en el conjunto, en caso de que sean varias entidades las que puedan considerarse individualmente no significativas
- b) Cuando existan restricciones importantes y permanentes que dificulten sustancialmente el ejercicio por la entidad dominante de sus derechos sobre el patrimonio o la gestión de la entidad dependiente
- c) Cuando la información necesaria para establecer las cuentas consolidadas solo pueda obtenerse incurriendo en gastos desproporcionados o con un retraso inevitable que imposibilite la elaboración de dichas cuentas en el plazo establecido en la normativa aplicable”.

Nos parece perfectamente razonable considerar estas circunstancias como motivo de exclusión. En el caso de (a) y (c) encajan en los planteamientos del marco conceptual recogido en el PGCP y en el caso de la circunstancia (b), lo que se está identificando en definitiva es la no existencia de control, no hay dependencia de una entidad hacia otra, por lo que no existe grupo.

3.2 Métodos de consolidación aplicables

Las normas mantienen un planteamiento tradicional sobre los métodos a utilizar en la elaboración de las cuentas consolidadas, es decir el método de integración global, el método de integración proporcional y el procedimiento de puesta en equivalencia, si bien presentan algunas peculiaridades en su aplicación a las entidades consolidadas.

El método de integración global, consistente en incorporar a los estados contables de la entidad dominante todos los activos, pasivos, ingresos, gastos, cobros, pagos, así como derechos y obligaciones presupuestarias reconocidos, de las entidades dependientes, sin perjuicio de las homogeneizaciones previas y de las eliminaciones que resulten pertinentes. Este método se aplica a las entidades del grupo, lo que resulta lógico dado que el grupo es una entidad económica que desarrolla su ac-

tividad por medio de varias entidades sujetas al control de la entidad dominante.

Sin embargo, las normas plantean una posible excepción cuando indican en el artículo 10 (Aplicación de la integración global): “No obstante lo dispuesto en el número anterior, a las entidades de crédito y de seguro dependientes se les podrá aplicar el procedimiento de puesta en equivalencia o método de la participación”.

Hace tiempo que existe unanimidad doctrinal y normativa en que no es razonable, desde el punto de vista de los objetivos perseguidos por la información financiera, dejar de incluir activos y riesgos en el balance consolidado con base en la diferencia de actividad desarrollada por alguna dependiente, los efectos de esta práctica, demostrados empíricamente (Heian y Thies, 1989), son más perjudiciales que los presuntos beneficios obtenidos por la eliminación de actividades sustancialmente diferentes a las del resto del grupo. Todavía empeora más tales efectos perniciosos, el hecho de que la norma lo plantee como opción. En nuestra opinión es una de las debilidades de estas nuevas normas que debería corregirse.

Se mantiene la utilización del método de integración proporcional para las entidades multigrupo (como opción al procedimiento de puesta en equivalencia). El método consiste en incorporar a los estados contables de la entidad dominante la porción de activos, pasivos, ingresos, gastos, cobros, pagos, y demás partidas en las cuentas anuales de la entidad multigrupo correspondiente al porcentaje que de su patrimonio neto posean las entidades del grupo, todo ello sin perjuicio de las homogeneizaciones previas y de las eliminaciones que resulten pertinentes.

Por último, el procedimiento de puesta en equivalencia (o método de la participación) aplicable a las entidades asociadas, pero también como alternativa a las entidades multigrupo y, en su caso, a las entidades dependientes con actividades financieras o de seguros a las que no se aplique en método de integración global.

Este procedimiento consiste básicamente en sustituir el valor contable por el que una inversión figura en las cuentas de una entidad del grupo, por el importe correspondiente al porcentaje del patrimonio neto que le corresponda en la entidad participada.

