

# Nota bibliográfica sobre la obra *La consolidación de cuentas en el sector público*, de Santiago Fuentes Escribano y Elisa María Gómez Méndez

---

**Susana Casado Robledo**

Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado

## 1. INTRODUCCIÓN

En la última reunión del Consejo Editorial de esta REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO se propusieron algunos de los trabajos que podrían publicarse en futuros números de la misma. Una de las secciones que habitualmente configura el índice de la REVISTA, está dedicada a informar sobre publicaciones que se consideran de interés para sus destinatarios. De reciente publicación ha sido un trabajo titulado *La consolidación de cuentas en el sector público*, firmado por dos funcionarios del Cuerpo Superior de Auditores del Tribunal de Cuentas, Santiago Fuentes Escribano y Elisa María Gómez Méndez, que ha merecido, por unanimidad de los miembros del Jurado, el IV Premio de Investigación «Mestre Racional», convocado por la Sindicatura de Comptes de la Generalitat Valenciana.

Una de las razones esgrimidas por el Jurado para la concesión del Premio fue que en el trabajo se analiza una problemática muy actual, y ésta ha sido también la razón de que se decidiera que en la REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO el trabajo debía merecer un comentario más amplio que el que puede contenerse en una reseña, decidiéndose que el mismo formara parte de esta sección de Comunicaciones y Notas.

Como se recoge en la Introducción, los autores justificaron el trabajo en que la actual regulación de la Cuenta General del Estado no supone una consolidación completa del sector público estatal, propo-

niendo en su estudio cómo podría abordarse en un futuro dicha consolidación. Para ello identifican en primer lugar las razones y circunstancias que, a su juicio, aconsejan la aplicación de la técnica de consolidación en el sector público estatal, para posteriormente realizar un estudio de la delimitación de las entidades que, proponen, deberían conformar el perímetro de la consolidación y, por último, analizar el procedimiento que debería aplicarse y los modelos de estados que conformarían las Cuentas Anuales Consolidadas.

A continuación, y con la misma estructura que la propuesta por los autores, comentaré cada una de las cuestiones que aborda el trabajo, teniendo en cuenta que su lectura, en cada punto, me ha invitado y me ha obligado a reflexionar sobre la normativa que actualmente regula la Cuenta General del Estado y las dificultades que, en este momento, plantea su elaboración, concebida como una simple agregación de Cuentas en tres documentos diferentes, y las que en un futuro se van a plantear cuando se aborde la consolidación de las Cuentas de las entidades que la integran.

## **2. RAZONES QUE JUSTIFICAN LA CONSOLIDACIÓN DE LAS CUENTAS EN EL SECTOR PÚBLICO**

Son muy diversas las razones que a modo de conclusión se relacionan como justificantes de la necesidad de consolidar Cuentas en el sector público; de todas ellas, desde mi punto de vista, resultan especialmente interesantes las relacionadas con la calidad de la información que se presenta.

Destaca el trabajo que existen carencias informativas derivadas de la fragmentación de la actuación del sector público, justificada en la mayor eficacia y eficiencia que se logra en la gestión de ciertos servicios cuando se realizan a través de entidades que tienen autonomía de actuación y que, en algunos casos, no están sujetas a las rígidas normas administrativas, sino a una normativa privada que les permite una mayor facilidad de acción. Esto ha provocado en los últimos tiempos una enorme proliferación de entidades públicas con personalidad jurídica propia, que ha complicado enormemente la estructura del sector público en cada uno de sus niveles territoriales (estatal, autonómico y local).

Desde la perspectiva de la información que se suministra por las entidades que conforman el sector público estatal hay que tener en cuenta que cada una de ellas, con personalidad jurídica propia, debe presentar sus Cuentas de forma individualizada, sin que, por el mo-

mento, se elabore una información que contenga de forma única la totalidad de activos, pasivos, gastos e ingresos de todas las entidades que prestan servicios públicos.

Centrándose en el caso del Estado, los autores destacan que la descentralización de los servicios para ser prestados por entidades independientes provoca la **falta de representatividad** de la Cuenta de la Administración General del Estado, perdiéndose uno de los requisitos cualitativos fundamentales de toda información contable: **la relevancia**, lo que de alguna manera justifica la necesidad de consolidar las Cuentas de las entidades del sector público estatal.

