



## INSTITUTO DE CENSORES JURADOS DE CUENTAS DE ESPAÑA (I.C.J.C.E.)

General Arrando, 9. 28010 MADRID (España) • Teléf. 91 446 03 54 • Fax 91 447 11 62

### CIRCULAR N° E24/2010

**ASUNTO:** Publicación de las nuevas normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas.

**EXTENSIÓN:** Miembros ejercientes del Instituto.

**FECHA:** 13 de octubre de 2010

El Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas (NOFCAC) y se modifica el Plan General de Contabilidad, constituye el segundo pilar en la modernización de nuestras normas contables, tras la adopción por parte de la UE del entramado legal de las NIC/NIIF.

Las anteriores NOFCAC, aprobadas por Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, no han podido ser revisadas hasta ahora debido a la demora en el esclarecimiento del marco jurídico de referencia europeo en materia de «Combinaciones de negocios» y «Consolidación de estados financieros»<sup>1</sup>. En este período transitorio (desde la entrada en vigor del nuevo PGC), la formulación de cuentas anuales consolidadas se ha podido realizar con un adecuado grado de seguridad jurídica, tomando como referente la doctrina del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) incluida en la Nota publicada en su Boletín número 75, de septiembre de 2008.

El Real Decreto por el que se aprueban las nuevas normas también incluye la modificación de algunas normas del PGC, al objeto de introducir un tratamiento armonizado, en cuentas individuales y consolidadas, de las Combinaciones de Negocios. La reforma de la Norma de Valoración 19ª “Combinaciones de negocios” resulta el primer cambio importante experimentado por el PGC tras su promulgación en el año 2007.

En el anexo se puede ver un resumen de las principales novedades incorporadas en el documento.

Esta circular se encuentra disponible en la página web del Instituto, [www.icjce.es](http://www.icjce.es) (área privada, apartados “Normativa - Guías de actuación” y “Servicios – Circulares”).

Para cualquier tipo de aclaración no dudéis en dirigir vuestra consulta al Departamento Técnico, utilizando el e-mail y facilitando un número de teléfono de contacto, y se intentará daros respuesta lo antes posible.

José María López Mestres  
Presidente de la Comisión Técnica y de Control de Calidad

---

<sup>1</sup> En junio de 2009 han sido aprobados los Reglamentos (CE) n.º 494/2009 y 495/2009 de la Comisión, de 3 de junio de 2009, en lo relativo, respectivamente, a la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 27 «Estados financieros consolidados y separados» y la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 3 «Combinaciones de negocios».



## Anexo

Resumen de las principales novedades incorporadas en el Real Decreto 1159/2010.

### Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

1. Mantiene una estructura similar al RD 1815/1991, respetando el orden de criterios y normas recogidos en dicho documento.
2. Define claramente las sociedades contenidas dentro de la consolidación, reconociendo los grupos introducidos en nuestro derecho contable por la Ley 16/2007 definiendo (Art. 42 Cód. Comercio) a los *grupos de subordinación*, formado por una sociedad dominante y otra y otras dependientes controladas por la primera, y el *grupo de coordinación*, integrado por empresas controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas. reconociendo literalmente que para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2008, solo los primeros están obligados a formular cuentas anuales consolidadas, sin perjuicio del debido desglose en los modelos de cuentas anuales de los saldos que se mantienen con las sociedades integrantes del grupo de coordinación.
3. En línea con lo anterior, se refuerza en las NOFCAC el concepto de control por encima del criterio de propiedad o participación en la definición de grupo consolidable, al calificar el mismo como el poder de dirigir las políticas, financiera y de explotación, de una entidad, con la finalidad de obtener beneficios económicos de sus actividades.
4. Las obligaciones de consolidar, contempladas en el Capítulo II, son limitadas al generar criterios de exención. Como novedad fundamental encontramos la exención de los supuestos en que la sociedad dominante participe exclusivamente en sociedades dependientes que no posean un interés significativo, individualmente y en conjunto, para la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de las sociedades del grupo. Por otra parte no establecen supuestos de excepción a la aplicación de los métodos de consolidación.
5. La elaboración de las cuentas consolidadas del grupo se orientan desde el punto de vista del grupo como sujeto que informa, y no como una prolongación de las cuentas individuales de la sociedad dominante. Ello va en sintonía con la orientación de las NIC/NIIF que consideran como sujeto contable a los grupos empresariales y la excepción las cuentas individuales, justo al contrario de la costumbre contable española.
6. La participación previa en la sociedad dominada debe valorarse a valor razonable y, en consecuencia, en la eliminación inversión – patrimonio neto, se podrá de manifiesto cierto impacto patrimonial consecuencia de la variación de valor experimentada por el fondo de comercio implícito en la participación previa desde la fecha en que se produjo la inversión, y que tendrá su tránsito fundamental en forma de resultado atribuido a la sociedad dominante.
7. La participación de los intereses minoritarios o socios externos, que forman parte del neto patrimonial, se valorará por su porcentaje de participación en el valor razonable de los activos identificados y pasivos asumidos, sin incluir en dicha valoración el fondo de comercio atribuido a la participación no controladora. En comparación con las NIIF se limita el uso de diferentes opciones de valoración de estas partidas, siguiendo la línea fijada en su momento por el Libro Blanco para la Reforma de la Contabilidad de limitar el uso de alternativas contables en las disposiciones normativas.



