

2.5 Evolución de las normas relativas a combinaciones de negocios y consolidación desde la aprobación del PGC de 1973

Vicente **CONDOR**
Universidad de Zaragoza
vcondor@unizar.es

Isabel **BRUSCA**
Universidad de Zaragoza
ibrusca@unizar.es



Resumen

Este trabajo analiza la evolución de las normas de consolidación en España, evidenciando cómo el PGC de 1973 incidió en el desarrollo de las mismas, así como el efecto de las distintas reformas acometidas en el PGC con objeto de adaptar la normativa contable española a los avances y requerimientos que han ido teniendo lugar, tanto a nivel europeo como internacional. En ese sentido, se hace un recorrido por las normas de consolidación de 1982, pasando posteriormente a las normas de 1991 y finalmente a las de 2010. Se incluye igualmente referencia a los cambios que han tenido lugar en las normas vigentes desde su aprobación (2010). Finalmente, se analiza el impacto del PGC 1973, y de sus posteriores sucesores, en la elaboración de estados consolidados en el sector público, dado que un hito importante ha sido precisamente la aprobación de normas de consolidación para el sector público.

Palabras clave: Plan General de Contabilidad; Normas de Consolidación; Consolidación de Estados Financieros, Combinaciones de Negocios, Información Consolidada, Información Consolidada en Sector Público

Abstract

This paper analyses the evolution of consolidated reporting standards in Spain, evidencing the influence of the 1973 General Accounting Plan (GAP) in its development, as well as the effect of the different reforms undertaken in the GAP to adapt Spanish accounting regulations to the European and international advances and requirements. In this sense, the paper contains an analysis of the 1982 regulation, and subsequently the 1991 standards and finally those of 2010. There is also a reference to the changes in the current standards since their approval (2010). The last section analyses the influence of the Plan on the preparation of consolidated statements in the public sector, considering that the approval of consolidation regulations for the public sector has been an important milestone.

Key words: General Accounting Plan; Accounting Standards for Consolidation; Consolidated Financial Statements, Business Combinations, Consolidated Reporting, Public Sector Consolidated Statements.

1 Introducción: el PGC de 1973 como punto de partida de la información consolidada en España

Es cierto que hasta la reforma del Plan de 2007 no aparecen en el plan contable normas de valoración específicas relativas a las combinaciones de negocios y operaciones entre empresas del grupo y negocios conjuntos. Sin embargo, el PGC-1973 incluye varias referencias a la información consolidada, además de incorporar a su contenido elementos relativos a las operaciones intersocietarias, tanto desde el punto de vista de su consideración a efectos de registro contable, como en el contenido de la información financiera recogida en las Cuentas Anuales.

Vayamos por partes. En primer lugar, con respecto a la información consolidada, la Introducción del PGC-1973 hace referencia a la Orden de 24 de febrero de 1965⁵². En el punto 9 de la Introducción se dice textualmente “...se ha estimado necesario iniciar el examen de la problemática de los documentos consolidados, estudio encomendado, como antes se dice, al Grupo de trabajo número 2 ya constituido”.

Además, en el punto 11 se pone de manifiesto los trabajos pendientes que irán incorporándose al Plan, concretamente:

a. Documentos consolidados de los grupos de sociedades

b. Mecanización del Plan

c. Desarrollo del grupo 9 del Cuadro de cuentas (contabilidad interna)

En segundo lugar, el Plan muestra su interés por la problemática de los grupos de sociedades y sus operaciones internas. De nuevo, en el punto 9 de la Introducción, se destaca la importancia en la economía de los procesos empresariales de concentración, haciendo hincapié en la utilización de vínculos entre sociedades para formar grupos, en los que “Las sociedades vinculadas se subordinan a un poder de decisión, pero conservan su propia personalidad jurídica”. El Plan es consciente de que el grupo de sociedades, en aquel momento, no tenía existencia jurídica⁵³, sin embargo, da un paso adelante para, aún sin considerar la utilización de cuentas específicas para esta realidad económica⁵⁴, incorporar al cuadro de cuentas y a las propias cuentas anuales, información relativa a las operaciones y posiciones de la sociedad con las empresas del grupo diferenciadas de las posiciones con el resto de las empresas.

Como acabamos de decir, en 1973 la legislación mercantil no contemplaba la existencia de los grupos de sociedades, por lo que la primera cuestión a resolver por el Plan, para introducir información relativa al grupo, era definir el propio concepto de grupo.

La solución propuesta por el PGC-1973, fue considerar dentro del grupo, a estos efectos, lo que después se ha considerado capacidad de influir o influencia significativa, ya que considera “...que concurre el supuesto de grupo cuando una sociedad participa *directamente*⁵⁵

52 Mediante la Orden de 24 de febrero de 1965 se crean Comisiones de trabajo y una Comisión central en la Dirección General de Impuestos Directos para el estudio de balances-tipo en las empresas y se constituyen Grupos de Trabajo para el estudio de cuestiones relacionadas con la Planificación Contable.

53 Si bien es cierto que alguna normativa, a la que nos referiremos más adelante, recoge algún precepto relativo al grupo.

54 Habrá que esperar hasta 1982 para la incorporación al modelo contable español, de unas normas para la elaboración de las cuentas de los grupos de sociedades, de carácter voluntario, ya que no existía obligación de formular cuentas consolidadas con carácter general.

55 Cursiva en el texto original

en el capital de otra con un porcentaje igual o superior al 25% del mismo”. (PGC 1973. Introducción; punto 9).

Esta solución permitía proporcionar, en ausencia de cuentas consolidadas, información útil relativa a la importancia de las operaciones con empresas vinculadas en las cifras de las cuentas anuales, si bien con evidentes limitaciones e incompleta. Se proporciona cierta información patrimonial (balance) y de flujos financieros (Cuadro de financiamiento) entre empresas del grupo, pero no hay información relativa a flujos reales entre empresas del grupo (Cuentas de resultados). Es decir, el Plan muestra su preocupación por los efectos patrimoniales de las operaciones con empresas del “grupo”, pero no por su efecto en los rendimientos.

La tercera parte del Plan se ocupa de las Cuentas Anuales, la primera de ellas es el “Balance y su anexo”. El formato de Balance del Plan no separa la información relativa a empresas del grupo de las del resto. Sin embargo, en las Instrucciones para la redacción del Balance se precisa que el Anexo, si la sociedad participa directamente en el capital de otras en un 25% o más deberá incluir “necesariamente”:

1. Identificación y magnitudes de la sociedad del “grupo”:
2. Financiación recibida de empresas del “grupo”:
3. Inversiones en empresas del grupo:

El Cuadro de financiamiento por su parte, recoge en el formato oficial, información diferenciada relativa a empresas del grupo del resto, limitada a los recursos permanentes obtenidos en el ejercicio (Préstamos recibidos y otros débitos a empresas del grupo y Desinversiones en inversiones financieras en empresas del grupo) y a las aplicaciones e inversiones permanentes de los recursos (Préstamos recibidos y otros débitos a empresas del grupo e Inversiones financieras en empresas del grupo). No se hace esta diferenciación en las variaciones del circulante.

No podemos finalizar este apartado relativo a la contribución del Plan 1973 en la información de los grupos, sin mencionar su vocación europea, dado que puede considerarse un primer paso hacia la incorporación de la regulación contable española a la normalización contable internacional, de ámbito europeo o mayor. El siguiente paso de la regulación española, por mandato contenido en el propio Plan del 73 como ya se ha dicho, será las Normas sobre formación de las cuentas de los grupos de sociedades de 1982, elaboradas con la vista puesta en la Séptima Directiva sobre cuentas consolidadas que sería aprobada en 1983.