Volviendo a tomar como referencia el sector público con carácter general, afirman que cualquier cambio en la forma de prestación de servicios afecta a la comparación de Cuentas entre distintas Administraciones, así como a la comparación interanual de Cuentas de una misma Administración, concluyendo que la formación de Cuentas consolidadas paliaría esta **falta de homogeneidad**.

En mi opinión, por sí solas las razones ya indicadas anteriormente, justificarían la necesidad de consolidar las Cuentas de las entidades del sector público estatal, constituyendo ésta una constante preocupación en nuestro país desde hace varios años entre los diversos estamentos relacionados con la contabilidad pública o interesados en la misma. No obstante, dejando a un lado la cuestión de la calidad de la información que se suministra, los autores, apoyados en diversos documentos internacionales, manifiestan las ventajas que para la dirección y el control de la gestión de las entidades que realizan actividades de forma descentralizada tendría la presentación de Cuentas consolidadas, facilitando una **gestión global** de aspectos como la tesorería o el endeudamiento.

En este punto quiero destacar que, para que la consolidación de Cuentas sirviera para facilitar el control y la gestión, sería necesario que dicha información fuera oportuna. Como más adelante se pondrá de manifiesto, el momento de obtener unas posibles Cuentas consolidadas se encuentra muy alejado del momento de la toma de decisiones que requiere la gestión, por lo que, probablemente, las razones que se incluyen a continuación en el estudio no justifiquen de forma tan absoluta la necesidad de consolidar en el sector público.

Considerando que, como he indicado anteriormente, es la necesidad de tener una información representativa, relevante y homogénea de la situación y de la actividad desarrollada por el sector público estatal la que determina la oportunidad de consolidar las Cuentas de las entidades que lo conforman, se plantea cuál debería ser el contexto

en que se desarrolle dicha consolidación. Actualmente, de acuerdo con la normativa en vigor, es la Cuenta General del Estado que debe elaborarse anualmente la que pretende recoger la consolidación. La regulación actual de la Cuenta General del Estado es consecuencia del objetivo planteado ya hace algunos años de que la misma recogiera información sobre la totalidad de las entidades integrantes del sector público estatal, lo que enlaza con la siguiente cuestión planteada en el trabajo por los autores, relativa al «perímetro de la consolidación».

### **3. DELIMITACIÓN DEL PERÍMETRO DE LA CONSOLIDACIÓN**

Comienza este apartado haciendo referencia al concepto de «entidad contable» definido por la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) a través de los documentos de principios contables públicos y el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), aprobado por Orden Ministerial de 6 de mayo de 1994, concluyendo, como no podía ser de otra manera, que el concepto de entidad contable es más amplio. Al respecto hay que indicar que, tanto en los documentos de principios contables públicos como en el PGCP, lo que se define, o lo que se pretendía definir, es el concepto de «entidad contable pública», es decir, de toda entidad contable que debe aplicar el Plan General de Contabilidad Pública, y no el concepto de «entidad contable», con carácter general.

Sin embargo, el perímetro de la consolidación cuyo estudio nos ocupa deberá estar formado no sólo por entidades contables públicas, sino por todas aquellas entidades que conforman el sector público estatal, con independencia de la forma en que deban presentar sus Cuentas (en términos de contabilidad pública, es decir, mediante la aplicación del PGCP, o en términos de contabilidad privada, es decir, mediante la aplicación del Plan General de Contabilidad aprobado mediante Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, o de alguna de sus adaptaciones).

El trabajo aborda a continuación el estudio de los criterios que deben utilizarse para determinar cuándo una entidad contable forma, o no, parte del «perímetro consolidable» del sector público estatal. Después de analizar los pronunciamientos de diversas organizaciones [American Accounting Association (AAA), Internacional Federation of Accountants (IFAC), Governmental Accounting Standards Board (GASB) y Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA)] concluye que lo determinante en el ámbito público a la hora de decidir

si un organismo debe considerarse, o no, incluido en el perímetro consolidable, basándose en los criterios de «responsabilidad» y de «control», es la capacidad del gobierno principal para fijar las políticas financieras, administrativas y operativas del organismo, capacidad que, según se indica, *«existe fundamentalmente cuando se dan alguna de las circunstancias siguientes:*

*a) El gobierno principal tiene un poder ejecutivo conferido por disposiciones normativas,*

*b) El gobierno principal puede nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de dirección,*

*c) El gobierno principal posee la mayoría de los derechos de voto del organismo,*

