

Consulta 2

Sobre el mantenimiento en las cuentas anuales consolidadas de un criterio contable seguido por una filial distinto del criterio contable utilizado por su dominante.

Respuesta

Se plantea la situación de un grupo de sociedades en el que la sociedad dominante incluye en las cuentas anuales consolidadas de dicho grupo a una filial, entidad de crédito, mientras que las actividades de las sociedades del grupo son de carácter industrial.

En concreto, se manifiesta que dicha sociedad filial prepara sus cuentas anuales de acuerdo con la normativa contable que le es aplicable, es decir, la Circular 4/1991, de 14 de junio, del Banco de España, a entidades de crédito sobre normas de contabilidad y modelos de estados financieros.

En relación con lo anterior se cuestiona si deben homogeneizarse los criterios empleados por dicha filial con los seguidos por la sociedad dominante a efectos de la formulación de cuentas anuales consolidadas.

Cabe mencionar en primer lugar que la Circular emitida por el Banco de España es la norma contable aplicable para las entidades de crédito en base a lo establecido en el artículo 48 de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito, en redacción dada por la Ley 13/1992, de 1 de julio, de Recursos Propios y Supervisión en Base Consolidada de las Entidades Financieras, de forma que en todo lo no previsto en dicha Circular son de aplicación las normas contables establecidas con carácter general.

Por su parte, dado que la formulación de cuentas anuales consolidadas del grupo en el que se integra la filial sometida a la Circular indicada anteriormente, debe realizarse teniendo en cuenta lo indicado en las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas por Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, hay que considerar que en el artículo 18 de las citadas Normas se trata el tema de la homogeneización valorativa estableciendo que:

"3. La sociedad dominante debe aplicar los mismos criterios de valoración en las cuentas consolidadas que los aplicados a sus propias cuentas anuales.

4. En casos excepcionales se podrán aplicar criterios de valorativos distintos a los indicados en el número 3 anterior, siempre que dichos criterios, empleados por una sociedad dependiente, sean más significativos que los aplicados por la sociedad dominante; en estos casos deberá indicarse y justificarse debidamente en la memoria".

Adicionalmente hay que indicar que un caso similar desde un punto de vista económico, se produce cuando en el seno de una empresa se realizan distintas actividades ordinarias para las que existen normas contables específicas a cada una de ellas. Para ello, a través de una disposición adicional contenida en la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 28 de diciembre de 1994, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias, se estableció el tratamiento contable que procede indicándose que:

"Para aquellas empresas que realicen una actividad inmobiliaria conjuntamente con otra u otras actividades ordinarias, se aplicarán las normas de adaptación correspondientes a cada actividad. En todo caso se aplicará:

1. Las normas de valoración que correspondan a cada una de las actividades.

2. Las cuentas anuales se formularán:

- En los modelos de balance y de cuenta de pérdidas y ganancias deberán aparecer todas las partidas correspondientes a las distintas actividades, según el modelo normal o abreviado, siempre que sean significativas, en cifra de negocios o en montante de gastos, sin perjuicio de lo dispuesto sobre agrupación, subdivisión y adición de partidas.

- En la memoria deberá incluirse toda la información correspondiente a cada una de las actividades, desglosando en su caso la correspondiente a inmovilizaciones materiales e inmateriales, existencias, créditos y débitos correspondientes a operaciones de tráfico, los gastos e ingresos de explotación, así como la cifra de negocios correspondiente a cada actividad."

De lo anterior se desprende, que si se trata de un grupo de sociedades en el que cada una de ellas, individualmente consideradas, realizan actividades distintas, también se deberá cumplir lo indicado cuando dichas actividades se realizan en una única empresa, es decir, se aplicarán las normas específicas para cada actividad.

De acuerdo con lo expuesto, a efectos de la formulación de cuentas anuales consolidadas, si el grupo a que se hace referencia en la consulta realiza varias actividades, de forma que

unas están sometidas a la norma contable general (Plan General de Contabilidad) y otras a la norma para las entidades de crédito (Circular del Banco de España), deberán respetarse las normativas específicas relativas a cada una de las actividades explicando detalladamente los criterios empleados, sin perjuicio de que para aquellos criterios de aplicación general que presenten opciones, deba realizarse la necesaria homogeneización de los mismos.