

# (c)

## (comptabilitat)



**Gemma Soligó**  
Censora Jurada de  
Comptes  
Sòcia de Grant  
Thornton, S.L.P.

**Jordi Anducas**  
Censor Jurat de  
Comptes  
Soci de Pricewater-  
houseCoopers, S.L.

## Novetats introduïdes per les noves Normes per a la Formulació de Comptes Anuals Consolidats (NOFCAC)

### INTRODUCCIÓ


Amb data 24 de setembre de 2010 es va publicar en el BOE el Reial decret 1159/2010, de 17 de setembre, pel qual s'aproven les Normes per a la Formulació de Comptes Anuals Consolidats (en endavant NOFCAC) i es modificava el Pla General de Comptabilitat. La principal norma del Pla General de Comptabilitat aprovat l'any 2007 que es va modificar és la Norma 19a de combinacions de negocis, que constitueix la base de les normes aplicables en la formulació de comptes anuals consolidats dels Grups de societats.

Les noves NOFCAC substitueixen les anteriors de l'any 1991 i amb elles finalitza un pas important en la reforma comptable iniciada amb la Llei 16/2007 de reforma comptable, de 4 de juliol. Després de la publicació del Pla General de Comptabilitat al 2007 i en espera d'aquestes noves normes, s'havia publicat (BOICAC 75, octubre de 2008) la Nota de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes (ICAC) relativa als criteris aplicables en la formulació de comptes anuals consolidats dels exercicis iniciats a partir de l'1 de gener de 2008. Aquesta nota ha estat d'aplicació –amb caràcter transitori, en espera de la publicació de les noves normes esmentades– en la formulació de comptes anuals consolidats dels exercicis iniciats a partir de l'1 de gener de 2008 d'aquells

Grups espanyols que no estaven aplicant les Normes Internacionals d'Informació Financera (NIIF). La publicació de les NOFCAC s'havia demorat en espera de la modificació i posterior adopció a la Unió Europea de dues NIIF que regulen els aspectes relatius a la combinació de negocis i als comptes anuals consolidats (NIIF 3 i NIC 27). Amb la publicació d'aquestes normes culmina, pràcticament, l'adaptació del nostre marc normatiu a les NIIF.

Destacar que aquestes normes no s'aplicaran de forma retroactiva. En conseqüència, els Grups de societats que en exercicis anteriors ja formulaven comptes anuals consolidats no caldrà que modifiquin els càlculs realitzats a l'empara de la normativa vigent en el moment en què es van formular els comptes consolidats d'aquests exercicis. No obstant això, en el primer exercici iniciat a partir de l'1 de gener de 2010, els comptes anuals consolidats es podran presentar:

- Inclouent-hi informació comparativa sense adaptar els nous criteris, en aquests cas els comptes anuals consolidats es consideraran com a inicials als efectes de la uniformitat i comparabilitat.
- Inclouent-hi informació comparativa adaptada als nous criteris. En aquest cas, la data de primera consolidació és la data de començament de l'exercici anterior al



que s'iniciï l'1 de gener de 2010, és a dir, per a societats –l'exercici econòmic del qual coincideix amb l'any natural–, l'1 de gener de 2009.

Per tal de ressaltar aquells canvis més rellevants que s'han introduït en la nostra normativa comptable en matèria de consolidació, a continuació s'enumeren els aspectes que considerem més nous i importants en aplicació de les noves NOFCAC.

## UN NOU ENFOCAMENT

La reforma i adaptació de la legislació mercantil en matèria comptable per a la seva harmonització internacional ha suposat canvis substantius en l'enfocament i objectiu dels comptes anuals consolidats. Hem passat d'uns comptes anuals consolidats en els quals, a partir dels comptes anuals de la societat dominant, consolidant les seves filials, es determinaven els fons propis consolidats d'aquesta societat dominant, sense la inclusió dels socis minoritaris i es determinaven els fons de comerç de consolidació en cada adquisició; a uns comptes anuals consolidats en els quals la finalitat és, entre altres objectius, determinar el patrimoni net consolidat del "Grup", que no correspon únicament al de la societat dominant, ja que incorpora els socis minoritaris valorats per seu valor

raonable i els fons de comerç es determinen únicament en el moment en què es du a terme la combinació de negocis i s'adquireix el control.

