

# Afi Informe Semanal

Nº 491

## ***Consolidación contable: normas generales y novedades introducidas por la NIIF 11***



*La NIIF 11, de aplicación obligatoria en la Unión Europea desde enero de 2014, modifica la consolidación de los Acuerdos Conjuntos. La nueva normativa clasifica este tipo de acuerdos entre Negocios Conjuntos (Joint Ventures) y Actividades Conjuntas (Joint Operations) y establece que los métodos de consolidación a aplicar sean los de la participación y la integración proporcional, respectivamente.*

La consolidación contable es la técnica contable cuyo objetivo es la elaboración de unos estados financieros que agrupan las operaciones de un conjunto de empresas que están tan relacionadas que económicamente funcionan como una unidad, esto es, un grupo de empresas consolidable.

### Clasificación de sociedades y métodos de consolidación

Dentro de un grupo empresarial es posible distinguir entre:

- Sociedad dominante (matriz), que es aquella sociedad que posee el control de otras ya sea como resultado de disponer de más del 50% de los derechos de voto o, en su defecto, de disponer del poder para gobernar la sociedad dependiente reconocido en acuerdos de accionistas, estatutos, la posibilidad de nombrar a la mayoría del Consejo, etc..
- Sociedades dependientes: aquella sociedad participada por otra en más del 50%.
- Sociedades asociadas: aquellas que ejercen una influencia notable sobre otras, generalmente resultado de un porcentaje de participación accionaria superior al 20% (e inferior al 50%).
- Sociedades multigrupo: aquellas que son gestionadas conjuntamente por sociedades del grupo y por otras sociedades ajenas al grupo.

Existen tres métodos de consolidación que se aplican en función del grado de participación:

Tipo de sociedad	Método de consolidación
Sociedad dependiente	Integración global
Sociedad multigrupo	Integración proporcional / Método de la participación
Sociedad asociada	Método de la participación

1. **Integración global:** Se incorpora el 100% de las partidas de balance y conceptos de cuenta de resultados de las sociedades dependientes. En los casos en los que la matriz no controla el 100% de la sociedad dependiente es preciso efectuar dos ajustes:

- En el balance consolidado: incorporar en el patrimonio neto la partida socios externos que corresponde a la parte de los fondos propios perteneciente a otros accionistas.
  - En la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada: el resultado consolidado del ejercicio se divide entre resultado atribuido a la sociedad dominante y resultado atribuido a los intereses minoritarios. Ésta última partida recoge el resultado neto de las sociedades consolidadas que pertenece a terceros ajenos al grupo consolidado.
- 2. Integración proporcional:** en este caso se procede a la incorporación de las partidas de balance y de cuenta de pérdidas y ganancias de las sociedades en el porcentaje de participación que ostente la sociedad matriz. Por ello, no será necesario realizar ningún ajuste en balance ni cuenta de resultados.
- 3. Método de participación o integración por puesta en equivalencia:** este método de consolidación consiste en la contabilización de la participación en la sociedad como si se tratase de un activo financiero.
- De esta manera es necesaria la sustitución del valor contable de la inversión de la sociedad por el porcentaje del valor de los fondos propios de las sociedades participadas que es propiedad del grupo. En cuenta de resultados, los resultados generados por estas sociedades se recogen dentro del resultado financiero de la sociedad bajo el epígrafe “Participaciones en resultados de sociedades puestas en equivalencia”.

### **Novedades incluidas por la NIIF 11**

La NIIF 11 de Acuerdos Conjuntos es de aplicación dentro de la Unión Europea (UE) a partir de enero de 2014, si bien se admite la aplicación anticipada desde 2013. Las novedades incluidas por la IFRS 11 hacen referencia a la consolidación de los Acuerdos Conjuntos y modifican los estándares de consolidación recogidos en la NIC 31.

Bajo la normativa NIC 31, los acuerdos conjuntos se clasifican en:

- Explotación controlada de forma conjunta/ Activo controlado de forma conjunta (EXC/ACA): este tipo de acuerdo no se constituía como un vehículo separado