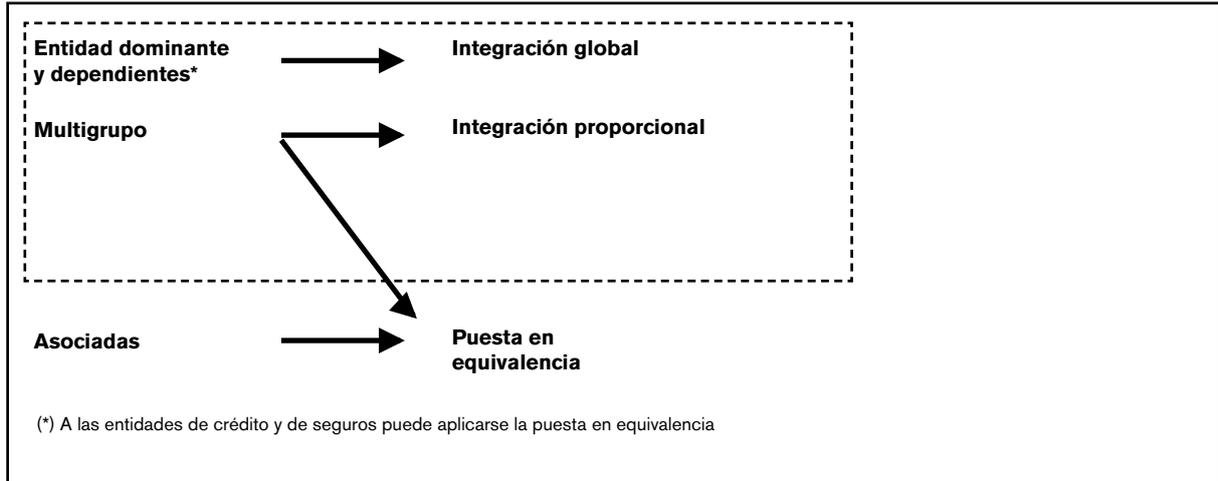
El cuadro 3 recoge de forma sintética el Perímetro de consolidación establecido por las normas de consolidación públicas.

La definición del perímetro de consolidación ultima la fase previa de elaboración de las cuentas consolidadas (tal como puede verse en el cuadro 1), puesto que nos define la unidad económica objeto de la información.

A partir de su configuración es cuando se entra propiamente en la elaboración de las cuentas consolidadas, sobre las que en el punto siguiente comentaremos, por

la extensión permitida a este trabajo, solamente algunas de las cuestiones que en mi opinión resultan más relevantes.

Cuadro 3. Perímetro de consolidación



----- **Perímetro de consolidación**

_____ **Conjunto consolidable**
(conjunto de entidades integradas global o proporcionalmente)

4. GESTIÓN DEL PROCESO DE CONSOLIDACIÓN

El proceso de consolidación abarca una serie de etapas consecuencia de que las operaciones económicas del grupo y del perímetro de consolidación las registran las entidades a título individual, por lo que para la obtención de las cuentas consolidadas deben realizarse ajustes sobre los valores recogidos en los estados financieros de las entidades encaminados a que la información consolidada represente la imagen fiel del grupo. Estos ajustes se deben básicamente a dos circunstancias, la primera derivada de la existencia de divergencias, ya sean de criterios de valoración, relativas al período temporal al que se refieren la información o a otras, que hace necesario corregir la información individual de las entidades para que la información del grupo responda a criterios homogéneos. Este tipo de ajustes se conocen como ajustes de homogeneización y forman parte de la fase conocida como de “homogeneización”.

La segunda circunstancia que exige la realización de ajustes es consecuencia de la posible existencia de operaciones entre las entidades del perímetro de consolidación que conlleva que los estados individuales reco-

