

Consolidación contable en las entidades locales: siguiendo los pasos de la consolidación empresarial

Documento elaborado por la Comisión del Sector Público del ICJCE.

© Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España. España. Abril 2024.

## Antecedentes normativos

Como es conocido, la norma general más reciente sobre consolidación en el ámbito de la empresa privada en España es el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre (NOFCAC), por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.

Para el caso del sector público, las primeras normas sobre consolidación, elaboradas por la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), como centro directivo de la contabilidad pública en España, estaban contenidas en la Orden Ministerial de 12 de diciembre de 2000, que regulaba la elaboración de la Cuenta General del Estado.

No obstante, es con la publicación de la Orden HAP/1489/2013 de 18 de julio, por la que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público (NOFCAC-SP) (modificada en la Orden HAP/1724(2015, de 31 de julio, por la que se regula la elaboración de la Cuenta General del Estado) cuando se establece la obligatoriedad de consolidar las cuentas anuales a nivel estatal desde el 1 de enero de 2014.

En el ámbito del sector público local, aunque la Orden que aprobó las NOFCAC-SP, ya mencionada, previó su aplicación con carácter obligatorio a partir del ejercicio 2017, ésta quedaba supeditada a la elaboración por parte del Ministerio competente de una adaptación de las normas de consolidación al ámbito local, para lo que ha habido que esperar hasta la publicación de la Orden HAC/836/2021, de 9 de julio, por la que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público local (NOFCAC-SPL). En estas normas, además, se reconoce el carácter supletorio, para aquellos casos en que se produzcan operaciones no previstas en las mismas, tanto de las NOFCAC-SP como de las NOFCAC.

## Obligados a consolidar y excepciones

Las NOFCAC-SPL se aplican a las cuentas anuales consolidadas de los ejercicios que se inicien a partir de 1 de enero de 2022 para los municipios de más de 50.000 habitantes y las demás entidades locales de ámbito superior, y a partir de 1 de enero de 2024 en el resto de las entidades locales (Disposición final tercera). No obstante, por razón de tamaño, quedan dispensados de la obligación de consolidar (artículo 7 NOFCAC-SPL):

- Los municipios cuyo presupuesto no exceda de 300.000€.
- Los municipios cuyo presupuesto exceda de 300.000€, pero no superen los 3.000.000€, y cuenten con una población que no supere los 5.000 habitantes.
- Otras entidades locales, con presupuesto hasta 3.000.000€.

Asimismo, quedan excluidas de la consolidación las entidades en las que concurren alguna de las siguientes circunstancias (artículo 8 NOFCAC-SPL):

- a) Que no tengan un interés significativo para la imagen fiel de las cuentas anuales consolidadas, de forma individual o en su conjunto.

- b) Cuando existen restricciones importantes y permanentes que dificulten sustancialmente el ejercicio de la entidad dominante de sus derechos sobre el patrimonio o la gestión de la entidad dependiente.
- c) Cuando la información necesaria para las cuentas consolidadas sólo pueda obtenerse incurriendo en gastos desproporcionados o con un retraso inevitable que imposibilite la elaboración de dichas cuentas en el plazo establecido por la normativa aplicable.

Finalmente, es necesario hacer mención a lo preceptuado en la Disposición adicional primera de las NOFCAC-SPL que obliga a las entidades públicas empresariales y otras entidades del sector público local distintas de las sociedades mercantiles, sometidas a la normativa mercantil en materia contable a que, dominando a otras entidades sometidas a dicha normativa, formen un grupo de acuerdo con los criterios previstos en NOFCAC, formulen sus cuentas anuales consolidadas, a efectos de la elaboración de los estados consolidados de la entidad local correspondiente, con arreglo a los criterios establecidos en dichas Normas.

### Grupo de entidades: concepto de control

Para el ámbito de las empresas de negocios, el artículo 42 del Código de Comercio (CC) señala que existe un grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras. Esta sociedad, designada dominante de un grupo de sociedades, estará obligada a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados.

De otro lado, tanto en las NOFCAC, como en las NOFCAC-SPL, se define el grupo de entidades, a los efectos de la consolidación de cuentas, como aquel que está formado por la entidad dominante y todas sus entidades dependientes y, en línea con el CC, calificando a la entidad dominante como aquella que ostenta, directa o indirectamente, el control sobre otra u otras denominadas dependientes.