## INTEGRACIÓ GLOBAL. MÈTODE D'ADQUISICIÓ

Una de les grans novetats en el camp de la consolidació que ja va ser introduïda a la normativa espanyola amb l'entrada en vigor del Pla General de Comptabilitat a l'exercici 2008, va ser l'aplicació del mètode d'adquisició en les operacions de combinacions de negocis. Aquest mètode, entre altres qüestions, va introduir canvis rellevants en els criteris per determinar quina és l'empresa adquirent en una combinació de negocis, com es fixa la data d'adquisició –que està molt lligada al concepte de presa de control– i, sobretot, la metodologia aplicable en la determinació del fons de comerç de la combinació. En general, en tota combinació de negocis hauran de reconèixer i valorar els actius identificables adquirits i passius assumits de la societat adquirida als seus valors raonables. Aquest exercici de determinació de valors raonables dota d'un elevat grau de complexitat al procés comptable que fins llavors no estava present a la normativa comptable espanyola, alhora que proporciona elements de transparència a les operacions corporatives no existent fins



llavors. Així mateix i ja de tots conegut, el fons de comerç de la combinació resultant, ja no serà amortitzable de forma sistemàtica i estarà subjecte a la realització de proves de deteriorament anual.

Entre els membres de la professió comptable és comuna l'opinió que el mètode d'adquisició, juntament a d'altres novetats incorporades darrerament en matèria comptable, va en la direcció correcta d'apropar la realitat econòmica als registres comptables. No obstant això, també és generalitzada la idea que això implica una gran complexitat i inversió de recursos, i per damunt de tot, el moment en què s'ha implantat a la nostra economia no ha estat el més oportú, tenint en compte la situació econòmica actual d'una part rellevant dels agents econòmics del nostre estat.

En l'aplicació del mètode d'integració global, les noves NOFCAC, incorporen les principals modificacions introduïdes en la nova Norma 19a sobre combinacions de negocis, destacant les següents:

- Es modifica el cost de la combinació de negocis a considerar ja que s'exclou la possibilitat de considerar com més valor de cost les despeses d'honoraris abonats a assessors legals o altres professionals que intervinguin en l'operació que, per tant, es comptabilitzaran com una despesa en el compte de pèrdues i guanys.

Així mateix, en la consideració de la contraprestació contingent que s'ha de registrar a valor raonable com a més cost de la combinació de negocis en el moment de la presa de control, s'elimina l'anàlisi de la probabilitat i fiabilitat d'aquesta. Qualsevol diferència posterior entre l'estimació de la contraprestació contingent en el moment de la compra i la seva liquidació final es registrarà en aquell moment i impactarà en el compte de pèrdues i guanys.

- En relació amb la valoració dels actius adquirits i passius assumits a valor raonable es mantenen les excepcions existents en l'anterior Norma 19a de combinacions de negocis i s'afegeixen tres nous punts:

- o Si l'adquirent rep un actiu com a indemnització en front a alguna contingència o incertesa relacionada amb la totalitat o part d'un actiu o passiu específic, reconeixerà i valorarà l'actiu en el mateix moment i de forma consistent amb l'element que generi l'esmentada contingència o incertesa.
- o L'adquirent valorarà un dret readquirit reconegut com a immobilitzat intangible sobre la base del període contractual que manqui fins a la seva finalització, amb independència que un tercer considerés en la determinació del seu valor raonable les possibles renovacions contractuals.
- o En cas que el negoci adquirit incorpori obligacions qualificades com a contingències, l'adquirent reconeixerà com a passiu el valor raonable d'assumir aquestes obligacions, sempre i quan aquest passiu sigui una obligació present que sorgeixi de successos passats i els seu valor raonable pugui ser mesurat amb suficient fiabilitat.