*d) El gobierno principal es titular de los recursos de la organización, debe responder de sus deudas o financiar sus déficit,*

*e) El gobierno principal aprueba los presupuestos del organismo.»*

Los autores aplican los criterios anteriores al sector público estatal español partiendo de la identificación de los diferentes tipos de entidades que existen de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado (LOFAGE), concluyendo que deben incluirse en el perímetro consolidable:

- La Administración General del Estado.
- Los organismos autónomos del Estado.
- Otros organismos públicos estatales con normativa específica.
- Las Entidades Gestoras y la Tesorería General de la Seguridad Social.
  - Las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social.
  - Las entidades públicas empresariales.
  - Los consorcios, cuando la participación directa o indirecta de la Administración General del Estado sea mayoritaria.
  - Las Sociedades mercantiles estatales y otras sociedades dependientes.
    - Las fundaciones estatales.
    - Las fundaciones públicas sanitarias.

Apuntan que, con carácter general, debe aplicarse el método de integración global, si bien podrá exceptuarse de la aplicación de este método a los organismos o entidades en los que concluyan determinadas circunstancias previstas en el artículo 11.2 del Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas (la entidad dependiente presente un interés poco significativo, la obtención de información para consolidar Cuentas suponga unos gastos desproporcionados o provoque un retraso que imposibilite la elaboración de las cuentas en los plazos legalmente establecidos, etc.).

La configuración actual de la Cuenta General del Estado se encuentra regulada en los artículos 132 y siguientes del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, aprobado por Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre (TRLGP), modificados esencialmente por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social. Las modificaciones introducidas por esta Ley ampliaron considerablemente el ámbito subjetivo de la Cuenta General del Estado, habiendo sido la Cuenta relativa al ejercicio 1999 la primera que se presentó con la nueva estructura. Hasta ese momento el artículo 132 del TRLGP señalaba, en su anterior redacción, que la Cuenta General del Estado se formaba con los siguientes documentos:

- a) Cuenta de la Administración General del Estado.
- b) Cuentas de los organismos autónomos administrativos.
- c) Cuentas de los organismos autónomos comerciales, industriales, financieros y análogos.

El mismo artículo disponía que el Tribunal de Cuentas uniría a la Cuenta General del Estado las Cuentas de la Seguridad Social, las de las sociedades estatales y demás entes que conforman el sector público estatal.

De lo anterior se deduce una nota fundamental: la Cuenta General del Estado estaba constituida por las Cuentas de la Administración General del Estado y de los organismos autónomos, exclusivamente; las Cuentas de los restantes integrantes del sector público estatal no formaban parte de la Cuenta General del Estado, sino que la acompañaban<sup>1</sup>. Con las Cuentas de los organismos autónomos la IGAE ela-

---

<sup>1</sup> JUAN ÁNGEL AMUNÁTEGUI: «La Cuenta General del Estado: Presentación, calidad y futuro». X Jornadas de Control Interno en el Sector Público: Eficacia y Legalidad en la Gestión Pública. Intervención General de la Administración del Estado, 1993.

boraba unos «estados agregados» (diferentes para los administrativos y para los comerciales, industriales, financieros y análogos) que intentaban ofrecer una visión general de la gestión realizada durante un ejercicio por el conjunto de los mismos.

Es decir, a pesar de la denominación, no existía una auténtica Cuenta General del Estado que ofreciese una visión global de la situación económica, financiera y patrimonial y de la gestión realizada en un ejercicio por el Estado en su conjunto a través de las entidades que lo integran. No obstante, el propio artículo 132 indicado, en su apartado segundo, establecía que podrían acompañarse a la Cuenta General «*las demás cuentas y estados integrados o consolidados que reglamentariamente se determinen*», sin que tal desarrollo reglamentario llegara a producirse.

Por todo lo anterior, entre otras cuestiones, el Pleno del Tribunal de Cuentas, en su sesión del día 27 de junio de 1996, aprobó una moción sobre diversos aspectos relativos a la rendición de Cuentas en el sector público estatal y al contenido y ámbito de la Cuenta General del Estado. En el apartado III «Contenido y ámbito de la Cuenta General del Estado» se hace referencia al artículo 50 del TRLGP en el que se regulan las entidades que integran los Presupuestos Generales del Estado, poniendo de manifiesto la falta de coincidencia entre el ámbito subjetivo de la Cuenta General del Estado y el ámbito subjetivo de los Presupuestos Generales del Estado, indicando también que la Cuenta General del Estado estaba formada por un conjunto de Cuentas que no constituían una unidad.