En el caso concreto de las NOFCAC-SPL, se establece que las entidades locales a que se refiere el artículo 3 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases de régimen local (LRRL), y las entidades de ámbito territorial inferior al municipio que tengan personalidad jurídica propia, no podrán ser dependientes de otra entidad local (artículo 2.1.). De esta forma no se permite consolidar entidades locales, como administración general, entre si (municipios, provincias, islas, comarcas, áreas metropolitanas o mancomunidades de municipios), ni que los ayuntamientos consoliden las entidades locales menores de jurisdicción municipal. Así, por ejemplo, queda fuera del proceso de consolidación la participación que una entidad municipal tenga en una mancomunidad de municipios o en un área metropolitana.

Por lo que se refiere al término control, se entiende como el poder de dirigir las políticas financieras y la actividad de otra entidad con la finalidad de obtener rendimientos económicos o potencial de servicio. Por tanto, tanto en el sector privado como en el sector público local hay coincidencia en el enfoque, basado principalmente en la capacidad para la toma de decisiones. Y, en este sentido, se presume que existe una situación de control cuando se cumpla una condición de poder y una condición de patrimonio neto, de entre las siguientes (artículo 2.2. NOFCAC-SPL):

Condiciones de poder	<ul style="list-style-type: none"> <li>a) Propiedad (directa o indirecta) &gt; 50%, con derecho a voto.</li> <li>b) Poder nombrar o revocar a la mayoría de los órganos de gobierno.</li> <li>c) Disponer de la mayoría de los derechos de voto.</li> <li>d) Disponer de la mayoría de los derechos del órgano de gobierno, si el control se ejerce por éste.</li> <li>e) Si ha designado a la mayoría de los miembros del órgano de gobierno.</li> </ul>
Condiciones de patrimonio neto	<ul style="list-style-type: none"> <li>a) Tiene la potestad de disolver la entidad y obtener una parte importante de los activos o de asumir obligaciones importantes.</li> <li>b) Tiene la potestad de acceder a la distribución de los activos, o de poder ser responsable de ciertas obligaciones de la otra entidad.</li> </ul>

En cualquier caso, los consorcios y fundaciones adscritas a una entidad local tendrán la consideración de entidades dependientes de ésta (artículo 2.3. NOFCAC-SPL)

Obsérvese que la presunción de control difiere respecto del sector privado. Efectivamente, en éste se habla de condiciones de poder, pero solo de forma subsidiaria se habla de condiciones de patrimonio (sin denominarlas así). Y esto es así, porque por la naturaleza de las entidades privadas las condiciones de patrimonio (que pertenece a los socios de la sociedad mercantil) implican condiciones de poder. Sin embargo, en el sector público pueden darse situaciones ambiguas, por lo que se ha establecido una doble necesidad: una condición de poder y una condición de patrimonio. En todo caso se trata de condiciones para presumir la existencia de control, pero el hecho que no se den no significa que no exista control, debiendo acudir a la definición de control (que, como hemos visto, es común en el sector privado y en el sector público).

Al grupo local, formado por la entidad dominante y las entidades dependientes, se le aplicará el método de integración global (artículo 10. NOFCAC-SPL).

### Entidades multigrupo y asociadas

Son entidades multigrupo, a los únicos efectos de la consolidación, aquellas no incluidas en el grupo, que son gestionadas por una o varias entidades de este, que participan en su capital social o patrimonio, conjuntamente con otra u otras ajenas al grupo. En este sentido, se entiende que existe gestión conjunta siempre que exista participación y que se produzca alguna de las siguientes circunstancias: a) que en los estatutos sociales se establezcan la gestión conjunta o, b) que existan pactos o acuerdos, que permitan a los socios derechos de veto (artículo 4. NOFCAC-SPL)

Tendrán la condición de entidades asociadas, a los únicos efectos de la consolidación de cuentas, aquellas entidades, no incluidas en el grupo, en las que alguna o varias entidades del grupo ejerzan una influencia significativa, por tener una participación en su capital social o patrimonio, sin llegar a tener el control. Se considera que existe influencia

significativa cuando se cumplen los dos requisitos siguientes: a) que una o varias entidades del grupo participen en el capital o patrimonio de la entidad; b) que se tenga el poder de intervenir en las decisiones de la política financiera y operativa de la participada, sin llegar a gestionarla conjuntamente ni a tener el control. Y, en cualquier caso, se presumirá el cumplimiento de los requisitos mencionados, cuando una o varias entidades del grupo posean, al menos, el 20% del capital o patrimonio de la entidad que no pertenece al grupo (artículo 5. NOFCAC-SPL).

