

**DELIMITACIÓN DEL PERÍMETRO DE LA CONSOLIDACIÓN  
CONTABLE PÚBLICA Y MÉTODOS DE CONSOLIDACIÓN:  
ESPECIAL REFERENCIA A LAS CORPORACIONES LOCALES**  
*(Delimitation of the Consolidation Perimeter and Consolidation Methods:  
Special Reference to the Local Government)*

María José Luna Jiménez  
Profesora Titular de la Universidad de Málaga

**RESUMEN**

*En los últimos años, hemos asistido, tanto a nivel internacional como en el propio seno de nuestro país, a un creciente interés por lograr que la información contable emanada de las distintas Administraciones Públicas, sea cada vez más completa, dejando atrás su única función de control y registro del presupuesto, para alcanzar una información adecuada para la toma de decisiones de los distintos usuarios de la misma. En el ámbito internacional, la IFAC está realizando una gran labor y esfuerzo a fin de obtener un adecuado nivel de homogeneidad entre los distintos países. Concretamente, y en relación a la consolidación de estados económico-financieros, existen distintos estudios y normas. Lógicamente, no debemos olvidar que en cada país existen diversos condicionantes que influyen en su puesta en funcionamiento. El objetivo de nuestro trabajo es efectuar una serie de reflexiones en torno a algunos de los aspectos que deben ser considerados de cara a la elaboración de la información consolidada. Para ello, reseñamos cuáles son las tendencias a nivel internacional, así como las distintas propuestas realizadas en nuestro país.*

*Palabras clave: contabilidad pública, consolidación, corporaciones locales.*

**ABSTRACT**

*During the last years, we have assisted, both internationally and within our country, to an increasing interest to get the financial reporting from the different public sector entities more and more complete, leaving behind its only function of control and register of the budget, in order to improve their usefulness for decision-making purposes.*

*The IFAC is making a great effort in order to get a comparable financial information across jurisdictions. Particularly, in relation to the consolidation of governmental financial reports, there exist different study and standards. The aim of this work is to carry out a series of reflections on some of the aspects which must be considered for the elaboration of the consolidated financial statements. For that, we make a brief description of the international trends as well as the different proposals carried out in our country.*

*Key words: public sector accounting, consolidation, local governments.*

## 1. INTRODUCCIÓN

En las últimas décadas, la contabilidad pública se ha visto inmersa en profundos cambios. Durante bastante tiempo, los usuarios, prácticamente en exclusiva, eran los órganos de control externo, los Tribunales de Cuentas, si bien hoy en día, sin quedar al margen, *“los Tribunales de Cuentas, en su condición de garantes de la información, son mediadores ante alguien que está más allá de ellos y que es a quién, en última instancia, va dirigida esta información. Ese usuario final ni siquiera es ya el Parlamento, como lo era hace ciento cincuenta o doscientos años. Hoy día tenemos una ciudadanía lo suficientemente preparada y capaz como para analizar y criticar por sí misma las cuentas. El ciudadano usuario de la información debe irrumpir en este mundo de la contabilidad pública como un usuario privilegiado, lo que no quiere decir que se deba desatender a otros usuarios”* (Miaja, 1998, p. 3).

En estos momentos, efectuar un recorrido por las distintas etapas por las que ha discurrido la normalización contable pública española carecería de sentido, en el marco del presente trabajo, al existir ya una profusa bibliografía al respecto<sup>1</sup>. A pesar de ello, consideramos conveniente, al menos, algunas pinceladas sobre sus líneas maestras. En este sentido, es obligado resaltar que todo el proceso normalizador de la contabilidad pública en general, y la española, en particular, ha seguido básicamente el modelo empresarial. Por ello, entendemos que no existe ninguna razón que pueda aconsejar algo distinto en la elaboración de estados públicos consolidados. Prueba de ello, lo encontramos en las normas elaborados por la *International Federation of Accountants* (IFAC), que toma como base de trabajo las normas emitidas por la *International Accounting Standards Board* (IASB), concretamente las NIC 27 (Estados financieros consolidados y contabilización de las inversiones en filiales), NIC 28 (Contabilidad de las inversiones en empresas asociadas) y NIC 31 (Información financiera relativa a las inversiones en empresas coparticipadas).

El problema de la consolidación abarca a toda la Administración Pública, dado que el fenómeno de descentralización y la creación, en su caso, de entidades diferentes para alcanzar los objetivos previstos es generalizado. No obstante, por nuestra parte, nos centraremos especialmente en las Corporaciones Locales.

Hasta la fecha, y a pesar de que la aparición del PGCP de 1994 conlleve la obligada reforma de las distintas adaptaciones y, entre ellas, las de los entes locales, ésta aún no se ha llevado a cabo, por lo que el marco normativo que regula la contabilidad de la Administración Local aparece básicamente recogida en:

---

<sup>1</sup> Véase al respecto entre otros a: Carrasco Díaz (1994); IGAE (1994); Montesinos y Vela (1994, p. 11-17), y Vela Bargues (1991, p. 52-58; 1994, p. 37-46).

- Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local (LRBL).
- La Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales (LRHL).
- La Instrucción de contabilidad para la Administración Local de 1990, de la que forma parte como anexo el Plan General de Contabilidad adaptado a la Administración Local (PGAL).

Actualmente, la presentación de estados consolidados en las corporaciones locales tiene carácter optativo, si bien en la legislación mencionada observamos que existe una tímida reseña sobre la misma. Así, tras sucesivas reformas del artículo 190<sup>2</sup> de la LRHL, en la actualidad, la cuenta general, que pondrá de manifiesto la gestión realizada en los aspectos económico, financiero, patrimonial y presupuestario, “*estará integrada por* :

- a) *La de la propia entidad.*
- b) *La de los Organismos autónomos.*
- c) *Las de las sociedades mercantiles de capital íntegramente propiedad de la misma.(...)*

4. *Las entidades locales unirán a la cuenta general los estados integrados y consolidados de las distintas cuentas que determine el Pleno de la Corporación”.*

En consecuencia, para el objetivo marcado, procede delimitar cuanto antes aquellas entidades que deben formar parte de la información contable pública consolidada, así como determinar cuál es el procedimiento más conveniente a seguir para su inclusión.