El punto 26 de la Introducción, señala expresamente como objetivo del Plan, “...armonizar la contabilidad española con la europea”. Para estar en 1973 es una manifestación claramente europeísta, los autores del Plan comprendieron la necesidad de que la información contable respondiera a criterios comunes. En la Comunidad Económica Europea (CEE), se estaba trabajando en la Cuarta Directiva relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad que inició el proceso de armonización contable en Europa. El Plan del 73 nació con esta vocación.

No olvidemos el contexto económico, y político social, en el que se hace esta reforma. Por un lado, la debilidad del régimen franquista pero aún activo, pero por otro una situación económica⁵⁶, a la que todavía no había impactado la crisis del petróleo que, con importantes desequilibrios económicos, sin embargo, apuntaba datos positivos como consecuencia del

⁵⁶ Véase, por ejemplo, Serrano (1994)

ciclo expansivo de la economía internacional, crecimiento del 8%, desempleo por debajo del 2%, superávit en la balanza de pagos, con un factor negativo, la tasa de inflación en un 12%. El viento europeo empujaba hacia la modernización de la sociedad y la economía española.

2 Evolución de la normativa sobre información consolidada

2.1 Antecedentes. La consolidación en las normas fiscales

La legislación mercantil española prácticamente ignoró la realidad de los grupos empresariales y la necesidad de contar con una regulación específica, hasta la trasposición de las Directivas Cuarta y Séptima, mediante la Ley 19/1989 que modificó el Código de Comercio (CdC) (arts. 25 a 49), cuya Sección Tercera se dedicó a la presentación de las cuentas de los grupos de sociedades. Anteriormente encontramos algunas regulaciones específicas, como por ejemplo la Ley 13/1985 que establece, entre otras cosas, la obligación para cierta clase de grupos de elaborar información consolidada o, de carácter sectorial, como el RD 1371/1985 por el que se regula la consolidación de estados contables de las entidades de depósito.

Sin embargo, al contrario que la legislación mercantil, la normativa fiscal fue pionera al introducir en 1977 una completa regulación en materia de consolidación, mediante el RD 1414/1977, por el que se regula la tributación sobre el beneficio consolidado de los grupos de sociedades. Previamente el RD Ley 15/1977, sobre medidas fiscales, financieras y de inversión pública, abrió la puerta a este régimen de tributación:

“La sociedad dominante de un grupo de sociedades podrá solicitar del Ministerio de Hacienda que la base imponible y los demás elementos determinantes del Impuesto sobre Sociedades sean calculados conjuntamente para todas las sociedades del grupo, mediante la consolidación de los balances y cuentas de resultados de las sociedades que lo forman. Por ello, presentarán una declaración del beneficio consolidado del grupo o declaración consolidada” (art. 3º RDL 15/1977).

El RD 1414/1977 contiene los suficientes elementos para considerarlo unas normas de consolidación, define el grupo, sobre la base de una participación del 50% en otra sociedad (la Ley 18/1982 elevó el porcentaje de participación al 90%), establece cuentas consolidadas a elaborar (balance y cuenta de resultados), así como una descripción del método de consolidación, con un esbozo de criterios para su aplicación (eliminaciones, etc.); todo ello desde una perspectiva tributaria. Resulta destacable que en el artículo 14 se hace referencia a las futuras normas de consolidación emanadas del Instituto de Planificación Contable:

“Para realizar las eliminaciones indicadas en el artículo anterior (eliminaciones de operaciones intergrupo), se tendrán en cuenta los principios y normas contables que se señalen por el Ministerio de Hacienda, a propuesta del Instituto de Planificación Contable”.

2.2 Las Normas de Consolidación de 1982

En 1976 se produce un hito importante en la modernización de la Contabilidad en España, la creación, mediante el RD 1986/1976 del Instituto de Planificación Contable (IPC) con el objetivo de desarrollar los estudios necesarios para la adaptación del PGC a los distintos sectores de la actividad económica, el perfeccionamiento y actualización de la planificación contable, así como la difusión de trabajos que contribuyan a conocimiento de la contabilidad (art. 5º).

El IPC emprendió una fecunda labor de su mandato relativo al desarrollo de las adaptaciones sectoriales⁵⁷, pero además en 1982 se aprobaron en su seno las Normas sobre formación de las cuentas de los grupos de sociedades.

Dichas normas nacen sin un apoyo legal, puesto que el derecho mercantil español no regulaba el grupo de sociedades ni, obviamente, la consolidación. Sin embargo, el IPC consciente de la existencia e importancia de esta realidad económica, del proceso de internacionalización de la economía española y del proceso de armonización emprendido en la CEE mediante sus directivas Cuarta (ya aprobada en 1978) y Séptima, en estado avanzado de elaboración, empujaron al IPC a la elaboración de las primeras normas de consolidación españolas, inspiradas en el proyecto europeo de Séptima Directiva, pero también teniendo presentes las normas internacionales de contabilidad del International Accounting Standards Committee (IASC), en particular la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) n° 3 de 1976 “Estados Financieros Consolidados”, así como el proyecto de informe sobre consolidación de 1978, publicado por el Consejo Nacional de Contabilidad de Francia.

Estas normas de consolidación contenían una primera parte introductoria, en la segunda el texto de las 14 normas recogidas y una tercera parte con comentarios explicativos de las mismas.

Las normas se ocupan de la definición del grupo de sociedades, que existe cuando una sociedad (dominante) y otra (dependiente) se gestionan bajo dirección única, que se presume existe cuando una sociedad tiene una participación mayoritaria sobre otra. Esta definición se enmarca en la concepción más extendida entonces de considerar las cuentas consolidadas como una extensión de las cuentas de la sociedad dominante, haciendo foco en la existencia de dominio de una sociedad sobre otra, por lo que quedaban fuera del ámbito de la consolidación los denominados grupos de coordinación, en los que no hay una sociedad al frente, pero si unidad de decisión⁵⁸. Criterio que se ha ido manteniendo en la normativa, con una excepción en el intervalo 2003 a 2007⁵⁹. Además, se incorporan a la información consolidada las participaciones en sociedades que dan lugar a la aparición de las empresas asociadas y multigrupo, de manera que se amplía la dimensión del grupo formado por la sociedad dominante al, denominado por estas normas, “conjunto de la consolidación” (Norma 2ª), término equivalente por su contenido a lo que se ha denominado finalmente “perímetro de consolidación”. En consecuencia, se añaden al método de integración global, los de integración proporcional y puesta en equivalencia; se establecen criterios para la aplicación de los métodos de consolidación y se dan pautas para la estructura de las cuentas anuales, Balance consolidado y Cuenta de pérdidas y ganancias consolidada⁶⁰ y se incorpora un “Anexo” a las Cuentas Anuales Consolidadas, con un contenido mínimo. Es destacable que entre las normas de elaboración de las cuentas consolidadas se incorporan criterios, muy flexibles, para la conversión de partidas expresadas en moneda extranjera.

Por último, por la evolución futura de las normas contables españolas sobre la materia, conviene señalar que el tratamiento del Fondo de comercio no queda cerrado, puesto que se indica que “... se amortizará, si procede, aplicando las normas que para el inmovilizado inmaterial establece el plan general de contabilidad” (art. 24.3). El Plan en los criterios de valoración

57 Hasta 1988, que se transforma en el actual Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), se aprobaron 12 adaptaciones del PGC-1973 (Leasing, Factoring, Siderúrgicas, Casinos de juego, Automóviles, Cementos, Financiación, Calzado, Textil, Carbón, Juguetes y Transporte terrestre).