La propia moción indica en el apartado III citado que, «*tras los grandes y recientes avances de la contabilidad pública y la remisión en plazo por la IGAE de la CGE, este Tribunal considera que debería actualizarse la regulación de la CGE en un doble sentido. Por un lado, ampliando el ámbito subjetivo de la misma para que coincida con el de los PGE. Por otro, configurando una CGE que trascienda de la mera unión e incluso agregación de las individuales que la constituyen, hasta alcanzar, en la medida que sea posible, la categoría de unas verdaderas cuentas consolidadas*». Con ello, continúa la moción, se conseguiría que la CGE fuese la expresión cifrada de la actividad económico-financiera y de la situación patrimonial de todo el sector público estatal. En la propia moción se admite que el proceso de ampliación y consolidación, por su complejidad, tendría que ser probablemente paulatino y progresivo.

Respondiendo a las propuestas y recomendaciones del Tribunal de Cuentas, se modificó la normativa que regula la Cuenta General del Estado a través de la citada Ley 50/1998, de 30 de diciembre,

estableciendo el artículo 132 del TRLGP que la Cuenta General del Estado se formará con los siguientes documentos:

– Cuenta General de las Administraciones Públicas estatales, formada mediante agregación o consolidación de las Cuentas de las entidades que apliquen para su formación los principios y normas de contabilidad recogidos en el Plan General de Contabilidad Pública y normas de desarrollo.

– Cuenta General de las empresas estatales, formada mediante la agregación o consolidación de las Cuentas de las entidades que las formen de acuerdo con los principios y normas de contabilidad recogidos en el Plan General de Contabilidad de la empresa española y disposiciones que lo desarrollen.

– Cuenta General de las fundaciones estatales, formada mediante la agregación o consolidación de las Cuentas de las entidades que las formen de acuerdo con los principios y normas de contabilidad recogidos en la adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y disposiciones que lo desarrollen.

Previamente, en el artículo 123 del propio TRLGP se regula el régimen de contabilidad aplicable a cada una de los diferentes tipos de entidades que conforman el sector público estatal<sup>2</sup>, quedando comprendidas la totalidad de las mismas, coincidiendo con el ámbito subjetivo de los Presupuestos Generales del Estado, y pudiendo concluirse que el ámbito subjetivo previsto en la actual regulación de la Cuenta General del Estado coincide con el ámbito subjetivo que constituye el perímetro consolidable propuesto por los autores en su trabajo (si bien habría que matizar que el concepto de «empresa pública» que contempla el trabajo no coincide exactamente con el previsto

---

<sup>2</sup> «Artículo 123.1. La Administración General del Estado, los organismos autónomos regulados en el Capítulo II del Título III de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, y las entidades del sistema de la Seguridad Social formarán y rendirán sus cuentas de acuerdo con los principios y normas de contabilidad recogidos en el Plan General de Contabilidad Pública y en sus normas de desarrollo.

2. Las entidades públicas empresariales reguladas en el Capítulo III del Título III de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, y las sociedades mercantiles estatales a que se refiere la Disposición adicional duodécima de la misma Ley formarán y rendirán sus cuentas de acuerdo con los principios y normas de contabilidad recogidos en el Plan General de Contabilidad vigente para la empresa española y disposiciones que lo desarrollen.

3. Las fundaciones estatales formarán y rendirán sus cuentas de acuerdo con los principios y normas de contabilidad recogidos en la adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y disposiciones que lo desarrollen.»



en el TRLGP), ascendiendo, actualmente, el número de entidades cuyas Cuentas deberían formar la General del Estado, aproximadamente, a 460:

– En la Cuenta General de las Administraciones Públicas estatales, 119 entidades (la Administración General del Estado, 72 organismos autónomos, 12 organismos públicos, 34 entidades del sistema de la Seguridad Social).

– En la Cuenta General de las empresas estatales, 287 entidades.

– En la Cuenta General de las fundaciones estatales, 53 entidades.

No obstante, como puede apreciarse, la actual estructura de la Cuenta tampoco responde a una agregación o consolidación de todo el sector público estatal, puesto que se encuentra dividida en tres partes delimitadas en función de las normas contables que son de aplicación a la entidad pública estatal a agregar o consolidar, pudiendo darse la paradoja de tener que agregar en partes diferentes de la Cuenta entidades que pertenecen a lo que podría constituir un «grupo consolidable», a pesar de lo cual no cabe la menor duda de que se trata de un primer paso que debería culminar en la elaboración de una Cuenta única.