## **2. EL PERÍMETRO DE LA CONSOLIDACIÓN CONTABLE PÚBLICA**

Existe un amplio debate para delimitar la entidad sobre la que se informa a fin de poder realizar comparaciones, tanto en el tiempo como en el espacio, dado que gran parte de la Administración Pública, en general, y la Administración Local, en particular, avanza hacia la descentralización, hacia una desmembración de las Administraciones en diversas estructuras organizativas. De hecho, observamos co-

---

<sup>2</sup> Mediante la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social modifica los cuatro primeros apartados del referido artículo donde se contemplaba en el apartado primero que la cuenta general estaría integrada por: a) la de la propia entidad, b) la de los Organismos autónomos y c) las de las sociedades mayoritariamente propiedad de las mismas. Asimismo, en el apartado 4 establecía que las entidades locales unirán a la cuenta general los estados integrados y consolidados de las distintas cuentas que determine el Pleno de la Corporación, y como, mínimo, las citadas en el número uno del presente artículo. Posteriormente, a través de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social cambia nuevamente la redacción del citado artículo, dejando nuevamente libertad para elaborar cuentas consolidadas.

mo, en nuestro país, el marco legal establece la posibilidad, en el ámbito local, de diversas formas de gestión de los servicios públicos, dando lugar, en ocasiones, a la creación de personas jurídicas que en unos casos pueden adoptar forma jurídico-pública y en otros forma jurídico-privada. La existencia de distintas entidades con personalidad jurídica propia, las cuales elaboran información contable anual independiente, hace difícil obtener una visión de conjunto de la actividad pública local desplegada, obligando a aspirar a cuentas consolidadas.

No obstante, *“las cuentas individuales y consolidadas han de considerarse como suplementarias; en ningún caso excluyentes, y no sólo por razones legales. Cualquier información de la que se deriven posibles repercusiones jurídicas frente a terceros ha de extraerse de las cuentas individuales; la gestión del conjunto necesita de su conocimiento como unidad, como un todo frente a sus partes integrantes, y esto se consigue por mediación de las cuentas consolidadas”* (Rodríguez Ariza y López Hernández, 1995, p. 10).

Como apunta el profesor Córdor (1998, p. 402), *“puede decirse que la consolidación de estados contables es una materia plenamente abordada en países anglosajones como Australia y Nueva Zelanda, en vías de desarrollo en otros países como Canadá, Estados Unidos y Francia, y pendiente de abordar en otros muchos países, fundamentalmente países del área continental, entre los que se encontraría el nuestro”*.

## 2.1. Delimitación del perímetro de la consolidación: el marco internacional

A nivel internacional, la IFAC ésta realizando una importante labor de armonización dado que, en la actualidad, los gobiernos y otras entidades del sector público siguen prácticas de contabilidad y auditoría divergentes. Entre otros trabajos, en 1996 se emite el estudio 8 sobre la Entidad Contable. En el mismo *“se considera los siguientes asuntos:*

- i) Las características generales que deberían tener las entidades contables; y*
- ii) cuestiones relacionadas con la aplicación de estas características generales para determinar los límites de una entidad contable pública.*

*Con relación a (ii), se consideran los criterios que se pueden adoptar para determinar los límites de una entidad contable pública y las maneras en que los estados financieros de una entidad contable pública pueden ser agrupados.”* (IFAC, pfo. 4).

En el mismo se considera que existen al menos dos puntos de vista diferentes sobre cómo determinar los límites de la entidad contable a fin de satisfacer de la mejor manera las necesidades de información para la rendición de cuentas y la toma de decisiones:

- Demostrando el cumplimiento con la asignación autorizada de fondos, esto es, se establece los límites de forma que abarca entidades que están financiadas total o predominantemente por presupuestos.

– Todos los recursos de los que es responsable la Administración Pública, además de informar sobre el cumplimiento de los mandatos de fondos, esto es, incluir todas aquellas entidades y transacciones que son propiedad de la Administración Pública o estén bajo su control.

En relación al primer apartado, una vez que establece la diferencia entre sector presupuestario y no presupuestario, expone las razones a favor, así como las limitaciones de dicho criterio.

Por lo que se refiere al segundo, entiende que existe una gran variedad de conceptos de control, incluyendo aquellos basados en riesgos y/o beneficios y rendición de cuentas. El concepto de propiedad, aún pareciendo más objetivo, también está abierto a distintas interpretaciones, especialmente en el sector público donde la propiedad de los recursos y entidades no está siempre muy clara. En el referido estudio se considera diferente el control y la propiedad. En este sentido, las definiciones de control que se analizan presentan como característica común, el tener la dirección superior de las políticas operativas y financieras bajo el criterio de la entidad que controla; de esta forma, no proporciona el criterio de control por sí sólo, ni la existencia de financiación pública a una entidad que suministra servicios en nombre de la Administración, ni el hecho de que algunos activos individuales de otra entidad y/o una responsabilidad de hacer frente a algunos o todos los pasivos individuales de otra entidad, ni tampoco la influencia que puede ejercer por el poder legislativo que ostenta la Administración.

Recientemente, y en relación a la consolidación de estados financieros consolidados públicos, la IFAC ha emitido tres normas, que tomando como base las normas de contabilidad privada emitidas por la IASB (*International Accounting Standards Board*), las adapta a las características propias del sector público, cuales son las IPSAS 6 Estados financieros consolidados e información contable de las entidades controladas, IPSAS 7 Contabilización de inversiones en entidades asociadas, IPSAS 8 Información financiera de las participaciones en “*joint venture*”, contemplando, por tanto, la posibilidad de entidades dependientes, la existencia de multi-grupo y de influencia notable.

En ellos puede apreciarse que, si bien en un principio, los proyectos de normas se elaboraron de tal modo que fuera posible su aplicación en función del criterio seguido en los diferentes países y se adaptaba a los cuatro criterios contables de caja, devengo, caja modificado y devengo modificado, finalmente se postula el abandono de los dos modelos intermedios contemplándose únicamente el criterio de devengo, al mismo tiempo que se elaboraría normas específicas para el de caja.

En normas anteriormente citadas, la IFAC, para la delimitación del perímetro de la consolidación, utiliza como criterio el control, siendo necesario para establecer la

existencia de control el analizar dos elementos, el de poder (el poder para gobernar las políticas operativas y financieras de otra entidad) y el elemento de beneficio (que representa la capacidad de la entidad dominante para beneficiarse de sus intereses en la otra entidad). Por lo que respecta a este último, el beneficio puede consistir no sólo en beneficio en términos financieros sino también en relación a la consecución de los objetivos.