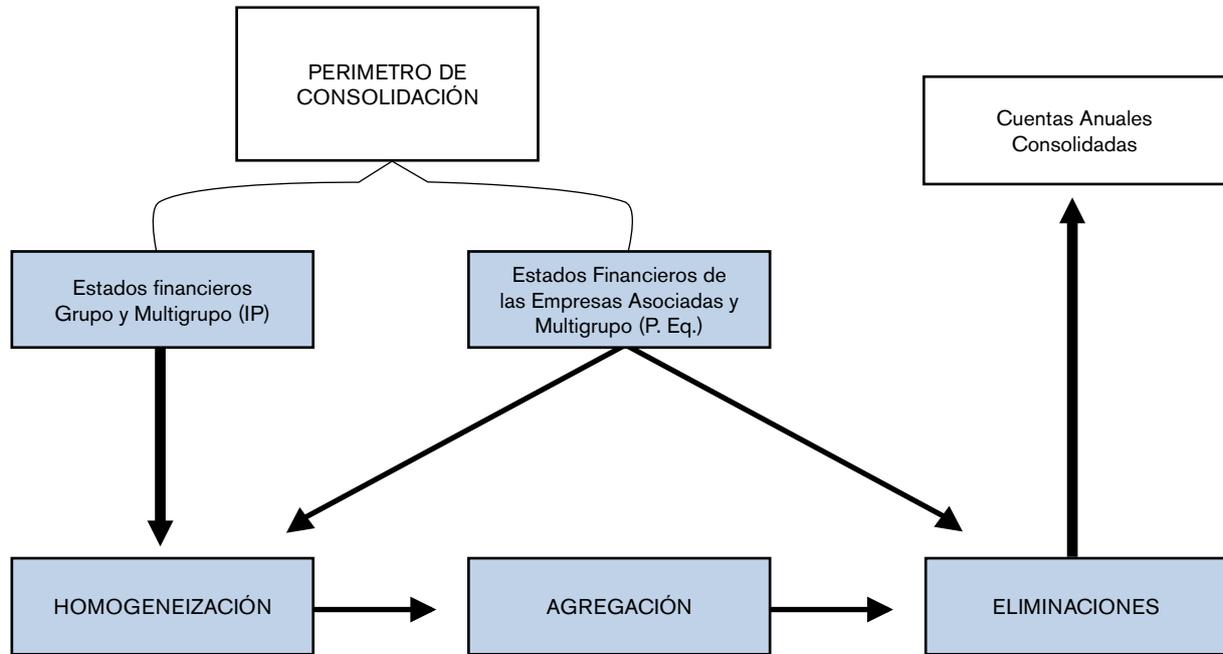
gen elementos (activos, pasivos, gastos, ingresos, etc...) que son consecuencia de movimientos internos y no de operaciones con terceros. No olvidemos que las cuentas consolidadas representan la imagen fiel del grupo como unidad económica, es decir que deben mostrar la situación económica financiera y los resultados del grupo frente a terceros, lo que exige eliminar cualquier situación recogida en los estados individuales que no sea consecuencia de transacciones con terceros. A esta fase en consolidación se denomina de “eliminaciones”.

Por último, en el caso de los métodos de consolidación que implican agregación de partidas (integración global y proporcional) aparece la denominada fase de “agregación” que consiste simplemente en la agregación partida a partida de los diferentes elementos incluidos en los estados financieros. El cuadro 4 sintetiza las fases descritas.

Como puede observarse en dicho cuadro, los ajustes por eliminaciones y homogeneización¹⁰, son comunes a todos los métodos y procedimientos de consolidación, mientras que la agregación, lógicamente, es exclusiva de los métodos que implican agregación de saldos.

¹⁰ En el caso del procedimiento de puesta en equivalencia los ajustes a realizar son los que se derivan de operaciones o criterios de valoración, etc. que afectan al valor del patrimonio de la entidad objeto de puesta en equivalencia.

Cuadro 4. Fases del proceso de consolidación



El análisis de los diferentes ajustes sobrepasa en mucho la extensión de este trabajo, por lo que no pretendemos abordarlos. Sin embargo, nos ocuparemos a continuación de una cuestión poco tratada en los trabajos publicados y que sin embargo constituye, en mi opinión, la cuestión fundamental del proceso de consolidación, especialmente desde el punto de vista de la gestión, me refiero a la organización del propio proceso de consolidación. La complejidad de las técnicas de consolidación que exigen un alto y sofisticado nivel de información para su aplicación, hace inviable la correcta aplicación de tales técnicas si previamente no se ha organizado correctamente el proceso de consolidación.

4.1. Organización contable del Grupo

El cumplimiento de los aspectos técnicos establecidos por las normas de consolidación no es posible sin la implantación previa de un modelo contable del grupo que sea aplicado por las entidades que lo configuran. Es cierto que la existencia de modelos contables de implantación generalizada, como son los planes contables del sector público o del privado, son un punto de partida importante pero insuficiente. La coordinación de la contabilidad de las entidades del perímetro de consolidación necesita complementar los criterios recogidos en los planes de cuentas, para que puedan aplicarse las exigentes normas técnicas de la consolidación.