8. Los criterios para realizar las eliminaciones e incorporaciones de resultados por operaciones internas mantienen el desarrollo pormenorizado de la anterior regulación, con un nivel de detalle superior al contemplado por las NIIF de referencia, en línea con lo comentado previamente.
9. Salvo en lo concerniente al fondo de comercio, el método de integración proporcional y el procedimiento de puesta en equivalencia apenas han sufrido cambios respecto a los criterios incluidos en las normas precedentes.
10. Las nuevas reglas de conversión de cuentas anuales en moneda extranjera diferencian entre moneda funcional y moneda de presentación, la cual será en todo caso en nuestro país el euro. Recoge criterios similares de definición y de criterios a los contemplados en la Circular 4/2004 del Banco de España.
11. Define claramente el contenido y el formato de los estados financieros consolidados el línea con lo establecido por el PGC 2007 para cuentas individuales, contemplando al Estado de Cambios en el Patrimonio Neto y al Estado de Flujos de Efectivo.

El alcance normativo del texto, establecido por el artículo 2 del real decreto, fija el alcance de las normas de consolidación, precisando que serán de aplicación obligatoria por las sociedades dominantes españolas obligadas a consolidar en los siguientes términos:

- Si alguna sociedad del grupo ha emitido valores admitidos a negociación en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea, deberá aplicar obligatoriamente la sección primera del capítulo primero y la sección primera del capítulo segundo, en tanto desarrollo reglamentario de los artículos 42 y 43 del Código de Comercio.
- Las restantes sociedades aplicarán la norma de forma íntegra, salvo que al amparo de lo previsto en el artículo 43.bis del Código de Comercio optasen por aplicar las normas internacionales de contabilidad adoptadas por la Unión Europea, en cuyo caso solo les resultará de aplicación obligatoria las secciones indicadas en el punto anterior.

Adicionalmente, el citado artículo precisa que también serán de aplicación obligatoria para las restantes personas, físicas o jurídicas, no obligadas a consolidar, pero que de forma voluntaria hubieran decidido hacerlo.

Finalmente, resulta importante resaltar como en la disposición transitoria primera se establece criterios de aplicación de las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas en el primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2010.

### **Combinaciones de negocios**

La Norma de Valoración 19<sup>a</sup> “Combinaciones de negocios” establece los criterios contables que deben aplicarse para contabilizar las operaciones de fusión, escisión o cesión global de activo y pasivo, reguladas en la reciente Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, cuando el patrimonio que se transmite en bloque por sucesión universal constituye un negocio, al margen de que lo sea o no el adquirente, en sintonía con la nueva definición de negocio incluida en la NIIF 3. A este respecto, el PGC regula el método de adquisición como la única alternativa posible para registrar las operaciones de combinaciones de negocios.



El RD también recoge ciertas novedades adicionales en el PGC derivadas de la normativa sobre combinaciones de negocio. Así, se incluye una revisión parcial de la norma de registro y valoración 9ª. Instrumentos financieros y la 13ª. Impuestos sobre beneficios, introduciendo una cierta precisión en relación a las operaciones entre empresas del grupo.

Adicionalmente, la reforma del apartado 2, y la incorporación de un nuevo apartado 3 en la norma de registro y valoración 21ª. Operaciones entre empresas del grupo, sistematiza el criterio de mantenimiento del valor contable precedente, incorporando, en su caso, la valoración en términos consolidados, en todas aquellas operaciones en que se produce un desplazamiento de elementos patrimoniales constitutivos de un negocio entre las sociedades del grupo, si como consecuencia de la operación no se produce una variación en los activos controlados o en los pasivos asumidos por las sociedades que intervienen en la operación, fuera de la mera aportación de un negocio recibiendo a cambio acciones o participaciones de la sociedad cesionaria, o de la adquisición del mismo entregando como contraprestación instrumentos de patrimonio propio.