Para determinar cuándo existe el control se desarrolla en el párrafo 35 el siguiente razonamiento *“se supone que el control existe cuando al menos una de las siguientes condiciones de poder y una de las siguientes condiciones de beneficio existe. Bajo estas circunstancias, la suposición de que el control existe es sólo rebatida cuando hay una clara evidencia de que el control es detentado por otra entidad.*

*Condiciones de poder:*

- a) *La entidad tiene, directa o indirectamente a través de entidades controladas, la propiedad de una mayoría de los derechos de votos en la otra entidad.*
- b) *La entidad tienen el poder, ya sea garantizado por, o ejercicio en la legislación vigente, de nombrar o destituir una mayoría de los miembros de los órganos de dirección de la otra entidad.*
- c) *La entidad tiene el poder para emitir o regular la emisión de la mayoría de los votos en las reuniones de la otra entidad.*
- d) *La entidad tiene el poder para emitir la mayoría de los votos en las reuniones del Consejo de Administración u órgano de dirección equivalente.*

*Condiciones de beneficio:*

- a) *La entidad tiene la capacidad para disolver a la otra entidad y obtener un nivel importante de los beneficios económicos residuales o soportar obligaciones.*
- b) *La entidad tiene la capacidad para obtener distribuciones de activos de la otra entidad, y/o responder de ciertas obligaciones.*

Tal y como señala el párrafo 36, *“cuando una o más de las circunstancias contempladas en el párrafo 35 no aparece, es posible que los siguientes factores sean, bien individual o colectivamente, indicativos de la existencia de control.*

*Indicaciones de poder:*

- a) *La entidad tiene la capacidad para vetar presupuestos operativos y de capital de la otra entidad.*
- b) *La entidad tienen la capacidad para vetar, invalidar o modificar las decisiones de los órganos de gobierno de la otra entidad.*
- c) *La entidad tiene la habilidad de aprobar el contrato, nombramiento y destitución del personal principal de la otra entidad.*
- d) *La legislación establece y limita el mandato de la otra entidad.*

e) La entidad posee una "acción de oro" (o equivalente) en la otra entidad que la confiere derechos para gobernar las políticas operativas y financieras de la otra entidad.

**Indicadores de beneficios:**

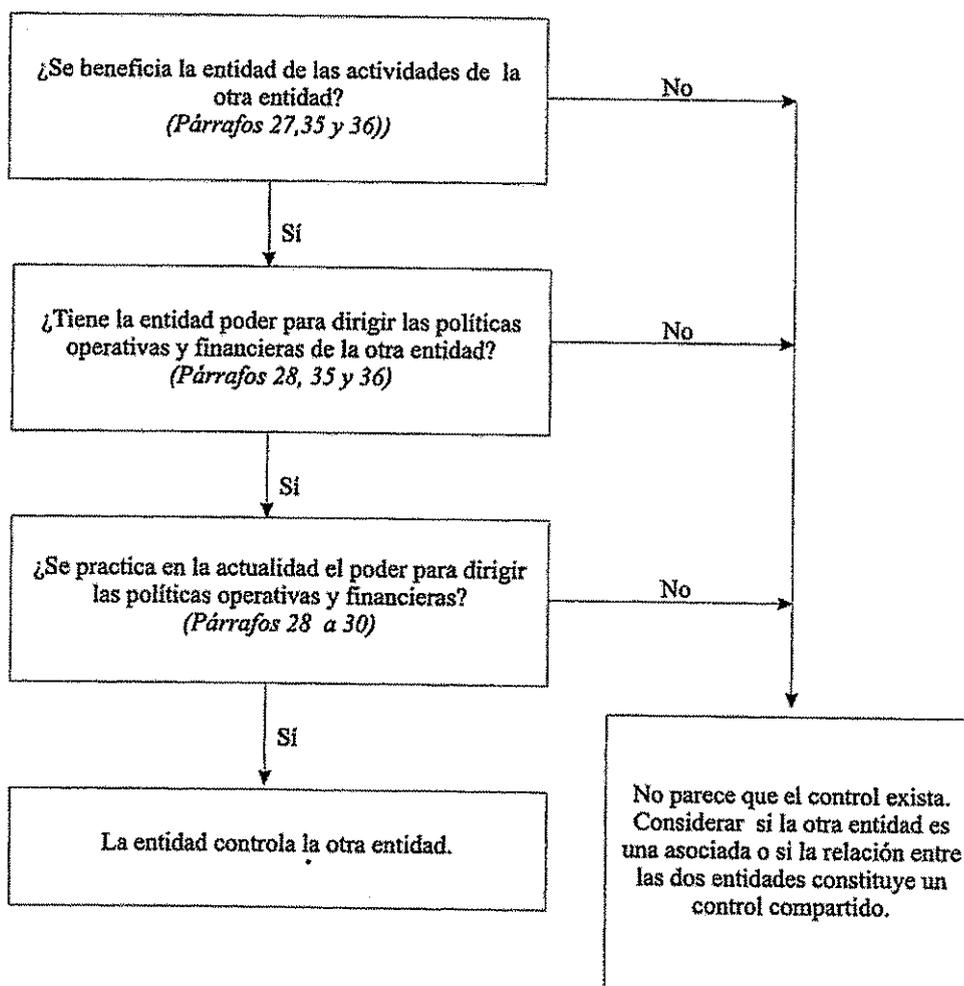
a) La entidad posee titularidad directa o indirectamente sobre los activos netos de la otra entidad con un derecho actual para acceder a ellos.

b) La entidad tiene derecho a nivel significativo sobre los activos netos de la otra entidad en el caso de liquidación o en una distribución distinta a la liquidación.

c) La entidad es capaz de dirigir a la otra entidad para cooperar con ella en la consecución de sus objetivos.

d) La entidad esta expuesta al riesgo que suponen los pasivos residuales de la entidad".

**Figura 1**  
**Establecimiento de control**



Todo ello queda, de alguna forma, recogido a través de la figura 1 donde se indica los pasos a seguir para el establecer la existencia de control sobre otra entidad.

A juicio de la IFAC, el concepto de control no se extiende a la capacidad legislativa que posee el Gobierno a fin de establecer el marco en el que operan las distintas entidades, ni para aquellas que son económicamente dependientes de una entidad del sector público.

Al igual que la IASC, a pesar de contemplar la posibilidad de excluir de la consolidación a las entidades cuando sus actividades son diferentes a las del resto del grupo, la IFAC considera que podría incluirse en esta situación a las empresas públicas con respecto de las entidades del sector presupuestario, no obstante, concluye entendiendo que no está justificado, ya que la información que se obtenga será más completa, proponiendo en tal caso la elaboración de información adicional.

Por tanto, sólo se contempla en la consolidación de estados contables la exclusión de aquellas entidades sobre las que o bien el control detentado sea temporal, porque la entidad se ha adquirido y mantenido exclusivamente con vistas a su venta en un futuro cercano, o bien operaran bajo restricciones a largo plazo que menoscaban su capacidad para beneficiarse de sus actividades; en cuyo caso debería contabilizarse como una inversión de acuerdo con las normas internacionales de contabilidad nº 39.

Por otra parte, en la IPSAS 7, dedicada a la contabilización de las inversiones en asociadas, se presume la existencia de influencia significativa cuando se posea, directa o indirectamente a través de entidades controladas, el 20% o más de los derechos de votos de la entidad, salvo que dicho inversor pueda demostrar claramente la inexistencia de tal influencia.