Las enormes dificultades que plantea la consolidación determinaron que en la Ley se contemplara la posibilidad de una simple agregación, posibilidad de la que hace uso mediante una Disposición transitoria de la Orden del Ministerio de Hacienda de 12 de diciembre de 2000 por la que se regula la elaboración de la Cuenta General del Estado para el caso de la Cuenta General de las Administraciones Públicas estatales, ya que en el caso de las Cuentas Generales de las empresas estatales y de las fundaciones estatales dicha Orden (aprobada en cumplimiento del artículo 133 del TRLGP<sup>3</sup>) sólo contempla la posibilidad de agregación, quedando pospuesta la regulación de la posible consolidación, tal como se indica en la exposición de motivos.

A pesar de concebirse actualmente la elaboración de la Cuenta General del Estado como simple agregación, en tres documentos diferentes, de las Cuentas de las entidades que deben integrarla, como ya

---

<sup>3</sup> «Artículo 133. El contenido, la estructura, las normas de elaboración y los criterios de agregación o consolidación de la Cuenta General del Estado se determinarán por el Ministerio de Economía y Hacienda a propuesta de la Intervención General de la Administración del Estado. En todo caso, suministrará información sobre:

- a) La situación económica, financiera y patrimonial del sector público estatal.
- b) Los resultados económicos-patrimoniales del ejercicio.
- c) La ejecución y liquidación de los presupuestos.»

se ha indicado, las dificultades son muchas debido a diversas razones. De todas ellas destacaría, de forma especial, la derivada de la complejidad del proceso de formación y rendición de las Cuentas de las mismas. Dice al respecto el artículo 130 del TRLGP, en su apartado primero, que *«en cumplimiento de su obligación de rendir cuentas, los cuen-tadantes deberán remitir sus cuentas, acompañadas del informe de auditoría que correspon-da en aplicación del artículo 129 anterior; a la Intervención Ge-neral de la Administración del Estado dentro de los siete meses siguientes a la terminación del ejercicio económico»*.

La experiencia me permite afirmar que en el caso de que las Cuentas se presenten en el plazo legalmente establecido, dicho plazo se suele agotar, y gran parte de las entidades superan el mismo, presentando las Cuentas después del 31 de julio de cada año, concen-trándose la recepción a lo largo del mes de septiembre. Sin embargo, por otra parte, el artículo 136 del TRLGP, en su apartado primero, dispone que *«la Cuenta General del Estado de cada año se formará por la Intervención General de la Administración del Estado y se elevará al Gobier-no para su remisión, antes del día 31 de octubre del año siguiente a que se re-feriera, al Tribunal de Cuentas»*.

El avance experimentado por la contabilidad pública en nuestro país en los últimos años había permitido poder elaborar la Cuenta General del Estado, con su anterior estructura, en los plazos estable-cidos, pero su reforma, ampliando el ámbito subjetivo, ha complica-do mucho su proceso de formación, proceso que coincide con la ta-rea de preparación de las Cuentas que se integran en la General del Estado, que deben rendirse al Tribunal de Cuentas y que, en la ac-tualidad, se lleva a cabo mediante la comprobación del cumplimien-to de unos mínimos requisitos formales que permitan la remisión a dicho órgano. Para todo ello, la IGAE dispone, aplicando los plazos legalmente previstos, de aproximadamente dos meses (plazo que por sí solo resulta muy reducido, debiendo considerarse, además, que el número de Cuentas a revisar e integrar en la General del Estado es aproximadamente de 460).

Como puede deducirse de todo lo anterior, los problemas para consolidar las Cuentas de las entidades que conforman el sector pú-blico estatal no son simplemente los que puedan derivarse de la apli-cación de las técnicas de la consolidación, cuyo análisis se aborda más adelante, ni siquiera son los derivados de la identificación del perí-metro consolidable (aunque haya que resolver algunas cuestiones re-lacionadas con el concepto de «empresa pública», como indiqué an-teriormente). Los problemas, en mi opinión, derivan del contexto en el que se plantea la consolidación de Cuentas, identificado con la

Cuenta General del Estado, que tiene un plazo limitado para su presentación en el Tribunal de Cuentas y que, sin embargo, debe formarse con Cuentas cuyo plazo de presentación se respeta sólo en, aproximadamente, un 48 por ciento (un 49 por ciento de las que conforman la Cuenta General de las Administraciones Públicas estatales, un 50 por ciento de las que conforman la Cuenta General de las empresas estatales y un 58 por ciento de las que conforman la Cuenta General de las fundaciones estatales).