Por otra parte el control de las operaciones internas y otros aspectos, como por ejemplo el cumplimiento de los plazos legales, exigen una coordinación complementaria a la obtenida por la utilización de los planes de cuentas obligatorios.

En definitiva la implantación de los procesos necesarios para la obtención de las cuentas consolidadas pasa por el establecimiento de lo que podemos denominar “Manual de consolidación” del grupo¹¹ que debe contar al menos con los siguientes puntos:

- a) Plan contable del Grupo
- b) Transacciones internas
- c) Normas de cierre de ejercicio

El plan contable del grupo, a su vez, debe incorporar:

- i) Criterios de reconocimiento y valoración
- ii) Criterios de clasificación y codificación
- iii) Criterios de presentación de estados contables

Los criterios de reconocimiento y valoración deben encaminarse a cerrar las opciones abiertas en los planes de cuentas, tanto del sector público como del privado. Por ejemplo en el PGCP, la norma 2.6 relativa a la valoración posterior del inmovilizado material establece como criterio general el modelo de coste, pero permite la utilización del modelo de revalorización.

En los manuales de consolidación solemos encontrarnos con frecuencia con dos opciones de homogenei-

¹¹ Véase por ejemplo *Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables* (1992).

zación de la información, según el grupo mantenga un modelo de gestión descentralizado o centralizado. En el primero, la homogeneización de las políticas contables se lleva a cabo por los servicios de consolidación del grupo, dejando libertad en la gestión contable a las entidades; mientras que el segundo la homogeneización se efectúa a priori en la propia elaboración de la información individual, de manera que la actuación en el proceso de consolidación se minimiza.

Aun *0* que la realidad es variada y compleja, por lo que lo más frecuente es encontrarnos con modelos mixtos porque siempre hay circunstancias que impiden una homogeneización a priori exhaustiva (primera consolidación, incorporación de nuevas entidades al perímetro de consolidación, etc.), la opción pura de un modelo descentralizado es inviable en la práctica. Aplicar las exigencias normativas en las diferentes fases del proceso de consolidación es, salvo casos excepcionales, inabordable por las dificultades de obtención de la información necesaria para ser aplicadas.

En relación a los criterios de clasificación y codificación, principalmente deberán resolverse con un diseño adecuado de los sistemas y aplicaciones informáticos a utilizar. Los desarrollos de cuentas, códigos, etc. deben permitir una correcta agregación de los saldos representativos de los elementos de la misma naturaleza.

Por último, los modelos de presentación de los estados financieros deben responder igualmente a los mismos criterios con el objeto de que puedan ser objeto de agregación.

Una cuestión particularmente importante en los grupos de entidades públicas es que con frecuencia forman parte del mismo entidades pertenecientes al sector privado, empresas públicas y otras entidades sujetas a la legislación mercantil, lo que provoca posibles divergencias en todos los aspectos que acabamos de comentar, por lo que deberá prestarse un atención especial a esta cuestión.

Con respecto al epígrafe sobre transacciones internas del manual de consolidación, deben establecerse mecanismos para identificar en el conjunto de operaciones realizadas por cada entidad, cuáles de ellas son con entidades pertenecientes al perímetro de consolidación, también deben incorporarse mecanismos de conciliación periódica entre las entidades que llevan a cabo tales operaciones, así como arbitrar mecanismos para el seguimiento y el control de tales operaciones internas. La inexistencia de estos controles imposibilita la aplicación de los criterios establecidos por las normas de consolidación para la realización de eliminaciones por operaciones internas.

Por último, el tercer epígrafe del manual de consolidación persigue el establecimiento de normas de cierre de ejercicio en las entidades del perímetro de consolidación. Dado que las cuentas consolidadas se elaboran a partir de la información individual, deberán plantearse normas precisas para anticipar los cierres de las entidades, de manera que puedan cumplirse los plazos legales relativos a las cuentas consolidadas.