58 Sobre el concepto de grupo y unidad de decisión, véase, por ejemplo, Gonzalo y Tua (1982)

59 En el punto 2.3.2. comentaremos esta circunstancia.

60 En el PGC-1973 las Cuentas Anuales las formaban el Balance y su Anexo; los estados de Explotación, de Resultados extraordinarios, de Resultados de la Cartera de Valores y de Pérdidas y Ganancias; y el Cuadro de financiamiento.

contenidos en su cuarta parte indica que el Fondo de comercio aparecerá cuando sea consecuencia de una transacción, y en su segunda parte, “Definiciones y relaciones contables”, se indica que la cuenta del Fondo de comercio “...también se abonará por la depreciación total o parcial del Fondo, con cargo a la cuenta 820 - Resultados extraordinarios”. De lo que parece desprenderse que puede ser objeto de depreciación, pero no de forma obligatoria.

Es cierto que se pueden encontrar debilidades en esta normativa, como por ejemplo la no inclusión del “Cuadro de financiamiento” (en terminología del PGC-1973), aspectos tan importantes como la configuración del patrimonio del grupo, las consecuencias de la eliminación patrimonial, tanto el insuficiente tratamiento de la diferencia inasignable como la propia terminología, no se establece una denominación concreta de estas diferencias, el insuficiente tratamiento de los socios externos, o la falta de unos modelos de presentación de las Cuentas Anuales. Sin embargo, supusieron sin duda, un gran paso en el proceso de armonización contable española “...al señalar un camino coherente en un campo al que hasta ahora no se había prestado la suficiente atención en relación a la importancia de estas unidades económicas en la realidad de la economía española.” (Condor, 1988, -277).

2.3 Cambios en el PGC

2.3.1 La reforma de 1990 y las normas de consolidación de 1991

Desde la aprobación del PGC de 1973, la CEE había desarrollado importantes avances en el proceso de normalización contable en Europa y, en particular, en la regulación de las cuentas consolidadas de los grupos de sociedades mediante la Séptima Directiva de la CEE, aprobada en 1983. La incorporación de España a la CEE en 1986 desencadenó un profundo proceso de modernización de la economía española que, como no podía ser de otra forma, también condujo a la modificación de la legislación mercantil y consecuentemente de la regulación contable. La Ley 19/1989, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la CEE en materia de Sociedades, modificó sustancialmente el CdC y la legislación societaria en todo lo relativo al área contable.

Esta Ley modificó el Título III del Libro I (arts. 25 a 49) del CdC dedicado a la “presentación de las cuentas de los grupos de sociedades”, si bien será en el RD 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas (NOFCAC), donde se perfila los conceptos de grupo, obligación de consolidar, procedimientos de consolidación e información a revelar en las cuentas consolidadas, obligación de consolidar que se aplicará a las cuentas de los ejercicios cerrados con posterioridad a 31 de diciembre de 1990⁶¹. Más adelante comentaremos algunos de los aspectos más relevantes de estas normas de consolidación, pero vayamos por partes ¿Qué dice y que no dice el Plan de 1990 con relación a las cuentas consolidadas?

Como se indica en la Introducción (Punto III), el Plan dedica una amplia atención a las operaciones intersocietarias. Se incorporan subgrupos específicos distinguiendo las operaciones que corresponden a empresas del grupo, empresas multigrupo y asociadas. Si bien resulta destacable que, a pesar de que el concepto de grupo recogido en el artículo 43 del CdC, se basa en el planteamiento tradicional de la teoría conocida como “extensión de la sociedad matriz”, es decir la existencia de grupo pasa por el hecho de que una sociedad pueda disponer del control de otra, ya sea mediante dominio directo o indirecto, sin embargo, el Plan de 1990 introduce el concepto de grupo basado en la “unidad de decisión” “..a efectos de la presentación de las cuentas anuales de una empresa o sociedad se entenderá que otra empresa

61 Aunque el RD 1815/1991 se aprobó el 20 de diciembre de 1991 fue de aplicación a las cuentas del ejercicio 1991.

forma parte del grupo cuando ambas estén vinculadas por una relación de dominio, directa o indirecta, análoga a la prevista en el artículo 42.1 del CdC para los grupos de sociedades o cuando las empresas estén dominadas, directa o indirectamente, por una misma entidad o persona física” (el subrayado es nuestro).

Así pues, no se limita el concepto de grupo a los casos en que una sociedad ostenta el dominio de otra (grupos de subordinación) sino también a los grupos de coordinación, llamados también de “unidad de decisión”. Criterio que se sigue manteniendo en el PGC actualmente vigente.

Por último, señalar que en las Normas de Valoración, una de las grandes novedades del Plan del 90 frente al del 73, no hay referencia alguna a las Combinaciones de negocios, habrá que esperar al Plan del 2007, para disponer de una regulación contable en materia de los diferentes vehículos utilizados para llevar a cabo estas operaciones corporativas de adquisiciones e negocios, ya sean mediante fusiones, escisiones u operaciones corporativas que se sustancian mediante adquisiciones de participaciones societarias, que generan la necesidad de elaborar información consolidada.

Sí que aparece una Norma de Valoración, la 5ªc que se ocupa del fondo de comercio, indicando que sólo podrá figurar en el activo del balance, cuando su valor sea consecuencia de una adquisición onerosa, teniendo que amortizarse de un modo sistemático, en un máximo de 10 años. Tenemos aquí un primer cambio de criterio, en el Plan del 73 se dejaba abierta la posibilidad de su amortización, mientras que en el de 1990 se establece como obligatoria.

El Plan sigue avanzando en la preocupación por la información contable relativa a los grupos de sociedades, pero, como es lógico, es en las normas de consolidación de 1991, donde se da un importante paso en la información consolidada.

Obviamente la principal novedad no proviene de las propias normas de consolidación sino de la reforma de la legislación mercantil recogida en la ya citada Ley 19/1989 que reforma la legislación societaria y el CdC, estableciendo la obligación de publicar cuentas consolidadas para las sociedades dominantes de los grupos de sociedades, téngase en cuenta que en aquellos años, solamente algunas sociedades españolas vinculadas a grupos internacionales, incluían en sus memorias información consolidada, pero rara vez tenían difusión pública los estados financieros consolidados, así que la generalización que iba a suponer esta obligación, en grupos de tamaño medio y pequeño, iba a tener repercusiones muy importantes.

Las normas de consolidación de 1991, además de cumplir con el objetivo de armonizar la información consolidada con los países de la CEE al trasponer los criterios recogidos en la Séptima Directiva, suponen un gran avance en el tratamiento de las diferentes fases del proceso de consolidación. Sin pretender hacer un análisis extenso de estas normas, puesto que no es ese el objetivo de estas líneas, tan solo mencionaremos algunos de los avances con respecto a la normativa del IPC de 1982.

En primer lugar, lógicamente, hay que destacar su obligatoriedad, desde el momento que el CdC establece la obligación de formular cuentas consolidadas a los grupos de sociedades. A partir de esta situación, los aspectos más destacables de las normas de 1991 serían:

- Se define de forma más precisa la relación dominante/dependiente, clarificando la forma de computar los derechos de voto que se controlan.
- Se introducen los conceptos de sociedad asociada, cuando existe una participación del 20%, o del 3% si se trata de una sociedad cotizada y de sociedad multigrupo

- Se precisan las causas que pueden llevar a excluir a una sociedad de la obligación de formular cuentas consolidadas, quedan excluidas las sociedades dominantes que a su vez sean dependientes de otra (subgrupos), y de terminados grupos por su tamaño, se establecen criterios para medir dicho tamaño.
- Igualmente se delimitan las causas que pueden llevar a excluir de las cuentas consolidadas a una sociedad dependiente, incluyendo, aunque matizada, la tradicional exclusión basada en la realización de actividades diferentes a las de la sociedad dominante, en este último caso se aplicará como método sustitutivo la puesta en equivalencia.
- Se profundiza en las diferentes fases del proceso de consolidación, como los ajustes de homogeneización y las eliminaciones por operaciones internas.
- Con relación a las eliminaciones, es destacable el mayor desarrollo, con respecto a las normas del 82, de la eliminación patrimonial (eliminación inversión-fondos propios, en terminología de las normas –artículo 22-). Además, se establecen criterios para el tratamiento de la “Diferencia negativa de consolidación”, denominación con la que aparecerá en el balance “... tanto si corresponde a una provisión para riesgos y gastos como si tiene el carácter de ingresos diferido”, entre los socios externos (que no están dentro de los fondos propios) y los Ingresos a distribuir en varios ejercicios. Es decir, un planteamiento más prudente del actualmente seguido en las normas de consolidación nacionales e internacionales.

