

número veintinueve/mil novecientos setenta y siete, de dos de junio, sobre ascensos para el personal del Arma de Aviación y Cuerpos del Ejército del Aire, en los que se exige el nivel de educación universitaria, a propuesta del Ministro de Defensa, con la aprobación de la Presidencia del Gobierno y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día veintitrés de julio de mil novecientos ochenta y dos,

DISPONGO:

Artículo único.—Las vacantes fijas que se establecen para el ciclo anual de uno de julio de mil novecientos ochenta y dos al treinta de junio de mil novecientos ochenta y tres, ambos inclusive, en los empleos de Jefe de las Escalas del Aire y de Tropas y Servicios del Arma de Aviación, y en los Cuerpos del Ejército del Aire que se indican, son las siguientes:

Uno.—Arma de Aviación.	
a) Escala del Aire:	
En el empleo de Coronel	Veinte.
En el empleo de Teniente Coronel	Veintiocho.
En el empleo de Comandante	Treinta y tres.
b) Escala de Tropas y Servicios:	
En el empleo de Coronel	Tres.
En el empleo de Teniente Coronel	Once.
En el empleo de Comandante	Quince.
Dos.—Cuerpo de Ingenieros Aeronáuticos:	
a) Escala de Ingenieros Aeronáuticos:	
En el empleo de Coronel	Tres.
En el empleo de Teniente Coronel	Cuatro.
En el empleo de Comandante	Cuatro.
b) Escala de Ingenieros Técnicos Aeronáuticos:	
En el empleo de Comandante	Quince.
Tres.—Cuerpo Jurídico:	
En el empleo de Coronel	Uno.
En el empleo de Teniente Coronel	Uno.
En el empleo de Comandante	Uno.
Cuatro.—Cuerpo de Intendencia:	
En el empleo de Coronel	Uno.
En el empleo de Teniente Coronel	Dos.
En el empleo de Comandante	Dos.
Cinco.—Cuerpo de Intervención:	
En el empleo de Coronel	Uno.
En el empleo de Teniente Coronel	Dos.
En el empleo de Comandante	Dos.
Seis.—Cuerpo de Sanidad:	
En el empleo de Coronel	Dos.
En el empleo de Teniente Coronel	Cuatro.
En el empleo de Comandante	Ocho.
Siete.—Cuerpo de Farmacia:	
En el empleo de Coronel	Uno.
En el empleo de Teniente Coronel	Uno.
En el empleo de Comandante	Dos.

Dado en Madrid a veinticuatro de julio de mil novecientos ochenta y dos.

JUAN CARLOS R.

El Ministro de Defensa,
ALBERTO OLIART SAUSSOL

MINISTERIO DE HACIENDA

19503

ORDEN de 15 de julio de 1982 por la que se aprueban las normas sobre formación de las cuentas de los grupos de Sociedades.

Ilustrísimos señores:

El proceso de internacionalización de la contabilidad española está adquiriendo gran desarrollo con la aplicación progresiva del plan general de contabilidad y de sus adaptaciones sectoriales en la medida en que se van aprobando por este Ministerio.

Todo hace prever que en un tiempo razonable España se situará en materia de normalización contable, a los mismos niveles de los países industrializados. Lo cual es muy importante para la expansión de nuestras relaciones económicas internacionales y para la armonización de nuestros métodos y prácticas contables con las respectivas directrices de la CEE.

Avance de notable significación dentro de dicho proceso son las presentes normas sobre formación de las cuentas de los grupos de Sociedades, cuya finalidad sustancial es conseguir que la información económica que formulen estas complejas unidades de producción, características del mundo moderno, sea homogénea y comparable, tanto en el plano nacional como en el internacional.

La preparación de estas normas fue encomendada a un grupo de trabajo formado por expertos que ha venido funcionando en el Instituto de Planificación Contable. Su propuesta, revisada por los Servicios Técnicos de este Organismo, ha sido objeto de informe favorable por la Comisión Permanente del Consejo Nacional de Contabilidad, a tenor de lo preceptuado en el artículo 4.º, 3 del Real Decreto 1982/1978, de 24 de agosto.

Por todo lo expuesto, Este Ministerio, en cumplimiento de lo establecido en el apartado 11 de la introducción al plan general de contabilidad, aprobado por el Decreto 530/1973, de 23 de febrero, a propuesta del Instituto de Planificación Contable, ha acordado:

Primero.—Aprobar el texto que figura seguidamente conteniendo las normas sobre formación de las cuentas de los grupos de Sociedades.

Segundo.—Este texto será de aplicación facultativa por los grupos de Sociedades, sin perjuicio de lo que sobre esta materia pueda establecerse posteriormente.

Lo que comunico a VV. II. para su conocimiento y efectos. Dios guarde a VV. II. muchos años.
Madrid, 15 de julio de 1982.

GARCIA AÑOVEROS

Ilmos. Sres. Subsecretario de Hacienda y Director del Instituto de Planificación Contable.

NORMAS SOBRE FORMACION DE LAS CUENTAS DE LOS GRUPOS DE SOCIEDADES

PRIMERA PARTE

Introducción

1. La realidad del grupo de Sociedades como unidad económica característica de la economía moderna es el factor determinante del progreso contable en un área bien específica como es la consolidación. Esta nace y se aplica por primera vez en los EE. UU. de Norteamérica, siendo aceptada en seguida por la Gran Bretaña y más tarde por otros países industrializados, como Suecia, la República Federal de Alemania, los Países Bajos, Francia, etc.