Una vez determinado el «perímetro de la consolidación», el trabajo aborda la cuestión de cuál debe ser el método de consolidación, distinguiendo entre «método de integración global», «método de integración proporcional» y «método de puesta en equivalencia», realizando un estudio teórico impecable sobre el método a aplicar a cada una de las entidades.

Cualquiera que sea el método de consolidación que deba aplicarse se precisa de una información homogénea, que en el caso de España, como bien recogen los autores, plantea menores problemas que en otros países debido a que el Plan General de Contabilidad Pública se encuentra debidamente normalizado con el Plan General de Contabilidad que aplican empresas y fundaciones. Fue la normalización una constante preocupación en la IGAE, tanto en el diseño del primer Plan General de Contabilidad Pública, aprobado en el año 1981, como en el del actual. Si hoy se puede plantear, al menos teóricamente, la consolidación de las entidades que integran el sector público estatal español es precisamente gracias al esfuerzo de normalización realizado en los últimos años

#### **4. DESCRIPCIÓN DEL PROCESO DE CONSOLIDACIÓN**

Se puede concluir que en el trabajo se propone que la consolidación de las Cuentas de las entidades que conforman el sector público estatal se realice por el método de «integración global» (que permite obtener unas Cuentas únicas que incluyan la totalidad de los bienes, derechos y obligaciones que componen el patrimonio de las entidades que se consolidan y la totalidad de ingresos y gastos que determinen el resultado de las mismas), pudiendo aplicarse en algunos supuestos los métodos de «integración proporcional» (por el que los bienes, derechos, obligaciones, ingresos y gastos de una entidad se incorporan a las Cuentas consolidadas en la proporción que representen las participaciones de las entidades que conforman el grupo en el capital o patrimonio de la misma) o de «puesta en equivalencia» (por el que se sustituye el valor contable por el que una inversión figura

en las Cuentas de una entidad del grupo por el importe correspondiente al porcentaje que del patrimonio de la entidad participada le corresponda). Por ello, este apartado parte del estudio de las fases de las que consta el proceso de consolidación por el método de integración global:

- Homogeneización de la información.
- Agregación de las partidas de las Cuentas anuales individuales homogeneizadas.
- Eliminación de las partidas que aparecen duplicadas en las Cuentas agregadas.

Son las mismas fases que contempla la Orden del Ministerio de Hacienda de 12 de diciembre de 2000 por la que se regula la elaboración de la Cuenta General del Estado, con la diferencia de que en esta última el proceso se describe para cada uno de los tres documentos que conforman la Cuenta.

Dentro de la fase de **homogeneización** hay que distinguir entre homogeneización temporal, homogeneización valorativa, homogeneización por operaciones internas y homogeneización para la agregación.

La **homogeneización temporal** supone que las cuentas a consolidar deben estar referidas al mismo período de tiempo y tener la misma fecha de cierre. Este tipo de homogeneización no plantea actualmente problema alguno en el ámbito de las Cuentas Generales de las Administraciones Públicas y de las fundaciones estatales. Respecto al ámbito de la Cuenta General de las Empresas estatales, hay tan sólo tres sociedades que presentan un ejercicio económico diferente al año natural y, por tanto, distinto al período al que se refiere la Cuenta General del Estado, estando previsto en la Orden Ministerial anteriormente citada (apartado tercero, punto 3.2.1), que en este caso la IGAE pueda incorporar directamente las Cuentas presentadas o solicitar unas Cuentas anuales especiales referidas al mismo período y fecha de cierre de la Cuenta General.

El verdadero problema en este punto es el relativo al tratamiento de las Cuentas de aquellas entidades que, o bien han supuesto un alta a lo largo del ejercicio al que se refiere la Cuenta General del Estado, o bien han supuesto una baja a lo largo del mismo. Si la entidad que ha determinado una variación de este tipo es lo suficientemente significativa, en términos cuantitativos al menos, sería necesario la elaboración de unas Cuentas *ad-hoc* para su integración en la General del Estado.