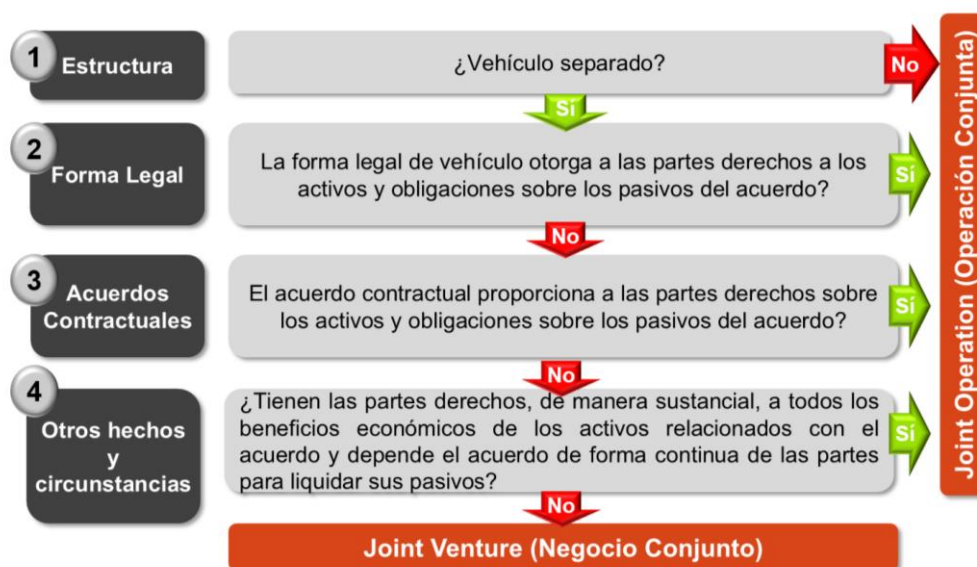
al grupo y se procedía a su consolidación a través de la integración proporcional.

- Entidad controlada de forma conjunta (ECC): estas entidades se configuraban como un vehículo separado de las sociedades dándoles la normativa la opción de consolidar a través de la integración proporcional o por el método de puesta en equivalencia. No obstante, la normativa requiere a los grupos empresariales que utilicen el mismo tratamiento, ya sea integración proporcional o puesta en equivalencia, para las participaciones con similares características en distintas sociedades.

La NIIF 11 incorpora una nueva clasificación de los Acuerdos Conjuntos y elimina la opcionalidad de las empresas a la hora de seleccionar el método de la consolidación.

La nueva normativa clasifica los Acuerdos Conjuntos en Actividad Conjunta (*Joint Operations*) y Negocios Conjuntos (*Joint Ventures*). Para la distinción entre *Joint Operations* y *Joint Ventures*, el establecimiento de un vehículo legal separado no es el factor clave para la distinción ya que es preciso atender a otros aspectos, como son, la estructura, forma legal, acuerdos contractuales y otros hechos y circunstancias.