La existencia de influencia significativa por un inversor, “*se ponen en evidencia por una o varias de las siguientes vías:*

- a) *Representación en el consejo de administración u órgano equivalente de dirección de la entidad.*
- b) *Participación en el proceso de fijación de políticas.*
- c) *Transacciones entre el inversor y la participada.*
- d) *Intercambio de personal directivo; o*
- e) *Suministro de información técnica esencial.”* (pfo. 16).

Por último, en el ED-8 sobre Información financiera relativas a las inversiones en empresas coparticipadas, las cuales pueden tomar diferentes formas y estructuras, identificándose tres grandes tipos (operaciones controladas conjuntamente, activos controlados conjuntamente y entidades controladas conjuntamente), todas ellas presentan como características comunes, la existencia de dos o más partícipes unidos por un acuerdo contractual, el cual establece la existencia de control conjunto. Sólo

las entidades controladas conjuntamente tendrán repercusión y tratamiento contable diferenciado en el momento de la elaboración de los estados financieros consolidados. *“Cada partícipe generalmente aporta dinero u otros recursos a la entidad controlada conjuntamente. Estas contribuciones se incluyen en los registros contables del copartícipe, reconociéndose en sus estados individuales como una inversión en la entidad controlada”* (pfo. 35).

Observamos, cómo los proyectos de normas para el sector público emitidos por la IFAC guarda una gran similitud con las normas de la IASC, salvo por lo que se refiera a uso de ciertos términos que han sido adaptados al ámbito público, así mismo incluye, cuando es necesario, comentarios adicionales para clarificar su aplicación. Probablemente, donde se producen mayores matizaciones es en la determinación de la existencia de control.

## **2.2. Delimitación del perímetro de la consolidación: propuestas en nuestro país**

Por lo que respecta a nuestro país, en los últimos años han visto la luz distintos trabajos que, de alguna forma, han tratado de sacar a la palestra la necesidad de obtener una información consolidada. De ellos han emanado distintas propuestas que, al igual que la tendencia mantenida en el ámbito internacional, en la medida de lo posible, han tratado de adaptar las normas sobre consolidación aplicables en el sector privado, concretamente, el Real Decreto 1815/91, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas.

En una de las primeras reuniones científicas sobre contabilidad pública en nuestro país, los profesores Rodríguez Ariza y López Hernández (1995, p. 163-164) establecían como propuesta de discusión, la tipología siguiente:

*“1. Grupo económico local. Además de la Gestión de la propia Entidad Local, sin personalidad jurídica ni autonomía alguna respecto de la Entidad titular, excepto, en su caso, autonomía financiera; englobaría aquellas administraciones dotadas de personalidad jurídica, aunque sometidas a la tutela y fiscalización de la Entidad Titular, como es el caso de los Organismos Autónomos Locales, tanto los de carácter administrativo, como los industriales, comerciales, financieros o análogos. Igualmente podrían incluirse las sociedades mercantiles de capital íntegramente local, así como aquéllas mixtas dominadas, directa o indirectamente, por la Entidad Local...*

*2. El conjunto consolidable local. De forma análoga a lo recogido en las Normas sobre Consolidación del ICAC, vendría formado por la dominante y las dependientes que se consoliden por el método de integración global, así como por las multigrupo que se consoliden por el método de integración proporcional.*

*3. Perímetro de la consolidación local. Formado por las entidades que forman el conjunto consolidable y por las que les sea de aplicación el procedimiento de pues-*

*ta en equivalencia; esto es, empresas mixtas y de gestión indirecta que no alcancen los niveles fijados para su pertenencia al grupo económico local”.*

Por su parte, los profesores Torres y Pina (1997, p. 149 y ss.) se muestran partidarios a priori de incluir en el perímetro contable además de los organismos de gestión directa, los que gestionan indirectamente servicios públicos sobre los que el ayuntamiento mantiene responsabilidad política.

En esta misma línea de responsabilidad política se sitúan los profesores Fernández y Pablos (1999, p. 31) que consideran *“en el caso de las Corporaciones locales, el perímetro de consolidación podría comprender, al menos en un primer momento, la propia entidad, todos los entes de gestión directa (organismos autónomos y sociedades cuyo capital pertenezca íntegramente al municipio), y las sociedades mixtas y consorcios en los que la aportación de capital o el grado de influencia del Ente local sean determinantes en el desarrollo de su actividad; en definitiva, todas aquellas entidades con personalidad jurídica propia por cuya gestión la entidad principal sea responsable ante los ciudadanos”.*

Matizando las posturas anteriores se manifiesta el profesor Santos Peñalver (1999, p. 45-47), al establecer como criterio para la determinación del perímetro de la consolidación el concepto de responsabilidad, completado con el de control, bajo dicho prisma establece que deben formar parte del grupo público *“junto con la Administración general, las siguientes organizaciones:*

- a) Organismos autónomos.*
- b) Entidades públicas empresariales.*
- c) Otros entes públicos creados por la Administración general correspondiente, siempre que la financiación de los mismos se realice mayoritariamente por ella.*
- d) Sociedades mercantiles, en las que se den alguna de las presunciones utilizadas en el artículo 42.1 del Código de comercio.*

*Atendiendo al planteamiento anterior, y en consonancia con lo establecido en el GASB-14, no hemos considerado como organizaciones que forman parte del perímetro del grupo a la mayor parte de las formas de gestión indirecta, por no darse las condiciones de responsabilidad financiera o control”.*

Por su parte, el profesor Vela (1996, p. 105-106) considera que *“la determinación del perímetro de consolidación podría llevarse a cabo, en lo referido a nuestras Administraciones Públicas manejando criterios como los siguientes, basados tanto en las nociones de responsabilidad como de control:*

- a) Influencia sobre la gestión: a través de nombramiento de todos o parte significativa de sus gestores.*
- b) Influencia de carácter financiero. El organismo dependiente recibe una parte significativa de sus recursos financieros del organismo del que depende.*

*c) Influencia Económica. Las actividades que desarrolla el organismo son desempeñadas primordialmente en beneficio de otro organismo.*

*d) Participación en los Fondos propios. Este criterio sería obviamente de interés en el caso de empresas públicas participadas total o parcialmente.*

*e) Status jurídico, institucional o administrativo”.*

Así mismo, a nivel institucional, concretamente en el seno de la IGAE, es manifiesta la preocupación por el tema que nos ocupa, dado el clima de incertidumbre entre los suministradores de información derivado de la falta de precisión en la normativa existente al respecto. En este sentido, consideramos conveniente citar la Consulta 2/97 formulada a la IGAE en relación con la consolidación de cuentas en las entidades locales:

*“...Las Administraciones Públicas territoriales crean organizaciones, a las que se dota de personalidad jurídica y patrimonio propio, para cumplir concretas funciones de servicio público e intervención administrativa. Estas organizaciones descentralizadas asumen formas jurídicas muy diversas (Organismos Autónomos, Sociedades Mercantiles y otros Entes)... A pesar de que estas entidades están dotadas de personalidad jurídica propia, de uno u otro modo se encuentran sujetas a la disciplina y coordinación de la entidad matriz”*

*“En el ámbito local, los Organismos Autónomos y las Sociedades Mercantiles dependientes de la Entidad local forman con ésta una unidad económica dirigida a alcanzar los objetivos de la entidad matriz, es decir, de la Entidad Local”.*

*“Respecto al primer interrogante, los sujetos a considerar a efectos de la consolidación son aquellos cuyas cuentas, de acuerdo con el artículo 190.1 de la LRHL, forman parte de la Cuenta General de la Entidad local”.*

Continúa la consulta haciendo referencia a las diferencias existente en cuanto al marco económico de las distintas entidades que integran la Cuenta general, así como al régimen contable de las mismas, tras lo cual, efectúa las siguientes reflexiones:

*“Este diferente tratamiento de la información no permite una completa consolidación de las cuentas de las entidades que se integran en la Cuenta General, cuando estas entidades tienen distinto régimen contable.”*

*“Por tanto, a efectos de consolidación hay que distinguir dos grupos, el formado por la propia Entidad local y sus Organismos Autónomos y el formado por las Sociedades Mercantiles, debiendo distinguir, a su vez, dentro del primer grupo un subgrupo formado por los Organismos Autónomos.”*

*“Si bien en relación con el primer grupo cabe hablar de una verdadera consolidación, en la medida que en él nos encontramos ante una entidad dominante (la propia Entidad local) y entidades dependientes de ella (sus Organismos Autónomos), no cabe decir lo mismo respecto del grupo de las sociedades Mercantiles, pues en*

*éste está ausente la entidad que justifica la propia existencia del grupo (la propia Entidad local)”.*

*(...)*

*“Si bien, como se ha dicho anteriormente, el distinto régimen contable aplicable a los dos grupos definidos a efectos de la consolidación no permite la confección de cuentas consolidadas completas, no impide la consolidación de determinadas cuentas (por ejemplo, los balances y las cuentas de resultados). Esta última etapa del proceso de consolidación se llevará a cabo cuando el Pleno de la Corporación adopte acuerdo en el que se determine las cuentas concretas a consolidar de cada uno de los grupos”.*

Consideramos que la respuesta de la IGAE es excesivamente simple a la vez que incompleta. Entendemos que, en primer lugar, no contempla la consolidación de las sociedades mercantiles en los estados contables emanados de la entidad local. Posteriormente considera su posibilidad, pero no especifica la forma de llevarla a cabo, ni aún en el caso de la información de los entes que forman parte de la Cuenta General, en los que, como hemos comentado anteriormente, existe una cierta unanimidad en entender que forman parte del perímetro de la consolidación, ya que el control y responsabilidad política es total.

Ante esta situación compleja, como pone de manifiesto el profesor Vela (1996, p. 106) *“podría resultar posible diferenciar varios tipos de perímetros:*

*1. Un perímetro jurídico-institucional, establecido en función de la naturaleza jurídico-administrativa de los diferentes entes.*

*2. Un perímetro económico-financiero, establecido en función de la influencia o control ejercido (absoluto, exclusivo, parcial o compartido).*

*3. Un perímetro contingente, que obligaría a considerar como relevante aunque sin formar parte del conjunto de consolidación información financiera y económica relativa a otros entes (avales prestados, garantías...). Lógicamente, dicha información debería recogerse vía Memoria o notas a los estados financieros consolidados”.*

*“Es evidente que las entidades a incluir dentro del perímetro contingente no deberían formar parte del perímetro de consolidación. Ahora bien, en relación a la configuración final de éste último, los objetivos perseguidos mediante la consolidación así como los criterios y umbrales de significación fijados determinarían la medida en que dicho perímetro de consolidación debería circunscribirse a la totalidad del perímetro económico-financiero o abarcar incluso parte o el conjunto de entidades del perímetro jurídico-institucional”.*

Observamos, por tanto, cómo la delimitación de entidades que deben formar parte de la información consolidada es un tema a debate con distintas propuestas. Ciertamente existe unanimidad en considerar que deben formar parte del grupo público local todas aquellas entidades que prestan servicios públicos de forma directa. Sin

embargo, no existe una tendencia unánime cuando la prestación de los servicios públicos se realizan de forma indirecta, surgiendo entonces relaciones de distintos índole entre la Entidad local y otras unidades económicas públicas o privadas. Por nuestra parte, entendemos que éstas deberán figurar dentro del perímetro de la consolidación, siempre y cuando cumplan los criterios que se establezcan para estimar que existe unidad de decisión, control compartido o influencia notable.

Al margen de las formas de gestión de los servicios recogida en la legislación local vigente, también se establecen otras formulas asociativas entre municipios para la prestación de los mismos, lo que en ocasiones origina la aparición de una nueva entidad local, las entidades supramunicipales, los consorcios, y en otros los convenios entre administraciones locales, de los cuales puede no nacer una nueva persona jurídica.

En consecuencia, entendemos que sería conveniente incluir una información acerca de los convenios, participación en Consorcios y en Mancomunidades, que, en la medida de que se traten de entidades codirigidas, podrán formar parte del conjunto consolidable, dado que esto es posible en el ámbito del sector público a pesar de que no existan participaciones en el capital.

Tampoco debemos olvidar que el fin último de los estados consolidados es suministrar una información útil para la toma de decisiones, para lo que deberá ser comprensible y oportuna, dado que en caso contrario podría llevar a un resultado distinto al perseguido.

A modo de resumen, tomando como referencia la legislación vigente en el ámbito privado y en diversos pronunciamientos internacionales, en la medida en que sean trasladables a nuestro entorno jurídico y económico, proponemos la distinción dentro del perímetro de la consolidación local de los siguientes estadios:

- Grupo local: Integrado por la propia entidad local, junto con sus organismos autónomos y todas aquellas entidades, públicas o privadas, que presten servicios públicos y que cumplan las siguientes condiciones:

- a) Cuando posea más del 50% del capital social.
- b) Cuando tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros de los órganos de administración.
- c) Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con otros socios, de la mayoría de los derechos de voto.
- d) Conceda ayudas financieras que representen más del 50% de los recursos de la entidad.

– Conjunto consolidable: Surgirá del estadio anterior más las participaciones en entidades públicas o privadas codirigidas, incluyéndose en este estadio los consorcios y mancomunidades.

– **Perímetro de la consolidación:** Se conformaría a partir del conjunto consolidable junto con las sociedades sobre las que la entidad ejerza una influencia notable.