Resulta destacable que el fondo de comercio, siguiendo el contenido del nuevo Plan, pasa a ser objeto de depreciación sistemática, con un máximo de 10 años⁶².

- Se introducen los criterios de conversión de cuentas anuales en moneda extranjera.
- Otro cambio importante, siguiendo los criterios de las cuentas anuales de las sociedades, es que se amplían las cuentas anuales consolidadas, junto al Balance y la Cuenta de pérdidas y ganancias consolidada, la Memoria, se incorporan extensas descripciones de su contenido, en particular la Memoria consolidada requiere de una amplia información sobre la composición del grupo, perímetro de consolidación y aspectos específicos de las cuentas consolidadas (Fondo de comercio, etc.) y que incluye, como una nota más, la 25, el Cuadro de financiación consolidado, si bien su formulación era voluntaria.

Como conclusión podemos decir que las normas de consolidación de 1991 supusieron un paso de gigante en la información consolidada de los grupos de sociedades en España, mejorable sin duda, pero perfectamente alineada con las mejores prácticas europeas en materia de consolidación.

2.3.2. Un intervalo para los grupos de coordinación

Como acabamos de ver, el CdC y en consecuencia las normas de consolidación, solo contemplaban la consolidación obligatoria para las sociedades que tuvieran el control de otras. Sin embargo, la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social⁶³, modifica los apartados 1 y 2 del CdC. Concretamente el apartado 1 queda redactado como sigue:

62 La Ley 37/1998 del Mercado de Valores estableció un plazo mínimo de amortización de 10 años y máximo de 20 años.

63 Esta ley recoge distintas medidas referentes a aspectos tributarios, sociales, de personal al servicio de las Administraciones públicas, de gestión y organización administrativa, y de acción administrativa en diferentes ámbitos sectoriales. Se trata de la típica ley ómnibus en la que no siempre está claro porque se introducen determinados ajustes legislativos.

“Toda sociedad dominante de un grupo de sociedades estará obligada a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados en la forma prevista en esta sección. **En aquellos grupos en que no pueda identificarse una sociedad dominante, esta obligación recaerá en la sociedad de mayor activo en la fecha de primera consolidación**” (el resaltado es nuestro).

Es decir, se opta por ampliar la obligación de consolidar a los grupos de coordinación, por lo que durante los ejercicios 2003 a 2007 debieron formularse cuentas consolidadas para este tipo de grupos. Sin embargo, las normas de consolidación en vigor se basaban en una concepción de la consolidación en la que una sociedad tiene el control de otra, por lo que toda la metodología de consolidación contenida en dichas normas sigue este planteamiento. La obligación para los grupos de coordinación existía, pero en la práctica tuvo escaso efecto.

2.3.3. La reforma de 2007 y las normas de consolidación de 2010

El proceso de normalización contable emprendido por la CEE circunscrito al ámbito comunitario presentaba limitaciones ante una economía inmersa en un proceso cada vez más creciente de globalización; la Comisión Europea renunció al camino emprendido de normalización interna, para asumir, en su lugar, un mecanismo de normalización contable no público liderado por el International Accounting Standards Board (IASB) y plasmado en las, entonces denominadas International Accounting Standards, Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) en español, posteriormente Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Primero como recomendación de la Comisión a los estados miembros y más adelante, mediante el Reglamento 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, que estableció la obligatoriedad de aplicar dichas normas internacionales en la elaboración de las cuentas anuales consolidadas que formularan las empresas con valores admitidos a cotización, dejando a criterio de los estados miembros la opción de obligar o no a los estados miembros su aplicación a las cuentas individuales de todas las sociedades, y/o a las cuentas anuales consolidadas del resto de grupos.

La opción seguida en España, plasmada en la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, introdujo en el CdC, y en la Ley de Sociedades Anónimas la obligación establecida por el Reglamento 1606/2002, y la opción de utilizar las normas internacionales en las cuentas consolidadas de los grupos cuyas sociedades no tuvieran títulos cotizados, manteniendo para el resto de sujetos contables la elaboración de las cuentas anuales con criterios nacionales, es decir aplicación del PGC y sus desarrollos, si bien el PGC se reformaría para hacerlo compatible con los planteamientos de la normativa internacional. El resultado es el Plan aprobado en 2007 que incorpora cambios sustanciales en el ámbito de las operaciones conocidas como “Combinaciones de Negocios”, entre las que se encuentra la figura de los grupos de empresas.

Antes de entrar en ello, es necesario destacar que la Ley 16/2007 deroga la reforma del artículo 42.3 del CdC introducida por la Ley 62/2003, volviendo a su planteamiento inicial de considerar el grupo, a efectos de consolidación, a partir de la existencia de control de una sociedad sobre otra, es decir, desaparece la obligación de consolidar para los grupos de coordinación.

El nuevo PGC aprobado mediante el RD 1514/2007, es la normativa contable básica actualmente en vigor en España, si bien, como es de sobra conocido, ha tenido dos modificaciones, en 2016 y en 2021, para incorporar cambios sustanciales producidos en las NIC/NIIF.

Desde el punto de vista de la temática que nos ocupa, ¿Qué cambios se produjeron?

Naturalmente la incorporación de la Norma de Registro y Valoración (NRV) 19ª “Combinaciones de negocios” es la estrella del cambio en nuestra temática, sin olvidar otros cambios a los que nos referiremos posteriormente.

Como ya indicamos, las operaciones de naturaleza corporativa, fusiones, escisiones, adquisiciones de unidades económicas que deban considerarse un negocio, compraventas de participaciones que proporcionen el control de otra entidad, no estaban tratadas de forma coherente en la regulación contable y, en algún caso, como las fusiones y escisiones, sin una regulación propia.

El nuevo Plan, mediante la NRV 19ª da respuesta a esta problemática.

La NRV 19ª define la Combinación de negocios como aquellas operaciones en las que una empresa adquiere en control de uno o varios negocios. Se define qué debe entenderse por control y por negocio⁶⁴ y clasifica las combinaciones de negocios, según su origen y la forma jurídica empleada en:

- a. Fusiones y escisiones
- b. Adquisición de elementos patrimoniales de una empresa o de una parte que constituyan uno o más negocios
- c. **La adquisición de las acciones o participaciones en el capital de una empresa, incluyendo las recibidas en virtud de una aportación no dineraria en la constitución de una sociedad o posterior ampliación de capital**
- d. **Otras operaciones o sucesos cuyo resultado es que una empresa, que posee o no previamente participación en el capital de una sociedad, adquiere el control sobre esta última sin realizar una inversión.**

La NRV 19ª establece que en el caso de las operaciones a) y b) anteriores se aplicará el método de adquisición que más adelante se describe, y en el caso de las letras c) y d), constitutivas de grupos de empresas, indica que “En las cuentas anuales consolidadas, estas combinaciones de negocios se contabilizarán de acuerdo con lo que dispongan las normas de consolidación aplicables” (punto 1 NRV 19ª).