### Clasificación de Acuerdos Conjuntos



Fuente: elaboración propia

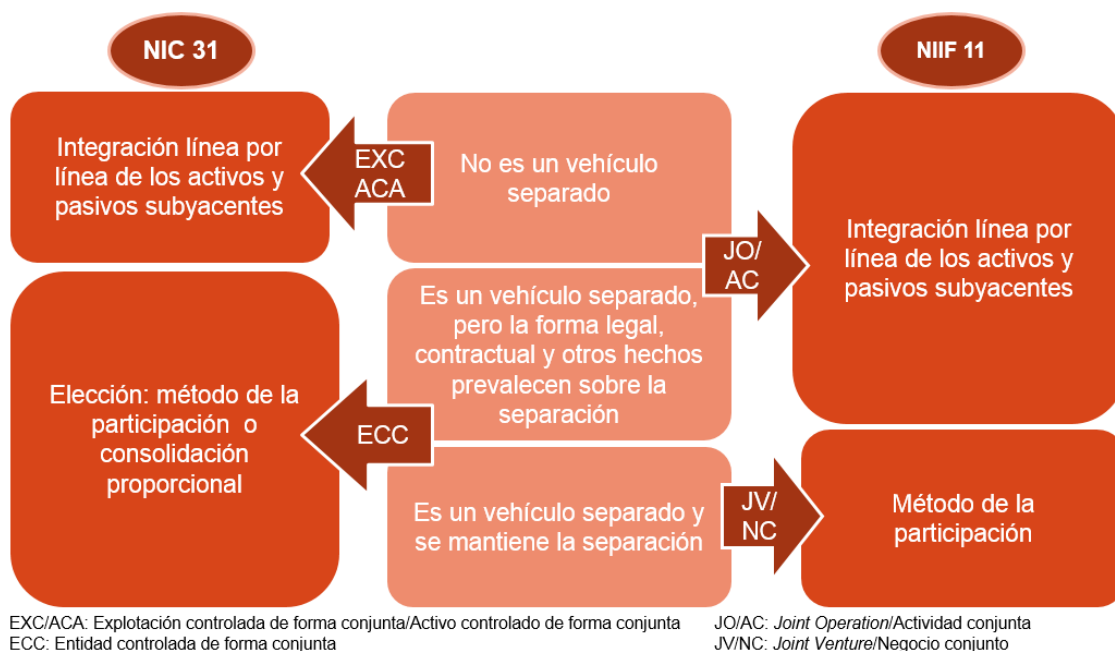
*Joint Operations/ Actividad Conjunta*

No constituye un vehículo separado o aun siéndolo, la forma legal, contractual u otros hechos prevalecen sobre la separación. En estos casos la consolidación se efectúa utilizando el método de integración proporcional, teniendo, los operadores conjuntos, derechos a los activos y obligaciones por los pasivos de la sociedad.

*Joint Ventures/ Negocio Conjunto*

La consolidación de este tipo de acuerdos se efectúa a través del método de la participación. Para que un acuerdo sea considerado como Negocio Conjunto es preciso que esté formalizado a través de un vehículo separado y que tanto la forma legal como los acuerdos contractuales y otras circunstancias mantengan esta separación. De esta manera, los partícipes tienen únicamente derecho a los activos netos del negocio conjunto.

**Cambios introducidos a la NIC 31 por la NIIF 11 en la clasificación de Acuerdos Conjuntos**



Fuente: elaboración propia

**Dispensas de consolidación**

En determinadas situaciones no existe la obligación de efectuar la consolidación de las cuentas anuales, si bien esta dispensa no exime a las sociedades integrantes del grupo

de formular sus propios estados financieros individuales. Existen tres categorías de dispensas de consolidar:

- **Dispensa por razón del tamaño del grupo**

Se considera que no es obligatorio formular cuentas anuales consolidadas cuando el conjunto de las sociedades del grupo o subgrupo no sobrepase, en sus últimas cuentas anuales, dos de los siguientes límites:

- Total de activo superior a 11,4 millones de euros.
- Importe neto de cifra de negocios por encima de 22,8 millones de euros.
- Número medio de trabajadores durante el ejercicio mayor que 250.

- **Dispensa de la dominante de un subgrupo**

No estará obligada a presentar cuentas anuales e informe de gestión consolidados la sociedad dominante, sometida a la legislación española que, a su vez, sea dependiente de otra sociedad sometida a la legislación española o a la de otro estado miembro de la UE, siempre que se cumplan, entre otras, las siguientes condiciones:

- La dominante de la sociedad dominante del subgrupo posea una participación mínima del 50 por 100.
- Los accionistas o socios que posean, al menos, el 10 por 100 de las participaciones sociales no hayan solicitado la formulación de cuentas anuales consolidadas seis meses antes del cierre del ejercicio.

- **Dispensa por participaciones sin interés significativo para la imagen fiel**

Por último, se dispensa a la sociedad dominante de la consolidación de sociedades que no posean un interés significativo, individualmente y en conjunto, para la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de las sociedades del grupo.

### **Impacto de la NIIF 11 en los estados financieros de las empresas**

La NIIF 11 tiene un impacto directo en la consolidación de las *Joint Operations* y *Joint Ventures* al eliminar la opcionalidad en la elección del método de consolidación que incluía la NIC 31 en el caso de que la sociedad estuviese constituida en un vehículo separado entre el método de la participación y la consolidación proporcional.

Muchas empresas han procedido a estimar el impacto que en sus estados financieros tiene el cambio de método de consolidación. En muchas ocasiones, las empresas verán un impacto positivo en el patrimonio neto del grupo al cambiar el método de consolidación de participación por puesta en equivalencia por el de integración proporcional.

Las causas que pueden generar esta situación son las siguientes:

- La consolidación requiere la eliminación de partidas intragrupo. Por lo que es posible que si, por ejemplo, las partidas de clientes intragrupo son significativamente elevadas y superiores a las de los deudores intragrupo, el efecto de la consolidación proporcional provoque un efecto negativo para los fondos propios del grupo. No obstante, este impacto negativo no se recoge con la consolidación por puesta en equivalencia ya que únicamente se contabiliza la parte proporcional de los fondos propios que son propiedad del grupo.
- Las sociedades que se consolidaban a través de integración proporcional cuentan con un patrimonio neto negativo de manera que los pasivos a consolidar eran superiores a los activos. Con la consolidación por puesta en equivalencia, la inversión en la sociedad no puede ser contabilizada con valor negativo, por lo que en el balance aparecería recogido con el valor cero.