Hemos considerado oportuno el incluir dentro de las condiciones para determinar la existencia de grupo, las ayudas financieras, al igual que lo realiza la Orden de Expertos Contables de Francia (OECF), pues entendemos que puede representar la vía de pervivencia de la entidad, en cuyo caso estará o al menos debería estar, orientada al cumplimiento de objetivos perseguidos por la entidad local.

Al margen de ello, consideramos conveniente ampliar la información, no en los estrictos términos de la consolidación contable, pero sí de forma complementaria, para obtener una visión global de cuál es la actividad encomendada a los organismos públicos, y que a la vez permita un análisis comparativo en el tiempo y entre las distintas entidades, y del grado de satisfacción que han alcanzado los ciudadanos con las distintas formas de gestión llevadas a cabo por la entidad pública objeto de estudio.

Otras cuestiones serán el método de consolidación a aplicar, el procedimiento a seguir o los estados contables a elaborar.

### **3. MÉTODOS DE CONSOLIDACIÓN**

Por lo que se refiere a los métodos de consolidación, existe unanimidad en considerar que son de aplicación los utilizados para la elaboración de la información consolidada en el ámbito mercantil, si bien, lógicamente, adaptados a las peculiaridades específicas de los entes a los que son de aplicación. En esta línea se manifiesta tanto el contexto internacional como las distintas propuestas llevadas a cabo en nuestro país. Consideramos conveniente exponer, aunque de forma breve, algunas de los pronunciamientos a fin de poner de manifiesto las discrepancias.

#### **3.1. El contexto internacional**

Al igual que sucede para la delimitación del perímetro de la consolidación, no existe una postura unánime para el establecimiento del método más apropiado para la elaboración de los estados consolidados.

Así, por una parte, países como Canadá y Nueva Zelanda abogan por la utilización tanto del método de integración global, y la puesta en equivalencia para las empresas públicas. La CICA estima que éste no es el adecuado para incluir la información emanada de las empresas gubernamentales, puesto que sus objetivos, funcionamiento,

sus relaciones con el gobierno y sus prácticas en materia financiera, difieren del resto de los organismos incluidos en el perímetro de la consolidación.

Por otro lado, en Francia, a pesar de no existir una norma legal, en el documento elaborado por la Orden de Expertos Contables de Francia dedicado a la consolidación de las cuentas de las Corporaciones Locales, propone la utilización de cinco métodos: integración global, agregación global, puesta en equivalencia, integración proporcional y agregación proporcional, admitiendo la posibilidad de la integración global o proporcional para el caso de las empresas, a pesar de que su información se elabore de acuerdo con los principios del plan general de contabilidad para las empresas de negocios, lo cual va a suponer un necesario reprocesamiento de la información a fin de homogeneizarla para que sea agregable.

Por su parte, la IFAC, en los proyectos de normas, contempla como método para el establecimiento de los estados consolidados de la entidad principal y sus entidades controladas el de integración global. Si bien en un principio se admitía un tratamiento alternativo, en el caso que la entidad principal prepare los estados financieros siguiendo el criterio del devengo modificado y la entidad controlada el criterio del devengo, en cuyo caso la inversión se registraría mediante el método de puesta en equivalencia, al igual que si se tratara de una inversión en una asociada. El método más adecuado para el caso de entidades codirigidas es el de integración proporcional, para lo cual propone la utilización de dos modalidades:

– El copartícipe combina su parte de cada uno de los activos, pasivos, gastos e ingresos, añadiéndolos, línea por línea, a las partidas similares de sus estados financieros.

– El partícipe incluye en líneas separadas para su parte de activos, pasivos, gastos e ingresos de la entidad bajo control conjunto dentro de sus estados financieros consolidados.

Asimismo, la IFAC, a pesar de inclinarse como criterio más conveniente la integración proporcional, permite la utilización, en ciertos casos, como criterio alternativo la puesta en equivalencia. Por último, la IPSA 7 establece la conveniencia de utilizar la puesta en equivalencia en las inversiones en asociadas.

### **3.2. Las propuestas españolas**

Al no existir una regulación oficial, han sido distintas las propuestas realizadas por los autores en torno a la elección de los métodos de consolidación más adecuado, que lógicamente están relacionados con el perímetro de la consolidación considerado.

Por lo que respecta al método a utilizar para la entidad principal y sus organismos autónomos, existe unanimidad en considerar que será el método de integración global el más conveniente, que en términos de la OECF, se trataría de agregación glo-

bal al no existir participación en capital. La primera diferencia surge en el caso de las sociedades mercantiles. Existen diversos autores que entienden que, para las sociedades mercantiles que cumplan las condiciones establecidas para considerarlas como del grupo local, el método a utilizar será el de integración global. Entre ellos se encuentran los profesores Pablos y Arbesú (1996, p. 749), que consideran que *“se debería utilizar el método de integración global en el caso de las empresas municipales, sociedades mixtas y, en su caso, los consorcios, y el método de agregación global en el caso de los organismos autónomos (y, si procediera, en el caso de alguna asociación)”*.

En la misma línea se sitúan los profesores López y Román (1997), que proponen la utilización del método de integración global para las entidades que forman grupo. También los profesores Torres y Pina (1997) y el profesor Vela (1996). Todos ellos entienden que el grupo incluirá las empresas municipales.

Un planteamiento similar proponen los profesores Córdor y otros (1998, p. 107), quienes consideran que se debería *“incluir dentro de los estados consolidados a aquellas entidades que son consecuencia de la gestión directa, tal como organismos autónomos locales y sociedades de capital íntegramente público, mediante el método de integración global, que podría extenderse igualmente a otras formas de gestión indirecta, derivadas de la capacidad de la entidad local de nombrar a los administradores (la mayoría) de las sociedades mercantiles en las que participa”*.

Por su parte, Arnau y Guerrero (1993, p. 244) señalan *“que el método habitual (salvo raras excepciones) aplicable al caso de la consolidación contable de las Entidades locales va a ser el de integración global, en el que deberán tenerse en cuenta las particularidades de la ICAL, al objeto de que los ajustes y eliminaciones que procedan armonicen adecuadamente el contenido de los estados financieros de las sociedades dependientes de la misma, ya que en la consolidación deben prevalecer los criterios aplicados a las cuentas propias de la sociedad dominante, todo ello en aras de reflejar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, y de los resultados del grupo en el ejercicio.”*

Asimismo, hay autores como Benito López que considera que *“la consolidación de la información económico-financiera de la entidad que informa con relación a la de los organismos que forman el perímetro contable puede hacerse mediante el método de integración, si bien para las empresas públicas parece conveniente utilizar el método de puesta en equivalencia”* (1996, p. 684). *“Restringir la entidad contable a los entes y subentidades que rinden las cuentas en régimen de Contabilidad Pública no significa que queden fuera del perímetro contable de la entidad principal las empresas públicas que estuvieran bajo su dominio, situación que de producirse provocaría la presentación de una información contable insuficiente, con el consiguiente perjuicio para los usuarios de la misma. Pensamos que una posible solución pasaría por inte-*