- S'introdueixen modificacions significatives a les inversions a considerar en societats depenents prèvies a l'adquisició del control a les quals s'aplica el mètode d'integració

global: l'import de les inversions prèvies s'ajustarà a valor raonable a la data de la presa de control i es portarà a resultats la diferència amb el seu valor comptable previ. A partir d'aquest ajustament previ es calcula la diferència de primera consolidació (fons de comerç o diferència negativa) després de la valoració dels actius adquirits i passius assumits de la societat depenent al seu valor raonable. Aquesta modificació és conseqüència de la modificació en l'apartat de combinacions realitzades per etapes de la Norma 19a de combinacions de negocis i suposa un important canvi en relació amb la normativa anterior en la qual en les transaccions prèvies al moment de presa de control es valoraven pel seu cost.

Aquesta modificació, arrossegada de l'última revisió de la NIIF 3 de combinacions de negocis, fa que calgui aplicar diferents tractaments comptables a les adquisicions i alienacions de participacions en el capital d'empreses en funció del percentatge de participació que es tingui prèviament. El registre comptable d'adquisicions o alienacions de participacions en el capital d'empreses serà diferent si:

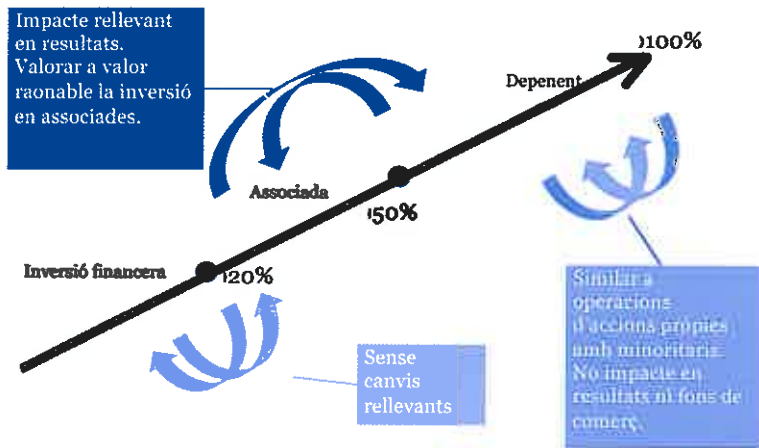
- a) Passem d'ostentar un percentatge de participació que no ens concedeix control (per exemple, inversió financera o associada) a un altre en què prenem el control (societat depenent) o viceversa. En aquest tipus d'operacions, on una societat dominant adquireix o perd el control de la societat depenent, el registre comptable derivarà en un impacte rellevant en el compte de resultats atès que la inversió prèvia a la presa de control o el romanent després de pèrdua de control s'haurà de valorar pels seus valors raonables i es registraran les variacions existents en el compte de pèrdues i guanys. Quan es produeix la pèrdua de control, el registre comptable de l'operació implicarà contemplar l'operació des d'una perspectiva consolidada, la qual cosa implicarà,

bàsicament, reclassificar el resultat registrat en els comptes individuals de la societat que ha alienat la participació.

- b) Passem d'ostentar un percentatge de participació que no ens concedeix control (per exemple, inversió financera o associada) a un altre que tampoc no ho concedeix (associada). En aquest cas, no es derivaran canvis en relació amb el tractament comptable aplicat amb anterioritat a l'entrada en vigor de les NOFCAC i, per tant, no s'esdevindran impactes al compte de pèrdues i guanys.

- c) Es produeixen canvis de percentatge de participació sense modificar la capacitat de control de la societat dominant sobre la societat depenent. En aquestes transaccions, el registre comptable s'assimilarà al tractament comptable aplicable a les operacions amb títols de patrimoni propi, resultant d'aquest reclassejaments i ajustaments en el patrimoni net consolidat entre els epígrafs de reserves de la societat dominant i de les societats consolidades i l'epígraf de socis externs, per la qual cosa no es modificarà el fons de comerç o la diferència negativa de consolidació.