Adicionalmente podemos encontrarnos con entidades, pertenecientes al sector privado, cuya fecha de cierre no coincide con la fecha de cierre de las cuentas consolidadas, lo que exigirá, según los requisitos establecidos en el artículo 14.1 de las NOFCACSEP, establecer criterios de elaboración de estados intermedios para su consolidación con el resto de entidades.

Solo un desarrollo adecuado de un manual de consolidación con los contenidos descritos permitirá superar los puntos conflictivos del proceso, como son, entre otros, la obtención de la información necesaria en tiempo y forma, el cumplimiento de fechas y plazos y la eliminación de divergencias de criterios contables en las diferentes entidades.

Una dificultad especial aparece con las entidades asociadas puesto que en ellas no se tiene capacidad de decisión. Sin embargo, las normas son igual de exigentes en su aplicación, por lo que la intervención de la capacidad de influir debe extenderse igualmente a este aspecto relativo a la elaboración de información.

La implantación del manual de consolidación del grupo debe ir acompañada, para obtener éxito en el objetivo de obtener las cuentas consolidadas que reflejen la imagen fiel del grupo, de una serie de elementos básicos, sin los cuales no se conseguirá este objetivo. Estos son:

- a) Análisis previo en profundidad que permita conocer la problemática y peculiaridades de la entidad a consolidar.
- b) Formación técnica adecuada del personal implicado. La consolidación tiene un componente técnico muy importante que exige disponer de personal cualificado.
- c) Sistema informático. Se trata de una cuestión vital, si bien su complejidad deberá adecuarse a la complejidad de la entidad a consolidar. En cualquier caso sería deseable que las administraciones públicas que deban implantar la consolidación, dispusieran de modelos estándares adaptables a cada realidad.
- d) Implantación programada del manual de consolidación. Ya hemos comentado la importancia de contar con un manual de consolidación y de sus aspectos básicos. Además para que sea de utilidad

deberá implantarse cumpliendo un calendario que permita aplicar las exigencias normativas.

Todo ello considerando que estamos ante unidades económicas, en la que conviven diferentes organizaciones, con culturas propias cuyos gestores tienen como ámbito de responsabilidad su propia entidad. Coordinar estas organizaciones es uno de los principales retos del proceso, lo que solo es posible si la alta dirección del grupo, en el caso del sector público podemos decir que serían los responsables políticos de la entidad a través de los servicios de gestión correspondientes, se implica de modo activo planteando el proceso como un objetivo de gestión.

5. CUENTAS CONSOLIDADAS E INFORMACIÓN DE GESTIÓN

El PGCP de 2010 ha introducido modificaciones importantes con respecto a su anterior versión. Uno de los cambios, en mi opinión, más significativos es el incremento de información en la memoria y, en particular, la incorporación por primera vez de indicadores presupuestarios, financieros y de gestión con el objetivo de mejorar la información contable del sector público¹².

En este sentido las notas de la memoria 24 “Indicadores financieros, patrimoniales y presupuestarios” y 26 “Indicadores de gestión”¹³, introducen una serie de ratios que “... constituyen una primera iniciativa para la obtención de información que mejore la adopción de decisiones en el marco de la gestión eficiente de los recursos públicos” (PGCP’2010, introducción).

Sin embargo, las normas de consolidación del sector público reducen de forma importante esta información limitándola a una serie de indicadores financieros y patrimoniales, desapareciendo los indicadores presupuestarios y de gestión.

En el preámbulo de la Orden HAP/1489/2013 que aprueba dichas normas, se dice que la memoria tiene un contenido diferente al previsto en el PGCP, debido a que las entidades del sector público seguirán rindiendo al Tribunal de Cuentas y al Órgano de Control Externo (OCEX) de la correspondiente Comunidad Autónoma, sus cuentas anuales individuales con independencia de la remisión de las cuentas anuales consolidadas que informarán sobre la gestión realizada por cada sector público en su conjunto. Este planteamiento se ha traducido, en relación al tema que comentamos, en la desaparición de la información consolidada de los ratios de naturaleza presupuestaria, de gestión y del coste de

actividades, recogidos en la memoria del PGCP para las entidades públicas consideradas individualmente.