### Conjunto consolidable y perímetro de la consolidación

El conjunto consolidable se forma a partir del grupo de entidades, añadiendo las entidades multigrupo, a las que se les aplicará el método de integración global o proporcional, teniendo en cuenta que, si se aplicara este último formarían parte del conjunto consolidable, y su aplicación deberá serlo de manera uniforme para todas las entidades multigrupo (artículo 11. NOFCAC-SPL).

El perímetro de consolidación, que persigue determinar que entidades se incluyen finalmente en la consolidación de cuentas, se forma añadiendo al conjunto consolidable las entidades a las que se aplique el procedimiento de puesta en equivalencia o método de la participación. Este procedimiento se aplicará a las entidades asociadas, así como a las entidades multigrupo, en caso de no aplicarse la integración proporcional. A ambos tipos de entidades se les podrá aplicar el procedimiento de puesta en equivalencia modificado, consistente en aplicar el de puesta en equivalencia pero sin efectuar homogeneizaciones previas ni eliminaciones de resultados por operaciones internas. En cualquier caso, de aplicarse lo será de forma uniforme tanto para las entidades asociadas como a las multigrupo (artículo 12 NOFCAC-SPL).

En definitiva, el perímetro de consolidación de una entidad local estará formado por las entidades del grupo (dominante y dependientes), las entidades multigrupo y las entidades asociadas que se incorporen a la consolidación.

Llegados a este punto, conviene tener en cuenta la diferencia existente entre el perímetro de consolidación antes definido y el que pudiera resultar para el caso de la consolidación presupuestaria o a afectos de estabilidad presupuestaria. La consolidación presupuestaria se refiere a la elaboración del presupuesto consolidado, de acuerdo con lo establecido en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL) y en el Real Decreto 500/1990, pero no de la Liquidación del Presupuesto, como cuenta anual. Por su parte, en la consolidación en términos de estabilidad presupuestaria es el subsector Administración Pública en términos SEC lo que determina el perímetro de consolidación, quedando fuera las entidades que sean productoras de mercado. Por tanto, según del tipo de consolidación que estemos realizando nos encontraremos con un perímetro de consolidación diferente, aunque el resultante de la consolidación contable será, sin duda, más amplio.

### Métodos y procedimientos de consolidación

Los artículos 46 y 47 del CC y los artículos 10 y 12 de las NOFCAC regulan en el ámbito privado los métodos de integración y procedimiento de puesta en equivalencia de los elementos de cuentas anuales comprendidos en la consolidación. Se señala como

métodos de consolidación aplicables el de integración global e integración proporcional, así como el procedimiento de puesta en equivalencia o método de participación. En la misma línea, las NOFCAC-SPL recogen los mismos métodos y procedimientos aplicables a las cuentas anuales del sector local. Y, como ya se ha mencionado, cada método se aplicará a las distintas entidades que forman el perímetro de consolidación en función de la influencia ejercida sobre ellas por la entidad dominante.

Así, el método de **integración global** se aplicará a todas las entidades que forman parte del grupo de consolidación (grupo local), en el que la entidad dominante posee el control exclusivo o mayoritario de las dependientes, con la pretensión de incorporar al balance, a la cuenta de resultado económico patrimonial, al estado de cambios del patrimonio neto, al estado de flujos de efectivo y al estado de liquidación del presupuesto de la entidad dominantes los bienes, derechos, obligaciones, ingresos, gastos, Ingresos y gastos presupuestarios, cobros y pagos respectivos de las entidades dependientes, como si fueran una única entidad. Todo ello se efectuará una vez realizadas las homogeneizaciones previas y las eliminaciones pertinentes

La definición de este método, así como la descripción del procedimiento a seguir para la formulación de las cuentas consolidadas para el sector público local se encuentra básicamente en los artículos 13 a 38 de las NOFCAC-SPL, señalando las siguientes etapas: a) homogeneización previa que puede ser temporal, valorativa, por operaciones internas y de la estructura de las cuentas anuales; b) agregación; c) eliminaciones inversión-patrimonio neto, de partidas intragrupo y de resultados.