Este importante cambio del PGC tendrá su secuela en materia de consolidación con la aprobación de las NOFCAC en 2010 mediante el RD 1159/2010, que derogaba las normas de consolidación vigentes desde 1991. En el artículo 22 de dichas normas se dice “La adquisición por parte de la sociedad dominante del control de una sociedad dependiente constituye una combinación de negocios, en la que la sociedad dominante ha adquirido el control de todos los elementos patrimoniales de la sociedad dependiente. Esta adquisición se contabilizará de acuerdo con lo establecido en la norma de registro y valoración 19ª Combinaciones de negocios del Plan General de Contabilidad.” Queda por tanto claro que en la elaboración de las cuentas consolidadas se aplica el método de adquisición⁶⁵.

64 Durante el proceso de elaboración del Plan de 2007, existía una propuesta de modificación de la NIIF 3, pero finalmente se optó por incluir en el Plan los criterios recogidos en la norma vigente adoptada por la Comisión Europea. “Sin perjuicio de que, en un futuro, tanto ésta como las restantes disposiciones del nuevo Plan puedan ajustarse a las modificaciones que se recojan en el Derecho Contable comunitario si así se considera conveniente” (Punto 11 Introducción). Esta modificación se introdujo en la reforma del Plan llevada a cabo en 2010, que comentaremos más adelante.

65 Resulta destacable que previo a la aprobación de las NOFCAC de 2010, el ICAC emitió en 2008 (Boletín ICAC nº 75) una Nota relativa a los criterios aplicables en la formulación de Cuentas Anuales Consolidadas para los ejercicios que comenzaran a partir de 2008, es decir una vez entrado en vigor el Plan de 2007. El punto 1 de esta Nota aclara que en la formulación

También son destacables las NRV 20^a sobre “Negocios conjuntos” y la NRV 21^a “Operaciones entre empresas del grupo” que incluye por primera vez en nuestra regulación contable criterios para el registro y valoración de las operaciones de fusión y escisión de sociedades, para los casos de operaciones en las que interviene la sociedad dominante y aquellos otros que se realizan entre otras empresas del grupo.

Además, merecen ser mencionados las novedades siguientes:

El Fondo de comercio deja de ser susceptible de amortización, si bien su valor debe ser sometido a un test de deterioro⁶⁶. Criterio que sigue al pie de la letra los planteamientos de las NIIF sobre activos intangibles. El efecto impositivo que surja en el reconocimiento inicial de las combinaciones de negocios aumentará el valor del fondo de comercio.

Las definiciones de empresa del grupo, multigrupo y asociada, se encuentran incluidas en la norma 13.^a de elaboración de las cuentas anuales contenida en la tercera parte del Plan. Señalar que se mantienen los criterios del Plan anterior, en el sentido de incluir información relativa a los grupos de “unidad de decisión”.

Por último, la memoria, incorpora información relativa a las combinaciones de negocios.

En septiembre de 2010, como ya dijimos, se aprueba el RD por el que se aprueban las NOFCAC y se modifica el PGC de 2007. Esta reforma se debe a que en junio de 2009 fueron aprobados los Reglamentos (CE) n.º 494/2009 y 495/2009 de la Comisión, de 3 de junio de 2009, que modifican el Reglamento (CE) n.º 1126/2008 por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo relativo, respectivamente, a la NIC 27 «Estados financieros consolidados y separados» y la NIIF 3 «Combinaciones de negocios». Como acabamos de indicar (véase nota 66) la NIIF3 estaba siendo revisada cuando se aprobó el PGC de 2007⁶⁷. Estas reformas supusieron cambios en los principios aplicables en la formulación de las cuentas anuales consolidadas. Los principales cambios son los siguientes:

1. Definición de Grupo. Se amplía el concepto de control a situaciones en las que aún sin poseer derechos de voto, por las circunstancias de los acuerdos entre las partes, una sociedad tenga el control de otra de acuerdo a la definición de control de la NRV19^a. También se introduce la consideración de los votos potenciales para determinar la capacidad de control y el denominado control pasivo, es decir, posibilidad de su ejercicio, sin que sea efectivo.

Los conceptos de empresa multigrupo y asociada se perfilan y ajustan a los mantenidos en las NIIF. Así, por ejemplo, desaparece la presunción de que una participación del 3% en una sociedad cotizada indica la existencia de influencia significativa, para mantener únicamente la referencia de un 20% como indicio de influencia significativa. Además, se incorporan, extraídos de las NIIF, indicios a tener en cuenta para determinar su existencia, como, por ejemplo, la participación en los órganos de dirección de la empresa participada.

.....
de las cuentas anuales consolidadas se aplicará la NRV 19^a ya que las operaciones que dan lugar a la existencia de un grupo, son una combinación de negocios.

66 Hasta esta reforma, el Fondo de comercio se incluía en un epígrafe independiente del balance consolidado mientras que ahora ha pasado a formar parte del Inmovilizado Intangible.

67 De aquí que se modifique también el plan aprobado en 2007, para adecuarlo a los criterios de las NIC/NIIF de 2010, que son la referencia para las nuevas normas de consolidación.

2. Obligación de consolidar. Se introduce como motivo de dispensa de la obligación de consolidar, los supuestos en que la sociedad dominante participe exclusivamente en sociedades dependientes que no posean un interés significativo, individualmente o en conjunto.

3. Métodos de consolidación

- a. La primera cuestión a destacar es el desarrollo de las normas de consolidación bajo la tutela de la NRV 19^a, que se incorpora a las propias normas, de manera que el método de adquisición (artículos 22 a 26 NOFCAC) es la referencia para la aplicación de los métodos de consolidación, determinación del fondo de comercio, etc.
- b. Desaparecen los supuestos de excepción a la aplicación del método de consolidación a sociedades, dependientes, asociadas y multigrupo, a excepción del caso particular de activos no corrientes o grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta.

También se regulan los supuestos de no aplicación del método de adquisición, para los casos en que la sociedad a consolidar no constituya un negocio o que la consolidación sea entre empresas que ya formaban parte del grupo.

- c. Se traslada el criterio del Plan relativo a la no amortización del Fondo de comercio, cambiando, por tanto, el criterio de normas de consolidación de 1991. Por otra parte, la Diferencia negativa de consolidación pasa a considerarse un resultado imputable al ejercicio en el que se produjo la adquisición del negocio.
- d. Se introduce el caso de que la obtención del control se haya producido mediante la realización de varias inversiones.
- e. Se profundiza en la casuística de la evolución de las participaciones, aumentos, disminuciones y pérdida de control y sus efectos en el fondo de comercio y en la valoración de los socios externos.
- f. Se introducen criterios para el tratamiento de las adquisiciones inversas en consolidación.
- g. Se mejora los mecanismos de valoración de los socios externos. A modo de ejemplo señalar que se introduce la casuística de su valoración y ubicación en el balance consolidado, cuando toda o una parte deba ser considerada como pasivo y no como parte del patrimonio neto. En el supuesto general los socios externos aparecen como patrimonio neto del grupo.
- h. Se incorpora como novedad la reclasificación y eliminación de resultados por aplicación de ajustes por cambios de valor y el reconocimiento de subvenciones en el patrimonio neto.
- i. No se refleja de forma independiente el Fondo de comercio adquirido en las sociedades puestas en equivalencia.
- j. Se desarrollan las normas para la conversión de estados contables en moneda extranjera y para el tratamiento del impuesto sobre beneficios consolidado.
- k. En el capítulo de las Cuentas Anuales Consolidadas, siguiendo al PGC, se añaden al Balance, Cuenta de Pérdidas y Ganancias y Memoria consolidados, el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto consolidado, con el desglose en dos subestados y el Estado de Flujos de Efectivo consolidado.