Los objetivos perseguidos por las Cuentas Anuales, sean de una empresa o de una entidad pública, se centran en proporcionar información útil a los usuarios externos, pero también a los internos, no siendo ajenos los gestores a la información proporcionada por la información financiera externa. Este enfoque recogido en el PGCP’10 para las cuentas individuales, parece resultar ajeno cuando se trata de información consolidada, lo cual no se sostiene ni desde el punto de vista doctrinal, ni desde el punto de vista de la praxis. La información consolidada, cuando la unidad económica engloba varias entidades, es la forma de proporcionar información útil para terceros y para gestores, puesto que la capacidad y la responsabilidad de éstos se proyecta más allá del ámbito concreto de la entidad que está a la cabeza del grupo, pertenezca al sector privado o al público.

Un motivo que se argumenta en los trabajos que se han ocupado de la utilidad de la consolidación en el sector público es precisamente la dificultad de llevar a cabo un control interno de la actuación pública sin una visión del conjunto. Como indican López y de Pablos (1988; p. 277) “Los objetivos a perseguir con la consolidación no pueden ser otros que mejorar el proceso de toma de decisiones (políticas y de gestión) y potenciar la correspondiente rendición de cuentas”. Santos (1999, p. 48) lo dice con mucha precisión cuando destaca como uno de los motivos que hacen necesaria la consolidación pública: “La dificultad de llevar a cabo una gestión integrada de la actuación pública, puesto que los gestores, si no se procede a consolidar, carecen de una visión de conjunto, tanto a la hora de la presupuestación como a la hora de llevar a cabo la ejecución”.

Como indican Fuentes y Gómez (2002) “La información anterior -consolidada- resulta de inestimable ayuda para planificar la actuación global de la administración. De esta manera se puede lograr que la prestación de servicios públicos se realice a través del procedimiento que resulta más eficaz y eficiente posible”.

Los indicadores de gestión recogidos en el PGCP y no incorporados a la Memoria consolidada son los siguientes¹⁴:

- 1) Indicadores de eficacia, que miden el grado en que han sido conseguidos los objetivos previstos:
 - a) Número de actuaciones realizadas/Número de actuaciones previstas

¹² Sin olvidar la información relativa al “coste de actividades” recogida en la nota 25.

¹³ Indicadores basados en el documento “Indicadores de gestión en el ámbito del sector público” (Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), 2007).

¹⁴ Los indicadores de gestión podrían ser otros. Sin embargo, a título de ejemplo, nos ha parecido la mejor referencia los propuestos en el PGCP.

- b) Plazo medio de espera para recibir un determinado servicio público
 - c) Porcentaje de población cubierta por un determinado servicio público
 - d) Número de actuaciones realizadas/Número de actuaciones previstas (del año y de serie de años)
- 2) Indicadores de eficiencia, que miden la relación existente entre los servicios prestados y los recursos utilizados:
- a) Coste de la actividad¹⁵/Número de usuarios
 - b) Coste real de la actividad/Coste previsto de la actividad
 - c) Coste de la actividad/Número de unidades equivalentes producidas¹⁶
- 3) Indicador de economía, que refleja si los recursos han sido adquiridos al menor coste posible:
- Precio o coste de adquisición factor de producción X/Precio medio del factor X en el mercado
- 4) Indicador de medios de producción, centrado en el factor humano:
- Coste de personal/ Número de personas equivalentes¹⁷

Es cierto que en un grupo de entidades público, también en los grupos de entidades privados, las actividades pueden no ser consolidables, en el sentido de que cada actividad se identifica con entidades concretas del grupo, es decir: no se pueden agregar. Sin embargo, nada impide que se proporcione esta información por actividades, como parte de la memoria consolidada.

En el documento de la IGAE sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas (IGAE, 2004, p. 209), se hace referencia a la repercusión en el ámbito de la contabilidad analítica de las relaciones financieras que aconsejarían una presentación determinada de la información, aunque finalmente deja para más adelante un pronunciamiento concreto sobre el tema: “La ya comentada realización en estos momentos de un documento contable que incide fundamentalmente en aspectos de consolidación desde el punto de vista de la contabilidad externa aconseja no pronunciarnos ahora sobre este particular a la espera del resultado de dicho trabajo”.