En relación con la eliminación inversión-patrimonio neto en la primera consolidación, las NOFCAC-SPL definen la diferencia de primera consolidación, ya sea fondo de comercio o diferencia negativa de consolidación, y regulan la participación de los socios externos. A propósito del fondo de comercio, las NOFCAC-SPL lo configuran como un activo amortizable, tal y como hacen las NOFCAC (y el propio Plan General de Contabilidad en relación con el fondo de comercio en las cuentas individuales). Para el caso de consolidaciones posteriores, también se describe cómo ha de realizarse la eliminación inversión patrimonio-neto y se regulan los casos de modificación de la participación sin pérdida de control y de inversión adicional o reducción de la inversión sin modificación de la participación, así como la valoración de los socios externos. Igualmente, en los casos de participaciones indirectas y recíprocas entre entidades dependientes.

En cuanto a las eliminaciones de partidas intragrupo y resultados, las NOFCAC-SPL regulan tanto la eliminación por créditos y deudas, ingresos y gastos, flujos de efectivo y gastos e ingresos presupuestarios entre entidades del grupo, como la eliminación de resultados por operaciones internas de existencias, de inmovilizado, inversiones inmobiliarias o patrimonio público del suelo, de servicios y de activos financieros, por aplicación de ajustes por cambios de valor y reconocimiento de subvenciones en el patrimonio neto, por adquisición a terceros de pasivos financieros emitidos por el grupo y por dividendos internos.

Por lo que se refiere al método de **integración proporcional**, se puede aplicar a las entidades multigrupo, es decir, entidades en las que varios entes locales se asocian para prestar un determinado servicio, creando una entidad que es dirigida conjuntamente (por ejemplo, sociedad mercantil). La definición y criterios de aplicación de este método se encuentran recogidos en los artículos 50 y 51 de las NOFCAC para el ámbito privado. En

similares términos, los artículos 11, 39 y 40 de las NOFCAC-SPL hacen lo propio para el sector público local, describiéndolo a través de las diferencias que presenta con el método de integración global. Su aplicación consiste en la incorporación a las cuentas anuales consolidadas de la porción de activos, pasivos, gastos, ingresos, flujos de efectivo y demás partidas de las cuentas anuales de la entidad multigrupo correspondiente al porcentaje que de su patrimonio neto posean las entidades del grupo, sin perjuicio de las homogeneizaciones previas y de los ajustes y eliminaciones que, de forma proporcional, resulten pertinentes.

En cuanto al procedimiento de **puesta en equivalencia** o método de la participación, es aplicable a las entidades asociadas, es decir, aquellas en las que la entidad local tiene una influencia notable, por ejemplo, aquellas en las que se participe al menos en un 20%, así como a las empresas multigrupo que no apliquen el método de integración proporcional. En el ámbito privado, la descripción de este procedimiento y los criterios aplicables quedan regulados en los artículos 52 a 57 de las NOFCAS. De forma similar, para el sector público local, este procedimiento queda recogido en los artículos 41 a 47 de las NOFCAC-SPL, regulándose aspectos relativos a la homogeneización de la información y la primera y posteriores aplicaciones el procedimiento, la modificación de la participación y el deterioro del valor de la inversión en la entidad participada,

Este método persigue actualizar el valor contable de las participaciones que se tienen de las entidades multigrupo o asociadas, para lo cual éstas se valorarán en el balance consolidado por el importe que el porcentaje de inversión de las entidades del grupo represente sobre el patrimonio neto de la entidad correspondiente.

Como ya hemos mencionado, las NOFCAS, en su artículo 47, recoge la posibilidad de utilizar un procedimiento de puesta en equivalencia modificado, consistente en aplicar el de puesta en equivalencia, es decir, actualizar el valor de la inversión en la entidad al porcentaje de participación en su patrimonio neto, sin efectuar homogeneizaciones previas ni eliminaciones de resultados por operaciones internas. Esta opción puede dar lugar a que, en algunos casos, el saldo de esta partida no recoja el valor patrimonial correspondiente al porcentaje de la participación mantenida.

### Homogeneización valorativa

Cuando las NOFCAC-SPL se refieren a la homogeneización previa, como una de las tres fases del proceso de consolidación (junto a agregación y eliminaciones), se detienen en criterios temporales, criterios de valoración, operaciones internas y estructuras de las cuentas anuales (artículos 14 a 17). La homogeneización valorativa es, probablemente, la que presenta mayor dificultad para la elaboración de los estados consolidados de las entidades locales, de un lado, por la presencia de sociedades mercantiles y/o fundaciones dentro del perímetro de consolidación, lo que conlleva la existencia de diferentes marcos normativos para la elaboración de la información contable y, de otro, por la posibilidad de aplicación de criterios de valoración diferentes por entidades sometidas al mismo marco normativo contable. La existencia de diferentes planes contables puede originar diferencias valorativas en el tratamiento contable de algunas operaciones, como, por ejemplo, subvenciones de capital, donaciones y permutas de inmovilizado, entre otras.