Així mateix, en els augments o disminucions de la participació sense pèrdua de control, la participació dels socis externs es mostrarà en el balanç consolidat en funció del percentatge de participació que tercers aliens al grup posseeixin en el capital de la depenent, un cop realitzada l'operació, incloent-hi en cas de disminució del percentatge de participació de la dominant, el percentatge de participació en el fons de comerç de consolidació comptabilitzat en els comptes consolidats associats a la modificació que s'ha produït.



part de patrimoni net, exclosos els resultats de l'exercici que proporcionalment li corresponguin. L'ajustament que pogués ser necessari en el primer any d'aplicació d'aquestes normes pel reconeixement d'un saldo deutor de socis externs d'alguna societat deponent s'efectuarà amb abonament a reserves de la societat dominant.

## SUBJECTES DE LA CONSOLIDACIÓ

En les noves normes, el concepte de control es converteix en un aspecte clau per a la identificació de l'obligació de consolidació. En aquest sentit, destacar que el control es pot exercir sense participació i s'especifica una nova tipologia de societats deponents «entitats de propòsit especial» (EPE) a les quals un dels aspectes rellevants a considerar serà la participació del grup en els riscos i beneficis de l'entitat. La consulta emesa per l'ICAC en el BOICAC 83 (consulta 1 de comptabilitat) del mes de setembre de 2010 torna a incidir en aquest punt i especifica que, si bé una societat no estigui vinculada per una relació de control en els termes de grup establerts en l'article 42 del codi de comerç que contempla la subordinació, sí podria existir la vinculació en el sentit de definició de grup a efectes del Pla General de Comptabilitat quan les societats estiguin controlades per qualsevol medi per una o diverses persones físiques o jurídiques que actuïn conjuntament o es trobin sota direcció única per acords o clàusules estatutàries. Ens trobaríem novament davant els denominats «grups horitzontals» que ja s'havien contemplat anteriorment a la nostra legislació.

## COMPTABILITAT PROVISIONAL

Si a la data en què es produeix la combinació de negocis no es pot concloure el procés de valoració necessari per a la seva comptabilització s'utilitzaran valors provisionals. El període necessari per completar la comptabilitat provisional no podrà excedir de l'any. Transcorregut l'any no es practicaran ajustaments al fons de comerç i només es modificaran els valors provisionals si hi ha errades. En general, les modificacions (per exemple en contraprestacions contingents) es registraran com a canvis d'estimació amb càrrec a pèrdues i guanys. Aquesta modificació dota d'una gran transcendència les estimacions de valors que es realitzen en el moment de la combinació, atès que qualsevol ajustament o canvi d'estimació realitzat amb posterioritat a l'«any de gràcia» tindrà un impacte positiu o negatiu, segons el cas, en els resultats consolidats futurs del grup.

procediment de posada en equivalència, atès que les participacions prèvies a l'establiment de la relació d'associació o de control conjunt no es reexpressaran al seu valor raonable quan s'apliqui la integració proporcional o la posada en equivalència per primer cop. En aquest sentit, es mantenen en el patrimoni dels comptes anuals consolidats els ajustaments de valor de la inversió prèvia, si els hagués, de la mateixa manera que es tractarien en els comptes anuals individuals (norma 9a 2 5.3).