Naturalmente, la relación de cambios anterior no es, ni mucho menos exhaustiva, no es posible dada la extensión prevista para este trabajo, sin embargo, creemos que es suficientemente ilustrativa para evaluar el importante cambio en la normativa de consolidación, en línea con el cambio de la regulación contable contenida en el PGC de 2007, en ambos casos claramente alineados con los principios contenidos en las normas internacionales. Se puede decir que esta reforma homogeneiza la información contable española con las prácticas internacionales. Este era el objetivo de la reforma mercantil de 2007 en el ámbito contable.

Después de ella, es verdad que se han producido nuevos cambios, pero solo han sido modificaciones del Plan y no verdaderas reformas del modelo. Como se indica la introducción del Plan 2007 “En el futuro del Plan General de Contabilidad y sus disposiciones de desarrollo sólo deberían obedecer a cambios sustanciales a nivel internacional, que a su vez fuesen el inevitable desencadenante de modificaciones en el Marco Conceptual, las normas de registro y valoración o las normas de elaboración de las cuentas anuales” (Punto 16).

2.3.4. Otras modificaciones del PGC 2007. Efectos en las normas de consolidación

Como es sabido, desde 2010, en dos ocasiones se han introducido reformas en el PGC 2007. La primera mediante el RD 602/2016 que también modificó el RD 1159/2010, introduciendo cambios de cierta relevancia en las normas de consolidación y el RD 1/2021, que tan solo modifica las normas de consolidación como consecuencia de las modificaciones en las cuentas individuales, lo que tiene efectos en los modelos de presentación de la Cuenta de pérdidas y ganancias consolidada, del Estado de cambios en el patrimonio neto consolidado y en la Memoria consolidada en las notas correspondientes a ingresos y gastos, instrumentos financieros y honorarios de auditores de las cuentas consolidadas.

La reforma de 2016 tiene dos focos principales, la simplificación de las obligaciones contables de la Pymes y el tratamiento de los activos intangibles, en particular del Fondo de comercio, que afecta directamente a las normas de consolidación, si bien no es el único cambio que se introduce en las normas de consolidación.

En concreto el artículo tercero del RD 602/2016, modifica en tres ámbitos las normas de consolidación de 2010:

- a. Nuevas dispensas de la obligación de consolidar
- b. Supuestos de no aplicación del método de integración global en sociedades dependientes,
- c. Tratamiento del Fondo de comercio

La Directiva 2013/34/UE funde en un único texto las directivas “contables” Cuarta y Séptima que, entre otros aspectos, abre algunas opciones en las dispensas de la obligación de consolidar y en las exclusiones de la aplicación del método de integración global a sociedades dependientes. De las opciones introducidas en la nueva Directiva, se han incorporado a las NOFCAC de 2010 la dispensa de la obligación de consolidar para el caso de una sociedad dominante en el que todas sus dependientes puedan quedar excluidas por alguna de las causas previstas en la propia normativa, causas de exclusión que en la reforma de 2010 desaparecieron. Con esta nueva reforma se establecen las siguientes causas:

- Supuestos extremadamente raros en que la información necesaria para elaborar los estados financieros consolidados no pueda obtenerse sin incurrir en gastos desproporcionados o demoras excesivas.
- Cuando la tenencia de las acciones o participaciones de la sociedad tenga exclusivamente por objetivo su cesión posterior.

- Cuando restricciones severas y duraderas obstaculicen sustancialmente el ejercicio del control de la matriz sobre esta dependiente.

Por último, el que consideramos cambio más relevante, la recuperación del criterio de considerar al fondo de comercio como un activo de vida útil definida y, por lo tanto, sujeto a amortización sistemática. Se establece un plazo de 10 años con carácter general, en ausencia de un criterio fiable para determinar su vida útil.

Sin entrar en la discusión conceptual del deterioro del fondo de comercio, esta decisión tiene, en nuestra opinión, la debilidad de provocar una falta de comparabilidad de la información financiera consolidada, para los casos de grupos que apliquen, ya sea por obligación o haciendo uso de la opción que permite aplicar NIIF a los grupos no obligados a ello, dado que en estas normas el Fondo de comercio no está sujeto a depreciación sistemática.

3 Efectos en el desarrollo de la información consolidada en el Sector Público

El PGC de 1973 constituyó también la piedra angular de la modernización y normalización de la contabilidad del sector público en nuestro país, que ha tomado como referencia, desde sus orígenes, las normas contables del sector empresarial. Así, las normas de consolidación, desarrolladas a partir del mismo para el sector empresarial, han sido también el punto de referencia para la elaboración de cuentas consolidadas en el sector público.

El primer Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), aprobado con carácter provisional mediante una orden ministerial de 1981, fue elaborado en base al PGC de 1973, teniendo en cuenta las particularidades del sector al que estaba destinado, y constituyó el punto fundamental en el proceso de reforma de la contabilidad pública en España. Dicho Plan fue revisado mediante una Resolución de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) que aprobó una nueva versión del mismo en 1983. Hay que señalar que en aquel momento, no se incluía referencia alguna a posibles relaciones con entidades dependientes, a pesar de que la Ley General Presupuestaria de 1977 ya hacía una referencia a los presupuestos consolidados del sector público, indicando que debían añadirse a la cuenta general “las cuentas y los estados integrados o consolidados que- reglamentariamente se determinen y, entre ellos, los que reflejen el movimiento y la situación de los avales concedidos por el Tesoro Público”. Se trataba en todo caso de información de carácter presupuestario.

En esta misma línea, en el ámbito de las entidades locales, la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, contempla la obligación de unir al presupuesto general el estado de consolidación del presupuesto de la propia entidad con el de todos los presupuestos y estados de previsión de gastos e ingresos de sus organismos autónomos y sociedades mercantiles. El Real Decreto 500/1990, por el que se desarrolla el capítulo primero del título sexto de la Ley 39/1988, en materia de presupuestos, establece algunas normas que suponen un avance importante, y aunque referidas exclusivamente al ámbito presupuestario, se inspiran ya en la metodología recogida en las normas de consolidación del sector empresarial.

Es la Orden de 17 de julio de 1990 por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local, la primera norma contable que hace referencia a los estados contables consolidados en el sector público, indicando que “el pleno de la corporación podrá establecer la necesidad de acompañar a la Cuenta General los estados resultantes de consolidar, con criterios usualmente aceptados, aquellas cuentas y estados que considere oportunos, relativos a la propia entidad, sus organismos autónomos y sociedades mercantiles”. Sin embargo, la falta de criterios específicos para el sector público y la flexibilidad de la norma, hicieron

que esta opcionalidad no fuera utilizada, y tan solo puede mencionarse alguna experiencia aislada.

La reforma contable llevada a cabo en España tras la incorporación a la CEE, plasmada en el PGC de 1990, conllevó también la consiguiente reforma de la normativa contable pública, aprobando un nuevo PGCP en 1994, el cual tomó como modelo el PGC para la empresa española de 1990. Sin embargo, y a pesar de dejar constancia de la importancia de elaborar estados consolidados en el ámbito del sector público, hubo que esperar todavía varios años para que vieran la luz unas normas de consolidación del sector público. Cabe mencionar por ejemplo que la Ley 13/1996, de 30 de diciembre de 1996, de medidas fiscales, administrativas y del orden social 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 cuentas de la propia entidad, la de los organismos autónomos y las de las sociedades mercantiles de capital mayoritariamente propiedad de las mismas”.

Dicha obligatoriedad fue posteriormente eliminada en la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, debido a la complejidad y falta de preparación por parte de las entidades para llevar a cabo la consolidación de cuentas, que requiere de una organización previa (Condor, 2014).