La **homogeneización valorativa** supone que las cuentas a consolidar deben haberse formado con los mismos criterios de valoración en cuanto a los diferentes elementos de activo y pasivo del balance y las diferentes partidas de gastos e ingresos de las cuentas de resultados. En este punto, los autores vuelven a poner de manifiesto el esfuerzo de normalización realizado en los últimos años, destacando la intención de acercar los criterios de valoración del ámbito público y del ámbito privado.

No obstante, apuntan algunas cuestiones que diferencian la contabilidad pública y la contabilidad privada:

- El tratamiento de las subvenciones de capital recibidas.
- Las diferencias positivas de cambio en moneda extranjera.
- Las donaciones.
- Las permutas de elementos de inmovilizado.

Estas y algunas cuestiones más fueron muy estudiadas durante la elaboración del actual marco conceptual de la contabilidad pública por la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas, son meros ejemplos de las consecuencias contables de pertenecer a uno u otro ámbito, público o privado, puesto que la finalidad de las magnitudes a determinar es diferente en uno y otro.

A modo de ejemplo se analizan en el trabajo cuáles deberían ser los ajustes a realizar para conseguir la homogeneización valorativa previa a la agregación en los supuestos indicados, partiendo de la premisa de que los criterios que deben prevalecer son los establecidos en el ámbito público, ya que son los que tiene que aplicar la que podría considerarse entidad matriz: la Administración General del Estado.

No es éste un problema que, al menos teóricamente, pueda plantearse actualmente en la elaboración de la Cuenta General del Estado al encontrarse dividida en tres documentos diferentes que se forman con las Cuentas de las entidades que aplican criterios y normas contables ya homogéneas.

No obstante, partiendo de la premisa de prevaencia de los criterios de valoración del Plan General de Contabilidad Pública y analizando los ejemplos que en el trabajo se recogen, de los que se propone los ajustes a realizar, se pone de manifiesto la enorme complejidad que puede suponer el análisis de la información y de los posteriores ajustes para la consolidación de las Cuentas de las entidades que integran el sector público estatal, teniendo en cuenta el tiem-

po de que se dispone para su elaboración y el número de entidades a integrar.

En la **homogeneización de las operaciones internas** hay que identificar las posibles operaciones internas entre entidades cuyas Cuentas deben ser objeto de consolidación, comprobar los criterios utilizados en su contabilidad por las entidades implicadas para poder realizar los ajustes que permitan su posterior eliminación en el proceso de agregación.

Puestos en la realidad del primer objetivo que debería alcanzarse en relación con la consolidación de las Cuentas del sector público estatal, que es la consolidación de las transferencias internas, es éste un problema que precisa de una resolución inmediata, no siendo, normalmente, los criterios de valoración, sino los de imputación temporal los que provocan que existan diferencias entre la contabilidad de las transferencias y subvenciones concedidas por parte de la entidad concedente y las transferencias y subvenciones recibidas por parte de la entidad receptora.

No obstante, como puede deducirse, es de nuevo el tiempo y el número de entidades a integrar lo que dificulta las tareas de análisis de las posibles operaciones internas para su homogeneización, agregación y posterior eliminación.

Con la **homogeneización para la agregación** lo que se pretende es que la estructura de las Cuentas anuales de las entidades a consolidar coincida con la de las Cuentas consolidadas. Esta cuestión no debería plantear mayores problemas, sobre todo teniendo en cuenta que la Cuenta General del Estado, tal como está organizada actualmente, presenta tres partes diferentes, según las tres diferentes estructuras que pueden existir en las Cuentas que presentan las entidades que conforman el sector público estatal.

Sin embargo, los problemas son muchos y muy variados, especialmente entre las sociedades mercantiles y las fundaciones estatales, ya que una gran parte de ellas presentan sus Cuentas sin una observancia absoluta de las estructuras que regula el Plan General de Contabilidad y su adaptación a las entidades sin fines de lucro. Esto exige un análisis de las partidas de los Balances y de las Cuentas de resultados de todas y cada una de las entidades cuyas Cuentas deben ser integradas en la General del Estado. Este análisis en muchas ocasiones obliga a un estudio pormenorizado de las correspondientes Memorias, convirtiéndose en un trabajo muy laborioso para el que, como ya se ha indicado anteriormente, se dispone de muy poco tiempo.

Las reubicaciones y reclasificaciones a efectos de elaboración de la Cuenta General del Estado se empezaron a explicar en las Memorias de la Cuenta relativa al ejercicio 2000, su lectura puede dar una idea del trabajo que supone.