En este sentido, conviene recordar que, las entidades que formen parte del perímetro de consolidación pueden estar sujetas a la aplicación de los siguientes marcos normativos contables:

- Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local (PGCPAL).
- Plan General de Contabilidad (Real Decreto 1514/2007), y sus adaptaciones.
- Plan General de Contabilidad para pequeñas y medianas empresas (Real Decreto 1515/2007).
- Plan de Contabilidad de entidades sin fines lucrativos (Resolución del ICAC de 26 de marzo de 2013).
- Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos (Resolución del ICAC de 26 de marzo de 2013).

Como criterio general, los elementos de las cuentas anuales de las entidades del grupo deben ser valorados siguiendo métodos uniformes y de acuerdo con los principios y normas de valoración establecidos en el PGCPAL. Sin embargo, se contempla la posibilidad de aplicar otros principios y normas de valoración no contemplados en el PGCPAL si ello contribuye a una mejor imagen fiel del grupo, debiendo justificarse esta excepción en la memoria de las cuentas consolidadas. Se recoge, así, posibles situaciones derivadas de la existencia de numerosas entidades locales (por ejemplo, mancomunidades) que prestan servicios públicos obligatorios, como ciclo integral del agua o recogida y tratamiento de residuos, de forma directa o indirecta, a través de sociedades mercantiles.

## Cuentas anuales consolidadas

En línea con la normativa contable privada, a nivel nacional e internacional, las cuentas anuales consolidadas de las entidades locales son las mismas que las cuentas anuales individuales, a saber: balance consolidado, cuenta del resultado económico patrimonial consolidada, estado de cambios en el patrimonio neto consolidado, estado de flujos de efectivo consolidado, estado de liquidación del presupuesto consolidado y memoria consolidada.

Por tanto, los modelos de cuentas anuales consolidadas se han elaborado a partir de los modelos de cuentas individuales previstos en el PGCPAL (Plan de Cuentas Normal) adaptando los conceptos a sus equivalentes consolidados y añadiendo las partidas específicas que surgen del proceso de consolidación. Y, por la posibilidad, ya comentada, de que en el proceso de consolidación estén implicadas cuentas anuales elaboradas bajo planes de cuentas distintos, en los modelos de cuentas anuales consolidadas se han incorporado, o adaptado, partidas para recoger las peculiaridades de la estructura de las cuentas anuales de las entidades no sometidas a principios contables públicos.

En el **balance** de situación consolidado, al igual que en el ámbito privado, se mostrarán las mismas partidas del balance de situación individual, junto a algunas partidas específicas de la consolidación, tanto derivadas de la aplicación de los métodos y procedimientos de consolidación. Entre estas partidas podemos encontrar:

- Fondo de comercio de consolidación.
- Participaciones puestas en equivalencia.

- Créditos a entidades puesta en equivalencia y/o a entidades integradas proporcionalmente.
- Resultado atribuido a la sociedad dominante.
- Socios externos.
- Deudas con entidades puestas en equivalencia y/o con entidades integradas proporcionalmente.
- Activos y/o pasivos por impuesto diferido.

La **cuenta de resultado económico patrimonial**, que recoge los ingresos y gastos del grupo, podrá mostrar algunas partidas específicas de la consolidación, entre las que destacan:

- Resultado por la pérdida de control de participaciones consolidadas,
- Diferencia negativa de consolidación de entidades consolidadas.
- Participación en beneficios (o pérdidas) de entidades puestas en equivalencia.
- Deterioro y resultado por pérdida de influencia significativa de participaciones puestas en equivalencia o del control conjunto sobre una entidad multigrupo
- Diferencia negativa de consolidación de entidades puestas en equivalencia.
- Resultado atribuido a la sociedad dominante y resultado atribuido a los socios externos