*grar a través del método de puesta en equivalencia... y dando además una información adicional sobre distintos aspectos de dichas empresas públicas que pudieran resultar interesante de conocer” (1996, p. 706).*

Al margen de lo anterior, también, se contempla la posibilidad de la integración proporcional en los casos de dirección conjunta, como así lo ponen de manifiesto los profesores Vela, López y Román. Así, Torres y Pina (1997, p. 163) consideran que, *“en lo que respecta a las mancomunidades y otro tipo de ‘joint venture’, consideramos la integración proporcional como la fórmula más adecuada de integración de las cuentas de estas entidades.”*

Por último, existe unanimidad entre los autores en considerar que cuando, según los límites establecidos, se considere que existe influencia notable, el método más adecuado será el de puesta en equivalencia.

Por lo que respecta a la IGAE, hasta la actualidad no se ha pronunciado al respecto para el ámbito local.

Desde la vertiente de su aplicación en las corporaciones locales, señalar que en los Ayuntamientos de Madrid, Barcelona y Gijón han seguido las normas para la formación de las cuentas anuales consolidadas establecidas por el R.D. 1818/1991. De esta forma, en los Ayuntamientos de Barcelona y Gijón, *“en función del nivel de control, han recurrido a los métodos de integración global, y de puesta en equivalencia”*. No han considerado oportuno recurrir al método de integración proporcional, sino que en el caso de *“participaciones inferiores al 20% y las participaciones en entidades metropolitanas, mancomunidades de municipios, consorcios y fundaciones no son objeto de consolidación, al no haber una relación de inversión financiera permanente que configure un grado de dependencia determinado y estable”* (López y Pablos, 1998, p. 288).

En definitiva, los tratadistas españoles consideran, en general, de aplicación los mismos métodos que en el ámbito mercantil: integración global, integración proporcional y puesta en equivalencia; opinión que compartimos, si bien todo ello genera una serie de cuestiones en el proceso de elaboración de estados contables consolidados que sería conveniente analizar previamente, antes de concebir el método más adecuado para cada caso y situación.

#### **4. EL PROCESO DE CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS CONTABLES**

No quisiéramos concluir este trabajo sin hacer una breve mención al proceso de elaboración de estados contables consolidados, que conlleva las siguientes fases: homogeneización, agregación y eliminación, de las cuales consideramos de notable interés la primera y la última, al ser la de agregación una simple suma de saldos que no presentará dificultades específicas.

La homogeneización constituye sin duda una condición indispensable, previa a cualquier operatoria tendente a la consolidación de estados contables. De ello dependerá, en gran medida, que los resultados del proceso sean satisfactorios, de lo contrario la resultante de su agregación carecería de significado. El conjunto de operaciones tendentes a la consecución de dicho requisito deberá abordar cuestiones temporales, valorativas, relativas a las transacciones intragrupo y cuestiones terminológicas.

Evidentemente, debemos discriminar dos grupos de entidades que conviven en la presentación de servicios públicos locales. Por una parte, aquellas que están sujetas a la contabilidad pública, como son la propia Entidad Local y sus Organismos Autónomos, y todos aquellas que nacen de la unión de Administraciones Públicas, tales como Mancomunidades, Consorcios, etc. La información que todas ellas elaboran es en base a unos mismos principios y bajo un entorno jurídico común. Por tanto, pensamos que la homogeneización no presentará grandes problemas, salvo casos puntuales, como pudiera ser, entre otros, el diferente tratamiento contable que recibe las adscripciones en el ente que lo entrega y el que lo recibe.

Por otra parte, existe un conjunto de entidades sometidas a contabilidad empresarial que elaboran su información sobre unos principios diferentes y que se desenvuelven en un entorno económico-jurídico común a todas ellas. En consecuencia, la homogeneización entre ellas originará los problemas que ya ampliamente han sido analizados por la doctrina.

El problema fundamental se centra en el intento de homogeneizar magnitudes pertenecientes a entidades de ambos grupos. A pesar de que el proceso de reforma llevado a cabo en el ámbito de la contabilidad pública haya estado apoyado por el proceso normalizador de la contabilidad empresarial, ha sido necesario acomodar una serie de principios y conceptos a su entorno específico. Admitido que existen divergencias, otro interrogante que se plantea es cómo efectuar dicha homogeneización, qué principios y criterios utilizar para ello. Las respuestas pueden ser varias. Una primera alternativa, sería utilizar los criterios de la entidad consolidante, —en nuestro caso la entidad local—; otra posibilidad será que impere los principios y criterios de contabilidad empresarial, o bien, por último, elaborar un plan de consolidación para el conjunto.

Sin embargo, no consideramos que el problema concluya en este punto, sino que debemos ir más lejos. Suponiendo que hemos obviado las diferencias existentes entre la contabilidad pública y la empresarial, que hemos logrado establecer los criterios para llevar a cabo la homogeneización de la información, nos cabe otra reflexión: ¿Representa esta nueva información la imagen fiel de la entidad? Entendemos que con todo ello obtendremos una información consolidada que cumple una serie de objetivos. Entre ellos, nos va a permitir conocer el nivel de endeudamiento, la situación económico financiera y, en general, nos permitirá obtener una visión más completa del grupo

local, pero el análisis e interpretación de las magnitudes resultantes lógicamente hay que matizarlos.

No obstante lo anterior, no debemos olvidar que cualquier proceso de readaptación implica un coste. Por lo tanto, todo ello deberá venir acompañado de un incremento en la utilidad de la información que se genera, esto es, habrá de tenerse en consideración el coste-beneficio que la misma representa.

La siguiente fase, la de agregación, consiste en sumar las diferentes partidas, previamente homogeneizadas, de idéntica o análoga naturaleza.

Ahora bien, el estado contable obtenido por mera agregación de los originarios puede no tener, por sí solo, significación alguna, puesto que, en cualquier caso, contendrá componentes estructurales interrelacionados, que pueden tener la consideración de ficticios, siempre bajo la óptica del grupo. Estos, para evitar distorsiones en la información, deben ser eliminados o compensados, constituyendo dicha operatoria la fase de eliminación.

Habida cuenta de la coexistencia de sujetos sometidos a distintas normativas contables, y una vez analizadas las distintas fases por las que discurre el proceso de consolidación, se hace patente la dificultad que conlleva la homogeneización de las magnitudes objeto de agregación. Las cuentas anuales pueden presentar distintos formatos o significados en sus rúbricas, derivados del diferente tratamiento en principios, criterios y procedimientos mediante los cuales se ha obtenido dicha información, en ocasiones muy dispares.