Una vez realizadas todas las homogeneizaciones pertinentes, procedería la **agregación** de las diferentes partidas de activo y pasivo de los Balances y de gastos e ingresos de las Cuentas de resultados. Partiendo de una teórica agregación, el trabajo aborda a continuación la aplicación de la técnica de la consolidación, analizando la eliminación de diversas partidas (inversión-fondos propios, partidas recíprocas y resultados internos).

En este punto tengo que destacar que se está hablando de la agregación de unas 460 entidades, por lo que resulta absolutamente necesario disponer de sistemas informáticos adecuados que permitan la automatización de los procesos. Sería incluso deseable que la entrada de datos en dichos sistemas se realizara a través de soportes informáticos. Actualmente la problemática es distinta para los diferentes documentos que conforman la Cuenta General del Estado.

– La Cuenta General de las Administraciones Públicas estatales se elabora, como ya se ha indicado, con las Cuentas de las entidades que deben aplicar en su formación los principios y normas derivados del PGCP. Por Orden del Ministerio de Hacienda de 28 de junio de 2000 se reguló la obtención y rendición de Cuentas a través de soporte informático para los organismos públicos a los que es de aplicación la instrucción de contabilidad para la Administración institucional del Estado (básicamente aquellos cuyas Cuentas deben integrar la General de las Administraciones Públicas estatales). Aunque se trata de un procedimiento que aún no se encuentra suficientemente perfeccionado, se ha dado el primer paso que permitirá en el futuro realizar la agregación de una forma automática.

– No ocurre lo mismo con las Cuentas Generales de las empresas estatales y de las fundaciones estatales, la normativa contable que les es de aplicación no tiene prevista la presentación de Cuentas en soporte informático, lo que supone cargar manualmente (previa revisión) los datos que contienen las Cuentas que se presentan en la IGAE para su remisión al Tribunal de Cuentas.

Una vez superadas estas dificultades y realizada la agregación, procederían, como se indica en el trabajo, las **eliminaciones** de partidas recíprocas y de operaciones internas, necesarias para la presentación de Cuentas consolidadas. En este punto resulta más amplia la Orden Ministerial de 12 de diciembre de 2000 citada, que trata de identificar, al

menos para la Cuenta General de las Administraciones Públicas estatales, algunas partidas y operaciones que deben ser objeto de eliminación.

## 5. CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS

Finaliza todo el proceso con la obtención de unos estados consolidados, que deberán constar de:

- Balance de situación consolidado.
- Cuenta del resultado económico-patrimonial consolidada.
- Estado de liquidación del presupuesto consolidado.
- Memoria consolidada.

El estudio propone modelos de Balance de situación y de Cuenta del resultado económico-patrimonial, tomando como referencia los modelos previstos en el PGCP. En dichos modelos se incluye una tabla de equivalencias entre las partidas del PGCP y del Plan General de Contabilidad.

En la Orden Ministerial que regula la elaboración de la Cuenta General del Estado se incluyen Anexos en los que se determina la estructura que deben presentar los Estados que conforman cada uno de los tres documentos de la misma, se incluyen de forma separada modelos para la agregación de Cuentas de entidades de seguros y de entidades de crédito, ya que, según se dispone en el apartado tercero, punto 1.2, de la citada Orden: *«No se agregarán en la Cuenta General de las empresas estatales aquellas entidades que tengan actividades tan diferentes que su inclusión resulte contraria a la obtención de la finalidad propia de las cuentas anuales agregadas. A estos efectos se considera que es contraria a la finalidad expresada la concurrencia de entidades de crédito y de seguros con otra cuya actividad sea comercial, industrial o de servicios.»*

En los citados Anexos, además, se incluyen las especificaciones técnicas de la información a rendir por las entidades que forman parte de la Cuenta General de las Administraciones Públicas estatales, lo que se pretende, como ya he comentado anteriormente, es la posibilidad de automatizar procesos. Se ha iniciado esta práctica con la información relativa a las entidades que deben formar parte de este documento de la Cuenta General del Estado para intentar posteriormente extenderlo a la información relativa a las entidades cuyas Cuentas deben formar las Generales de las empresas y fundaciones estatales. Todos ellos constituyen pasos con la finalidad de obtener en un futuro unos estados únicos que recojan información sobre la totalidad de las entidades del sector público estatal.