¹⁵ El PGCP aclara que para la determinación del coste, en los diferentes indicadores, se tendrá en cuenta lo establecido en el documento “Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas” (IGAE, 2004).

¹⁶ Unidad equivalente de producción: Parámetro que hace homogénea la producción de un determinado período mediante la adición de las unidades totalmente terminadas en el mismo y las incompletas expresadas en términos de unidades terminadas en función de su grado de avance. (PGCP; nota 26 Memoria).

¹⁷ Persona equivalente: Parámetro que hace homogénea la relación persona/tiempo atendiendo las situaciones individuales (baja, absentismo, lactancia, reducción de jornada, etc.). Esa relación hace que se considere como base de proporción (una persona equivalente) la prestación de la jornada que en cada caso se considere como normal o habitual (PGCP; nota 26 Memoria).

Pues bien, ya están aprobadas las normas de consolidación del sector público y se van a aplicar por primera vez en este ejercicio 2014.

Sí que se han incluido, como se indicaba al inicio de este epígrafe, una serie de indicadores de naturaleza económico-patrimonial, siguiendo las pautas contenidas en la nota 24 de la Memoria del PGCP¹⁰.

6. CONCLUSIONES

La aprobación de las normas de consolidación del sector público, de aplicación en el sector público estatal en este mismo ejercicio 2014 aunque postpuestas hasta 2017 para las entidades locales, es un nuevo e importante paso en la modernización de la Contabilidad Pública, en la senda de normalización y aproximación a los planteamientos de la información financiera de las entidades del sector privado.

La información consolidada es imprescindible para la consecución de los objetivos perseguidos por la contabilidad financiera cuando, como es habitual en el sector público, se descentralizan y externalizan servicios utilizando fórmulas de participación y control en entidades diferentes de la entidad pública responsable de la prestación de los servicios. En estos casos la información individual de la entidad es insuficiente tanto para mostrar la realidad económica financiera de la entidad como para valorar correctamente la gestión realizada por los responsables de la prestación de los servicios, por lo que mediante la introducción de la información consolidada se produce una importante contribución a la transparencia de la información contable pública.

Transparencia es la que aún puede profundizarse si se trasladan al ámbito de las cuentas consolidadas indicadores de gestión en línea con los recogidos en la Memoria del PGCP¹⁰. En nuestra opinión, las razones argumentadas en la introducción a la Orden HAP/1489/2013 mediante la que se aprueban las normas de consolidación del sector público, no son suficientes para excluir esta información de la memoria consolidada.

En relación con la configuración del perímetro de consolidación, nos parece adecuada la conceptualización del grupo de entidades públicas, basado en la existencia de control. A pesar de las dificultades que en la práctica

puedan encontrarse, el objetivo de que en la información financiera de la entidad dominante deben recogerse todos los recursos y riesgos responsabilidad de sus gestores, debe primar sobre las dificultades prácticas, que pueda haber en algunos casos, para su aplicación.

Solamente encontramos una debilidad importante en el proceso de determinación del perímetro de consolidación planteado por las normas de consolidación públicas: la opción que permite aplicar el procedimiento de puesta en equivalencia a entidades de crédito y de seguros dependientes. No creemos razonable excluir del balance recursos y riesgos con el argumento de la realización de actividades diferentes. Se ha demostrado empíricamente que los inconvenientes de esta práctica superan a las supuestas ventajas derivadas de no combinar en el balance consolidado recursos adscritos a actividades sustancialmente diferentes.

Junto con estas consideraciones relativas a algunas de las principales características de las nuevas normas de consolidación del sector público, queremos hacer una

última reflexión sobre la implantación de la consolidación en el sector público.

No es posible la aplicación de los criterios contenidos en las normas de consolidación, sin la implantación de un modelo contable del grupo que permita aplicar los procedimientos necesarios para la consecución de las cuentas anuales consolidadas, lo que podemos llamar el “manual de consolidación del grupo”, que posibilite la aplicación de las normas relativas a ajustes, eliminaciones, agregación, etc. propias de la elaboración de las cuentas consolidadas.