El **estado de cambios en patrimonio neto consolidado (ECPNC)** refleja, como en el estado individual, las variaciones producidas en el ejercicio en el patrimonio neto consolidado. Sin embargo, a diferencia del estado individual recogido en el PGCPAL, que tiene tres partes (estado total de cambios en el patrimonio neto, estado de ingresos y gastos reconocidos y estado de operaciones con la entidad o entidades propietarias), en el consolidado solo aparecen dos, coincidentes con los recogidos en modelo contable de la empresa privada y en las NOFCAC. No obstante, conviene observar que en el modelo empresarial las dos partes del ECPN figuran en distinto orden, la primera parte es el estado de ingresos y gastos reconocidos y la segunda el estado total de cambios en el patrimonio neto, así como presenta un mayor desglose y desarrollo, tanto en el número de años como en los conceptos. Efectivamente, en la segunda parte del estado, el desarrollo se hace del ejercicio x-2 y x-1, y el de las entidades locales sólo se desarrolla el ejercicio x, partiendo del saldo final del x-1.

En el caso del estado de ingresos y gastos reconocidos, como partidas específicas, cabe señalar la diferenciación entre el total de gastos e ingresos atribuidos a la entidad dominante y los atribuidos a socios externos, que serán recogidos, asimismo, en el estado total de cambios en el patrimonio neto.

En el **estado de flujos de efectivo (EFEC)** la principal cuestión a destacar es la existencia de dos modelos (uno normal y otro abreviado) para que la entidad dominante pueda optar por uno u otro, en función de la información de la que disponga para su elaboración.

Efectivamente, como es sabido, el EFEC informa sobre el origen y destino de los movimientos habidos en las partidas monetarias representativas de efectivo y otros activos líquidos equivalentes, clasificando los movimientos por actividades (gestión, inversión, financiación o pendientes de clasificar) e indicando la variación neta sufrida por las mismas en el ejercicio. Además, la clasificación de los flujos de efectivo por actividades se hará considerando al grupo como una unidad (a efectos de la eliminación de los flujos por operaciones entre entidades).

Sin embargo, si la entidad dominante no dispone de la información necesaria para elaborar el estado de flujos de efectivo, podrá presentar la información diferenciando los flujos que correspondan a entidades sometidas a principios contables públicos, los que correspondan a las entidades que apliquen el plan contable de las empresas y los que correspondan a las entidades que apliquen el Plan contable de las entidades sin fines lucrativos. En este caso, el estado de flujos de efectivo consolidado se ajustará al modelo abreviado incluido en el anexo de las NOFCAC-SPL. Y, de cualquier forma, el EFEC se formulará teniendo en cuenta lo establecido en las normas de elaboración del Estado de flujos de efectivo del PGCPAL. En cualquier caso, la distinción de los flujos de efectivo en función del marco normativo contable afecta solo a las actividades de gestión.

El **estado de liquidación del presupuesto consolidado** es específico de las entidades públicas sometidas a presupuesto limitativo y vinculante, por lo que no se da en el ámbito empresarial ni fundacional. Este estado comprende, con la debida separación, la liquidación consolidada del presupuesto de gastos y del presupuesto de ingresos, así como el resultado presupuestario consolidado de las entidades del grupo que tengan este tipo de presupuesto.

Finalmente, del contenido de la **memoria consolidada** podemos reseñar la información sobre:

- El perímetro de consolidación, así como sobre las partidas específicas del proceso: fondo de comercio, diferencia negativa de consolidación, socios externos, partidas relativas a entidades multigrupo o participaciones en entidades puestas en equivalencia.
- Las bases de presentación de las cuentas anuales consolidadas y de las normas de reconocimiento y valoración aplicadas (al menos de aquellas normas que difieran de las utilizadas por la entidad dominante y, siempre, de las normas relativas a las partidas específicas que surjan al realizar la consolidación).
- Los principales epígrafes del balance consolidado desde el punto de vista cuantitativo (por su importe o su variación) o cualitativo, y, en todo caso, de los movimientos experimentados por el Patrimonio Neto.
- Aspectos presupuestarios (tanto de las entidades con presupuesto limitativo como de las entidades con presupuesto no limitativo –es decir, con estados de previsión de gastos e ingresos–) y diversos indicadores financieros y patrimoniales.
- Otros aspectos significativos que afecten a las cuentas consolidadas que no se hayan reflejado en la nota correspondiente del elemento patrimonial afectado (Nota 16).

**AUDITORES**

INSTITUTO DE CENSORES JURADOS  
DE CUENTAS DE ESPAÑA