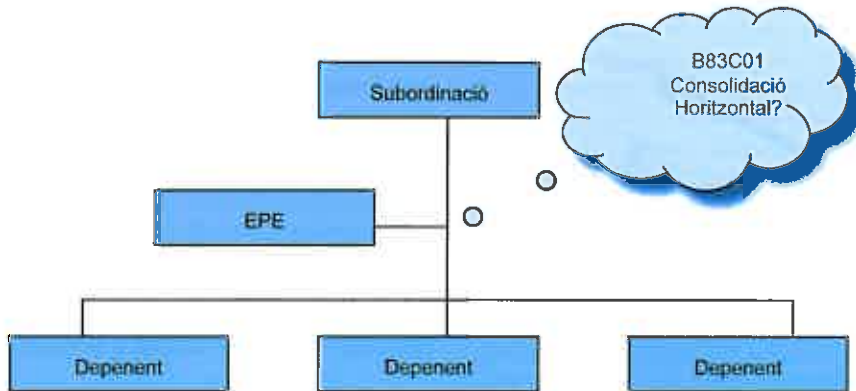
De la mateixa manera, quan es perdi la condició de societat multigrup o associada, la participació retinguda no s'ha de valorar a valor raonable i es considerarà que el cost és el valor consolidat en la data en què deixi de pertànyer al perímetre de consolidació. Es mantindran en el patrimoni els ajustaments per canvis de valor de la participació retinguda excepte els associats a diferències de conversió que sí es traspassaran en el compte de pèrdues i guanys.

## PROCEDIMENT DE POSADA EN EQUIVALÈNCIA I MÈTODE D'INTEGRACIÓ PROPORCIONAL

Es produeix una diferenciació en l'aplicació del mètode d'integració proporcional i

## CONSIDERACIÓ DE SOCIS EXTERNES

S'inclouen modificacions en la consideració del saldo de socis externs: podran presentar un saldo deutor quan existeixi un excés entre les pèrdues atribuïbles a aquests i la



### OBLIGACIÓ DE CONSOLIDACIÓ

En aquest apartat s'estableixen les següents excepcions d'exempció de consolidació i es destaca el nou supòsit inclòs en l'apartat c) aplicable a aquelles societats dominants que tot i que superen els límits de la dispensa per raó de dimensió, participen exclusivament en societats depenents que no posseïxin un interès significatiu, individualment i en conjunt, per a la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats de les societats del Grup. Aquest nou criteri és totalment comprensible, ja que si es donessin aquestes circumstàncies, els comptes anuals consolidats poc aportarien ja que no diferirien significativament de les de la societat matriu.

### DATA DE PRIMERA CONSOLIDACIÓ

Es modifiquen els criteris aplicables a societats consolidades per primera vegada en data posterior a l'adquisició: si una societat hagués quedat dispensada de consolidar per raó de la dimensió, es podrà considerar que es produeix la seva incorporació en el grup a la data del començament del primer exercici en què estigués obligada a formular comptes consolidats. Això suposa una modificació respecte a la nota emesa per l'ICAC, segons la qual la data a considerar era sempre la data d'adquisició. No obstant això, aquesta opció no serà aplicable si la societat dominant està essent consolidada en un grup superior a la data en la qual s'adquireix la participació en la depenent.

|                                                 |                                                                                                   |
|-------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------|
| a) Per raó de dimensió (article 8)              | · Límits per a formulació dels compte de pèrdues i guanys abreujat excepte si cotitza             |
| b) Per raó de subgrup (article 9)               | · Dominant i depenent d'espanyola o europea, excepte si la dispensada cotitza                     |
| c) Per no interès significatiu de les depenents | · Participació en societats depenents que no posseïxin interès significatiu per a la imatge fidel |

### COMPTE ANUALS CONSOLIDATS

Els documents que els integren són:

- Balanz consolidat
- Compte de pèrdues i guanys consolidat
- Estat de canvis en el patrimoni net consolidat
- Estat de fluxos d'efectiu consolidat
- Memòria consolidada

Els principals canvis en el balanç i en el compte de pèrdues i guanys es corresponen amb els següents epígrafs: (ver cuadro pàg 7.)