Proceso, que deberá ir acompañado por el compromiso de los responsables de la dirección de entidad dominante. La unidad económica que constituye el grupo, convive desde el punto de vista organizativo, con una serie de entidades en la que sus gestores tiene su propio ámbito de responsabilidad, si la dirección del grupo no asume como objetivo de gestión la coordinación de las diferentes organizaciones, probablemente el proceso de implantación de la consolidación no tendrá éxito.

BIBLIOGRAFÍA

- AECA** (1997). “Indicadores de gestión en las Administraciones Públicas. Serie de Principios de Contabilidad de Gestión” nº 16, Madrid.
- Aibar, C.** (2003). “Los indicadores de gestión en las Administraciones Públicas”. *Partida Doble*, nº 17: 14-23
- Brusca, I.** (2010). “Treinta años de investigación en Contabilidad y Gestión pública en España”. *Revista de Contabilidad*. Volumen 13, nº 2: 175-210.
- Brusca, I. y Condor, V.** (1999). “Hacia la evaluación de la gestión en las Administraciones Públicas”. *Auditoría Pública*, 18: 67-76
- Condor, V.** (2011). “Principales novedades de las NOFCAC”. *Partida Doble*, nº 229: 11-24.
- Condor, V. et al** (1998). “Consolidación de estados contables en la Administración Local”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, abril-junio: 395-426.
- Conseil Superieur de l'Ordre des Experts-Comptables** (1992). “*La consolidation des comptes. Méthodologie d'approche a l'usage des collectivités locales*”. Ed. Malesherbes, Paris.
- Fuentes, S. y Gómez, E.** (2002). “La consolidación de cuentas en el sector público”. Sindicatura de Cuentas. Valencia
- Heian, J.B. y Thies, J.B.** (1989). *Consolidation of financial subsidiaries: 230 billions dolars in off-balance-sheet Fnacing comes hom ti roost. Accounting Horizons*, nº 1, mars: 1-9
- IFAC** (2013). *Exposure Draft “Consolidated Financial Statements”*. [Http://www.ifac.org](http://www.ifac.org)
- IPSASB** (2000). “Inversiones en asociadas”. NICSP 7.
- IPSASB** (2006). “Estados financieros consolidados y separados”. NICSP 6.
- IPSASB** (2014). “*Public Sector Combinations*”. [Http://www.ifac.org/es/public-sector/projects/public-sector-combinations](http://www.ifac.org/es/public-sector/projects/public-sector-combinations)
- IGAE** (2004). “Principios generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas”. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid

IGAE (2007). "Indicadores de gestión en el ámbito del sector público. Ministerio de Economía y Hacienda". Madrid

López, A. y de Pablos, J.L. (1998). "Los estados financieros en las entidades públicas". Ponencia en la *Jornada de Trabajo sobre Consolidación contable de ASEPUC*.

López, A.M. y Román, I. (1997). "La consolidación de los estados contables de las entidades locales: Estudio del perímetro de consolidación y de las particularidades de la fase de homogeneización". Cuadernos Aragoneses de Economía, 1 (7): 29-49.

Montesinos, V. (1993). "Análisis de la información contable pública". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, nº 76: 683-722.

Montesinos, V. (2010). "En torno a la situación actual de la Contabilidad Pública y sus perspectivas de evolución". Cuadernos Aragoneses de Economía, volumen 13 nº 2: 273-298.

Pablos, J.L y Arbesu, P. (1996). "La consolidación de cuentas: ¿Instrumento útil para mejorar la gestión y ofrecer una imagen fiel de la actuación pública local?" Ensayos sobre Contabilidad y Economía, tomo I. ICAC, Madrid

Santos, J. (1999). "Justificación de la consolidación y delimitación del perímetro de grupo". *Auditoria Pública*, 18: 39-48

Vela, J.M. (1996). "La consolidación de la información económico-financiera en el sector público". *Presupuesto y Gasto público*, 20: 97-109

LEGISLACIÓN:

Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública (BOE de 28 de abril de 2010)

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 (BOE de 3 de agosto de 2013)

Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo normal de contabilidad local (BOE de 3 de octubre de 2013).