Por ello, nos parece aconsejable barajar distintas alternativas para optar por el método más apropiado, o conveniente, a aplicar y los estados contables consolidados a elaborar.

Una podría consistir en diferenciar, en el proceso de consolidación, entre dos subsectores, el administrativo y el empresarial, que podrían ser objetos de consolidaciones independientes, anexando después los estados consolidados correspondientes, lo que supondría disponer, por un lado, de información relativa a la actividad económica empresarial y, por otro, de la actuación político-administrativa.

También consideramos factible la posibilidad de integrar, por el método de puesta en equivalencia, a aquellas entidades sometidas a contabilidad empresarial, lo cual requeriría, presumiblemente, de una información adicional sobre distintos aspectos que pudieran resultar interesante conocer.

Por último, en consonancia con algunos pronunciamientos internacionales, se debería proceder a la homogeneización previa de la información, normalmente reelaborando la de las empresas de negocios a las prácticas de la contabilidad pública, para proceder posteriormente a su consolidación. No obstante, además del coste y dificultades de este proceso, pueden plantearse problemas en la integración de los presupuestos, de distintas naturalezas en ambos ámbitos.

## 5. A MODO DE CONCLUSIÓN

El sector público local, en continuo crecimiento, no es un todo homogéneo, sino que puede considerarse como resultado de la integración de una pluralidad de entes de naturaleza dispar, tanto en su forma jurídica como competencial; quizás por la diversa tipología de formas de gestión de servicios públicos, directas o indirectas, que admite nuestro ordenamiento jurídico. Por tanto, se puede afirmar que la información que actualmente suministra la cuenta general de una entidad local puede no satisfacer las demandas de los distintos usuarios, puesto que viene constituida por un conjunto de cuentas no integradas, más o menos numerosas en función de las formas adoptadas en la gestión de los servicios. La imposibilidad de obtener una visión de conjunto de la entidad globalmente considerada, supone una deficiencia a solventar y, en consecuencia, la necesidad de elaborar información consolidada.

La ausencia de regulación por parte de la IGAE para el establecimiento y elaboración de información consolidada, dejándolo al arbitrio del Pleno de la Corporación, deja aún más en la incertidumbre tanto a los suministradores y como a los usuarios de la información contable pública, siendo difícil, por no decir imposible, realizar comparaciones entre las distintas Corporaciones Locales, en el tiempo y en el espacio. En primer lugar sería necesario conocer las diferentes entidades que la integran, así como la forma en las que se incluyén en los distintos estados contables.

Para ello, parece lógico, que al igual que el proceso normalizador de la contabilidad pública ha estado claramente inspirado en el modelo del ámbito empresarial, en este sentido el PGCP atiende a las peculiaridades específicas de los entes a los que es de aplicación, la consolidación contable pública, con sus propias señas de identidad, no debe separarse en demasía de las normas técnicas aplicadas en la elaboración de información de los grupos de sociedades.

Por ello, tratando de mantener un paralelismo con el proceso de consolidación empresarial, debería distinguirse entre tres estadios: grupo, conjunto y perímetro, elaborando unas normas que eviten el grado de subjetividad a la hora de incluir a las distintas entidades en los diferentes estadios.

## BIBLIOGRAFÍA

BOLETIN INFORMATIVO DE LA IGAE (1997): Consulta No. 2/97, formulada por la Diputación provincial de "...", en relación con la consolidación de cuentas en las Entidades Locales.

CARRASCO DÍAZ, D. (Coord.) (1994): *La Nueva Contabilidad Pública*, Ariel, Barcelona.

CÓNDOR LÓPEZ, V.; ANSÓN LAPEÑA, J. A.; BLASCO MURIEL, M. P. y BRUSCA ALIJARDE, M. I. (1998): "Consolidación de estados contables en la Administración Local", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXVII, No. 95, p. 395-426.

FERNÁNDEZ FERNANDEZ, J. M. y PABLOS RODRÍGUEZ, J. L. (1999): "La consolidación de cuentas en los grupos locales", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXVIII, enero-marzo, p. 13-42.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, IFAC PUBLIC SECTOR COMMITTEE (1996): *La Entidad Contable Pública* puede consultarse la traducción realizada por el Instituto Censores Jurados de Cuentas de España (1999): *Estudios del Sector Público de la IFAC*, Madrid.

\_\_\_\_\_ (2000a): International Public Sector Accounting Standar 6 "Consolidated Financial Statements and Accounting for controlled Entities".

\_\_\_\_\_ (2000b): International Public Sector Accounting Standar 7 "Accounting for Investments in Associates".

\_\_\_\_\_ (2000c): International Public Sector Accounting Standar 8 "Financial Reporting of Interests in Joint Ventures".

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (IGAE) (1994): *Principios contables Públicos. Documentos 1 a 8*, Comisión de Principios y Normas Contables Públicas.

MIAJA FOL, M. (1998): "La reforma de la Contabilidad Pública", *Seminario: La reforma de la Ley General Presupuestaria*, Sevilla, 30 de noviembre a 3 de diciembre de 1998.

MONTESINOS JULVE, V. y VELA BARGUES, J. M. (1994): "Normalización contable y el nuevo Plan General de Contabilidad Pública", *II Jornadas sobre Contabilidad Pública*, IGAE, Madrid, p. 11-17.

PABLOS RODRÍGUEZ, J. L. y ARBESÚ LÓPEZ, 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, Contabilidad Financiera, p. 737-751.

RODRÍGUEZ ARIZA, L. y LÓPEZ HERNÁNDEZ, A. M. (1995): "La consolidación contable en la Administración Local", *III Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública*, Santiago de Compostela, 28 de abril de 1995, p.153-169.

SANTOS PEÑALVER, J. (1999): "Justificación de la consolidación y delimitación del perímetro del grupo", *Auditoría Pública*, No. 18, p. 39-48.

TORRES PRADAS, L. y PINA MARTÍNEZ, V. (1997): "Descentralización de servicios públicos y consolidación de cuentas en la Administración Local", *Revista de Contabilidad y Tributación*, agosto-septiembre, No.173-174, p. 105-173.

\_\_\_\_\_ y \_\_\_\_\_ (2000): "Privatización, descentralización de servicios y consolidación de cuentas en las Corporaciones Locales", *VIª Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública*, ASEPUC, Oviedo, p.193-209.

VELA BARGUES, J. M. (1991): "La Normalización Contable en el ámbito de la Contabilidad Pública y los Principios Generalmente Aceptados", *Partida Doble*, junio, p. 52-58.

\_\_\_\_\_ (1994) "La normalización contable en el ámbito de la contabilidad pública española y sus principales líneas maestras", *Presupuesto y gasto Público*, No. 13, p.37-46.