Quant a la memòria, les principals modificacions a destacar han consistit en el següent:

- En les normes de valoració, s'hauran de considerar els canvis derivats de la nova normativa.
- En relació amb la informació segmentada:
  - Criteris d'assignació i imputació utilitzats per determinar i oferir la informació per segments.
  - Criteri seguit per fixar els preus de transferència intersegments.
  - Vendes realitzades per àrees geogràfiques (mínim Espanya, la UE i la resta).
  - Desglossament de vendes a clients als quals se'ls hagi facturat en l'exercici imports iguals o superiors al 10% de l'import net de la xifra de negocis a clients externs.
  - Desglossament per segments d'imports de vendes a clients externs, intersegments, aprovisionaments, despeses de personal, amortitzacions, pèrdues per deteriorament, variació de provisions i resultats d'exploració, resultats d'operacions interrompudes i el resultat abans d'impostos.

| ACTIU                                                                                                                                                                               | PATRIMONI NET I PASSIU                                                                                                                                                                                                                                            |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>A.1 Immobilitzat intangible</b><br>- Fons de comerç de consolidació                                                                                                              | <b>A.1 Fons propis</b><br>•Agrupació de les reserves<br>•Resultat de l'exercici atribuït a la societat dominant<br><br><b>A.2 Ajustaments per canvis de valor</b><br><br><b>A.3 Subvencions, donacions i llegats</b><br>•No separació per mètodes de consolidació |
| I. RESULTAT D'EXPLOTACIÓ                                                                                                                                                            |                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| <b>I.1 Resultat per la pèrdua de control de participacions consolidades</b><br>•Resultat per la pèrdua de control d'una dependent<br>•Resultat atribuït a la participació retinguda |                                                                                                                                                                                                                                                                   |

## CONCLUSIÓ

L'objectiu d'aquest article ha estat enumerar i descriure breument aquells aspectes nous que ens han aportat les NOFCAC i que hem entès més rellevants per compartir. Aquesta relació no ha pretès ser exhaustiva i poden existir altres assumptes que en determinats casos i circumstàncies podran ser molt significatius.

Aquestes noves normes comptables segueixen amb la tendència iniciada després de la reforma i adaptació de la legislació mercantil en matèria comptable de dotar al sistema comptable de grans dosis de complexitat, que requereix que els professionals que hi estem involucrats estiguem constantment en procés de formació i actualització tècnica per poder abordar tots els reptes que ens esperen.

• Actius i passius utilitzats per segment.

• Desglossament de fluxos nets d'efectiu per segment (activitats d'operació, inversió i finançament).

• Inversions en actius immobilitzats per segments.

- En una altra informació destaca com a novetat la informació a incloure en el curs de l'exercici per les societats compreses en la consolidació relativa a treballadors amb discapacitat més gran o igual al 33% (o qualificació equivalent local) indicant les categories a les quals pertanyen. Aquesta informació s'haurà d'oferir en relació amb totes les societats del grup tant si la societat consolidada és espanyola com si és estrangera. No obstant això, aquesta informació no és obligatòria en els comptes anuals individuals ja que en aquest aspecte no s'ha modificat el Pla General de Comptabilitat.

En relació amb la informació a incorporar en la memòria, hi ha hagut una consulta a l'ICAC (consulta 25 del BOICAC 85) en relació amb les participacions i càrrecs dels administradors en empreses amb objecte social anàleg o similar al de la societat

dominant, si la referència es restringeix als administradors i a les societats anònimes, quan l'article 229 del Text refós de la Llei de societats de capital amplia els requisits de desglossament a totes les societats i a les persones vinculades als administradors, així com exigeix el desglossament dels conflictes d'interès i en aquesta es conclou el següent:

- Serà aplicable també a les societats de responsabilitat limitada, amb la qual cosa el criteri inclòs en la consulta 2 del BOICAC 62 queda derogat.

- La informació s'haurà d'adaptar a les condicions del subjecte comptable, per la qual cosa les societats sobre les quals s'haurà d'informar seran aquelles que no estiguin incloses en el conjunt consolidable.

- Amb relació a allò que es refereix als conflictes d'interès i quin tipus de desglossaments seran necessaris: es tracta d'informació extracomptable i l'ICAC no es pronuncia i es remet a la nova redacció de l'article 229 de la Llei de societats de capital.