Consciente de la necesidad de elaborar cuentas consolidadas en el sector público, tanto por la importancia que estaba adquiriendo la descentralización y la creación de entidades dependientes como por el contexto internacional (Condor et al., 1998), la IGAE constituyó un grupo de trabajo en la Comisión de Contabilidad Pública para la elaboración de un Documento sobre Consolidación de Cuentas en el Sector Público, que fue publicado en 2006 (IGAE, 2006). Este documento fue elaborado tomando como referencia las normas contables del sector empresarial de 1991, así como las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) elaboradas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC), y en concreto la NICSP 6 “Estados Financieros Consolidados”. El documento, aunque de carácter generalista, establece la delimitación de las entidades a consolidar, los métodos de consolidación aplicables, el proceso a seguir para la elaboración de las cuentas consolidadas y los estados contables consolidados.

En definitiva, el documento de 2006 puede entenderse como un primer desarrollo de la aplicación de las normas de consolidación del sector empresarial en el sector público. Sin embargo, puesto que el documento no tiene carácter normativo, y ante la falta de disposiciones normativas que requirieran la obligación de elaborar estados consolidados, la aplicación del documento en la práctica fue limitada a alguna entidad aislada que de forma voluntaria acometió esta labor de la consolidación de cuentas.

De forma paralela a los trabajos realizados para aplicar las normas de consolidación del sector empresarial en el sector público, en España estaba teniendo lugar un importante proceso de reforma contable para adaptarse al cambio de estrategia de la UE, anteriormente descrito, y que culminó en el PGC de 2007 y en las Normas de Consolidación de 2010. Esta reforma también tuvo su posterior impacto en el sector público, con la aprobación del PGCP de 2010.

El PGCP de 2010 fue la primera normativa contable pública que hace referencia a los conceptos de grupo, multigrupo y asociada. En concreto, contiene una norma de valoración específica para las inversiones en el patrimonio de entidades de derecho público del grupo, multigrupo y asociadas. Además, siguiendo las pautas del PGC-2007, se crea un apartado específico para estas entidades en las inversiones, en los créditos, deudas y en los deudores

y acreedores del balance de situación. Todo ello, sin haber sido definidos previamente dichos conceptos, señalando el PGCP que “las inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas son definidas en las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales del sector público, aprobadas por el Ministerio de Economía y Hacienda”.

Hubo que esperar hasta 2013 para que las normas de consolidación fueran una realidad. Tomando como base el documento publicado en 2006, la IGAE elaboró las primeras normas sobre consolidación, aprobadas por 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 (NOFCACSEP).

Teniendo en cuenta el contexto normativo vigente, y a su vez cambiante, durante los años en los que se gestaron las NOFCACSEP, puede decirse que las mismas han tomado como referencia simultáneamente las normas de consolidación de 1991 y de 2010, así como las NICSP 6 a 8, posteriormente remplazadas por las NICSP 35, 36 y 37. Esto conlleva algunas diferencias con las normas empresariales de 2010, tal como la no aplicación del método de adquisición en las normas del sector público. De hecho, el PGCP de 2010 no contempla la posible aplicación, adaptada al sector público, de la norma de valoración de “combinaciones de negocios”, aunque sí la de “negocios conjuntos”, denominada esta última “actividades conjuntas”. En todo caso, la Disposición final primera establece que en aquellos casos en los que se produzca una operación no prevista en estas Normas, se atenderá a lo que establezcan las Normas de formulación de cuentas anuales consolidadas, aprobadas por Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, entendiéndose por tanto como normativa supletoria.

Las NOFCACSEP se configuran como normativa contable marco para todas las administraciones públicas, si bien en el momento de su aprobación son obligatorias únicamente en el ámbito del sector público estatal, cuya aplicación fue desarrollada en la Orden HAP/1724/2015, de 31 de julio, por la que se regula la elaboración de la Cuenta General del Estado.

La estructura de las normas es prácticamente la misma de las normas de 2010 para el sector privado, aunque mantienen algunas diferencias, derivadas fundamentalmente de las particularidades del sector al que van dirigidas. Una de las diferencias, como ya hemos señalado, es la no aplicación del método de adquisición, dado que en cierta medida continúan la línea de las normas de consolidación españolas previas a la reforma del 2010, por lo que la eliminación Inversión-Patrimonio neto se realiza utilizando criterios diferentes al sector empresarial (Condor et al., 2021). A este respecto, cabe señalar que tanto las normas internacionales públicas (NICSP 40), como las españolas del sector privado, son subsidiarias de los planteamientos recogidos en la NIIF 3 sobre Combinaciones de negocio, quedando las NOFCACSEP ajenas a esa homogeneización normativa. Respecto al tratamiento posterior del fondo de comercio, el artículo 21 de las NOFCACSEP establece su no amortización, al igual que las normas internacionales.

Las normas preveían que las entidades locales deberían elaborar sus cuentas consolidadas para el año 2017, si bien la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017, atribuye competencias para la aprobación de unas normas de consolidación para el sector público local al Ministro de Hacienda y Función Pública. Estas normas fueron aprobadas mediante 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 (NOFCACSPL).

Las NOFCACSPL toman como referencia las NOFCACSEP, aunque existen algunas diferencias entre ambas, justificadas en cierta medida por las particularidades del tipo de entidades

al que van referidas, pero también por las reformas contables llevadas a cabo en el sector empresarial desde su aprobación. Así, aunque la determinación del fondo de comercio sigue las pautas de las NOFCACSEP, una diferencia importante entre ambas es la amortización del fondo de comercio de consolidación, presumiendo una vida útil de 10 años y recuperación lineal, manteniendo así el criterio adoptado por las normas de consolidación del sector privado en 2016, mientras las normas de consolidación generales establecen la no amortización del fondo de comercio de consolidación.

Las normas de consolidación del sector local ponen el broche final al reto de adaptar la normativa de consolidación al sector público. Así, aunque con un retraso considerable respecto a sus precursoras, puede decirse que el PGC de 1973 y las normas de consolidación del sector empresarial han servido también como marco de referencia para la elaboración de cuentas consolidadas en el sector público. En la Administración del Estado, las primeras cuentas consolidadas se elaboraron en 2014, y en la administración local en 2022 (municipios de más de 50.000 habitantes y demás entidades locales de ámbito superior).

4 Conclusiones

El PGC de 1973 constituye el punto de partida de la normalización contable en España y también de las normas de consolidación de estados contables, por lo que, con motivo de su cincuentenario, este trabajo ha pretendido hacer un recorrido por los principales hitos que han tenido lugar en materia de consolidación de cuentas en estas cinco décadas de normalización en nuestro país. En estos cincuenta años, se han producido cambios significativos en las normas de consolidación de estados contables, fuertemente influenciados por la evolución y reformas realizadas en el ámbito europeo e internacional.

Aunque la legislación mercantil no contemplaba la figura de los grupos empresariales cuando se aprueba el PGC-1973, el mismo muestra ya su interés por la problemática de los grupos de sociedades y sus operaciones internas, incorporando al cuadro de cuentas y a las propias cuentas anuales, información relativa a las operaciones y posiciones de la sociedad con las empresas del grupo diferenciadas de las posiciones con el resto de las empresas. Asimismo, define el concepto de grupo en base a la capacidad de influir o influencia significativa (una sociedad participa directamente en el capital de otra con un porcentaje igual o superior al 25% del mismo).

En 1982 se aprobaron las primeras Normas sobre Formación de las Cuentas de los Grupos de Sociedades, inspiradas en el proyecto europeo de Séptima Directiva y en las normas internacionales de contabilidad, aunque la legislación mercantil vigente en aquel momento no contempla su aplicación y por tanto no tienen un respaldo legal. Las normas definen el concepto de grupo tomando como referencia la existencia de dirección única, que se presume existe cuando una sociedad tiene una participación mayoritaria sobre otra.

La incorporación de España en la CEE marca un punto clave en la regulación mercantil de los grupos de sociedades, como consecuencia de la adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de CEE en materia de Sociedades mediante la Ley 19/1989, cuya Sección Tercera se dedicó a la presentación de las cuentas de los grupos de sociedades. También en la normativa contable y de consolidación de cuentas tuvo su impacto, dando lugar a la aprobación del PGC de 1990, que introduce el concepto de grupo basado en la “unidad de decisión”, y a las normas de consolidación de 1991, que supusieron un verdadero hito en la información consolidada de los grupos de sociedades en España, armonizando la normativa con la de los países de la CEE. Además de su obligatoriedad, pueden mencionarse otras novedades, como la definición más precisa de la relación dominante/dependiente o la introducción de

los conceptos de sociedad asociada y multigrupo, así como la profundización en las fases de consolidación, y en concreto en la homogeneización y eliminaciones a realizar. Siguiendo el criterio del PGC, se recoge la depreciación sistemática del fondo de comercio, con un máximo de 10 años.

Es el cambio de estrategia de la Unión Europea en materia de armonización contable el que nuevamente impactó en la elaboración de cuentas consolidadas de los grupos de sociedades en nuestro país, haciendo obligatoria la aplicación de las normas internacionales de contabilidad para los grupos de sociedades cotizados. Además, este cambio en el panorama europeo originó un verdadero proceso de reforma contable en nuestro país, plasmada en Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, la cual deja la opción de utilizar las normas internacionales en las cuentas consolidadas de los grupos cuyas sociedades no tuvieran títulos cotizados, manteniendo para el resto de sujetos contables la elaboración de las cuentas anuales con criterios nacionales.

Para alinear las normas contables con las normas internacionales de contabilidad, se aprueba un nuevo PGC en 2007. Este Plan tiene además importantes efectos en las cuentas consolidadas, al incorporar normas de valoración específicas relativas a las combinaciones de negocios y operaciones entre empresas del grupo y negocios conjuntos, y que constituye el germen de las NOFCAC aprobadas en 2010, en las que se incorporan los últimos cambios recogidos en la NIIF 3, introduciendo cambios en el propio concepto de grupo, en la obligación de consolidar, en los métodos de consolidación, en las cuentas anuales consolidadas o en el tratamiento del fondo de comercio (deja de ser amortizado y su valor debe ser sometido a un test de deterioro). Alguno de estos cambios son consecuencia de las propias novedades incorporadas en el PGC de 2007.

Por tanto, la reforma acometida en las normas de consolidación en 2010 refuerza la armonización de las normas españolas con las prácticas internacionales, situando las normas españolas a la vanguardia de la consolidación contable a nivel internacional. Desde entonces, pueden mencionarse las modificaciones introducidas en el RD 602/2016, con cambios relevantes en las dispensas en la obligación de consolidar y en el tratamiento del fondo de comercio, que queda sujeto a amortización sistemática, estableciendo un plazo de 10 años con carácter general, en ausencia de un criterio fiable para determinar su vida útil.

Cerramos este trabajo con un repaso del impacto de la normativa de consolidación de cuentas en el sector público, dado el constante paralelismo en la evolución de la normativa contable del sector público con las normas empresariales. Así, las normas de consolidación de 2010 fueron adaptadas al contexto y características del sector público en unas normas de consolidación marco aprobadas mediante una Orden de 2013, aplicadas en la Administración del Estado desde 2014. Este proceso de adaptación culminó con la aprobación de las normas de consolidación para el sector local en 2021 y que han obligado a los municipios de más de 50.000 habitantes a elaborar cuentas consolidadas en el año 2022, una novedad sin precedentes en el sector local y que supone todo un reto en la transparencia y rendición de cuentas de nuestras administraciones públicas.

Para finalizar este trabajo, queremos resaltar que han sido 50 años en los que la consolidación de cuentas ha alcanzado grandes logros en nuestro país, situándonos en línea con las mejores prácticas internacionales, tanto en el sector privado como en el público. Hay que poner también en valor el papel que esta información consolidada tiene, tanto en los mercados de valores como para el conjunto de la sociedad, por lo que consideramos todo un hito haber alcanzado este elevado grado de normalización y modernización. Seguro que todavía queda margen para mejorar y perfeccionar la información consolidada, por lo que esto no

es un proceso que pueda considerarse cerrado, y reguladores, profesionales y académicos tendrán que continuar trabajando en esta misma línea.

5 Bibliografía

- Condor, V. (1988). Cuentas consolidadas. Aspectos fundamentales en su elaboración. ICAC
- Condor, V. (2014). La consolidación en el sector público. Implicaciones en la gestión. *Auditoría pública: revista de los Órganos Autónomos de Control Externo*, nº 62, pp. 89-102.
- Condor, V., Ansón, J. A., Blasco, P. y Brusca, I. (1998). Consolidación de estados contables en la Administración local. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 27 (95): 395-426.
- Condor, V., Brusca, I. y Cabeza, I. (2021). Consolidación de estados contables en el sector público. Documento 14 de la Comisión de Contabilidad y Administración del Sector Público. AECA
- Gonzalo, J.A. y Tua, J. (1982). El grupo y el conjunto de consolidación. *Revista Técnica del ICJCE*, nº 6; pp 21 a 51.
- Intervención General de la Administración del Estado, IGAE (2006). *Consolidación de Cuentas Anuales del Sector Público*. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid.

Legislación

- Cuarta Directiva del Consejo de 25 de julio de 1978 basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado y relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad.
- Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 26 de junio de 2013 sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y se derogan las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo
- ICAC. Nota relativa a los criterios aplicables en la formulación de Cuentas Anuales Consolidadas para los ejercicios que comenzaran a partir de 2008.
- Ley 13/1985 obligación para cierta clase de grupos de elaborar información consolidada
- Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea.
- Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de Empresas y de las Sociedades de desarrollo industrial regional.
- Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la comunidad Económica Europea (CEE) en materia de Sociedades.
- Normas sobre Formación de las Cuentas de los Grupos de Sociedades (IPC, 1982)
- Orden de 24 de febrero de 1965, por la que se crean Comisiones de trabajo y una Comisión central en la Dirección General de Impuestos Directos para estudio de balances-tipo en las empresas. Publicado en: «BOE» núm. 56, de 6 de marzo de 1965, páginas 3480 a 3481
- 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 (BOE 3/8/2021).
- 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 (BOE 3/8/2013).
- Orden HAP/1724/2015, de 31 de julio, por la que se regula la elaboración de la Cuenta General del Estado
- Real Decreto 1982/1976, de 24 de agosto, sobre creación del Instituto de Planificación Contable
- Real Decreto-ley 15/1977, de 25 de febrero, sobre medidas fiscales, financieras y de inversión pública.
- Real Decreto 1414/1977, por el que se regula la tributación sobre el beneficio consolidado de los grupos de sociedades.
- Real Decreto 1371/1985 por el que se regula la consolidación de estados contables de las entidades de depósito.
- Real Decreto 500/1990, de 20 de abril, por el que se desarrolla el Capítulo primero del Título sexto de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.
- Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para formulación de las cuentas anuales consolidadas
- Real Decreto 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, TRLRHL (BOE 9/3/2004; texto consolidado 9/11/2017).

- Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, 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.
- Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre; y las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre.
- Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y de Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad.
- Séptima Directiva 83/349/CEE del Consejo, de 13 de junio de 1983, basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado, relativa a las cuentas consolidadas.