Aunque en la vertiente del Derecho comparado y en las prácticas contables internacionales existen muy diversos criterios sobre la obligatoriedad de la consolidación y sobre la técnica aplicable en la misma, lo cierto es que en los momentos actuales asistimos en Europa a un proceso de armonización de la materia, impulsado en particular por las directrices de la CEE sobre el derecho societario, y muy especialmente por la cuarta directriz, aprobada en 1978, y por la propuesta de séptima directriz sometida, cuando se escribe esta introducción, a la decisión del Consejo de las Comunidades.

Como es sabido, nuestro Derecho comercial no regula el grupo de Sociedades ni la consolidación. Esta laguna es muy importante teniendo en cuenta la existencia de numerosos grupos españoles como también extranjeros que operan en España. La cuestión adquiere todavía mayor significación si se considera que, a diferencia de los países industrializados, la práctica de la consolidación está muy poco extendida en el nuestro, puesto que, salvo ciertas excepciones, los grupos no formulan sus cuentas consolidadas.

El Instituto de Planificación Contable es consciente de que este estado de cosas cambiará sensiblemente en un tiempo razonable. La internacionalización de nuestra economía y la necesidad de perfeccionar nuestra información económica para situarla a niveles de los países industrializados así lo exige. El proceso de incorporación de España a la Europa comunitaria demanda ya la preparación de nuestra evolución legislativa para acomodarla a las directrices de la CEE. En esta línea de pensamiento merecen citarse el anteproyecto de Ley de Sociedades Anónimas y las recientes realizaciones sobre información de las Empresas que cotizan en Bolsa o que apelan públicamente al ahorro.

Partiendo de estas consideraciones, el Instituto de Planificación Contable estima que ha llegado el momento de publicar unas normas sobre formación de las cuentas del grupo, materia que, por lo demás, está ya prevista en el plan general de contabilidad (apartado 11 de su introducción). Con estas normas se trata de conseguir que la información de los grupos, en los casos en que deban hacerla pública, bien en cumplimiento de disposiciones legales, o bien en razón de sus propios intereses,

sea comparable por el hecho de estar ajustada a un patrón o modelo común. De este modo, el Instituto pone a disposición de nuestras autoridades económicas, de los grupos españoles y de los grupos extranjeros que operan en España por medio de Sociedades dependientes un instrumento de gran utilidad para enriquecer nuestra información económica y para facilitar a dichos grupos la formación de sus cuentas consolidadas. Además, las presentes normas van a significar un buen paso en el proceso de internacionalización de nuestra economía y en el de acercamiento de nuestras prácticas contables a las de los países de la CEE.

2. Existen dos concepciones sobre la naturaleza de las cuentas del grupo. Según la primera, la consolidación es una extensión o desarrollo de las cuentas de la Sociedad dominante. Se trata fundamentalmente de sustituir en el balance de dicha Sociedad los títulos que ésta tiene, directa o indirectamente, de las Sociedades dependientes, por los bienes, derechos y obligaciones correspondientes a aquéllos. Los intereses minoritarios, en el caso de que existan, figuran explícitamente en las cuentas consolidadas, asimilándose a los acreedores. En esta concepción, las cuentas del grupo se inscriben en el contexto de la Sociedad dominante y no en el grupo en su acepción más estricta y rigurosa.

Según la segunda concepción, las cuentas del grupo no son una mera extensión o desarrollo de las cuentas de la Sociedad dominante. Se trata fundamentalmente de formular cuentas del grupo como tal, considerando que no existen intereses minoritarios propiamente dichos. La posición más radical de esta concepción se manifiesta en el sentido de que dichos intereses minoritarios forman también parte del grupo en cuanto lo financian por medio de sus participaciones en el capital y en cuanto ejercitan o pueden ejercitar los derechos inherentes a las mismas.

De estas dos concepciones la primera es hasta el momento la más aceptada por la doctrina y por las prácticas internacionales. Pero conviene advertir que recientemente se ha iniciado un movimiento favorable a la segunda, que se apoya sobre todo en el hecho de que el campo de los destinatarios de la información que deben facilitar los grupos se está ampliando extraordinariamente (ahorradores e inversores, mundo del trabajo, consumidores, Administraciones Públicas, etc.) en función de la evolución del pensamiento y del derecho moderno. En consecuencia, dicha información debe responder a los deseos de todos estos destinatarios, para lo cual presenta mayor aptitud técnica la segunda concepción.

Después de examinar las ventajas y los inconvenientes de cada una de estas concepciones, el Instituto de Planificación Contable ha optado por la primera. Esta es, al menos todavía, la que prevalece en las prácticas internacionales. No obstante, la materia queda abierta para su posible revisión, la cual se llevará a efecto, sin duda, en el caso de que así lo exija o lo recomiende el texto que en definitiva se apruebe como séptima directriz de la CEE.

3. En la perspectiva histórica, la consolidación comprendía únicamente a las Sociedades del grupo. Pero este punto de vista ha sido modificado en el curso del tiempo. Actualmente la consolidación incluye, además, a las Sociedades multigrupos y a las Sociedades asociadas. Esta ampliación responde a la propia forma de operar de los grupos, pues muchas de las operaciones de éstos se canalizan a través de las Sociedades acabadas de citar. Así, pues, las formas de asociación y multigrupos cobran cada día mayor fuerza mediante el proceso permanente de aceptación de los grupos a la realidad tan cambiante del mundo económico contemporáneo. Con la consolidación de las Sociedades asociadas y las Sociedades multigrupos, las cuentas del grupo se perfeccionan al presentarse con mayor desarrollo, y, por tanto, más pormenorizadas. Por su parte, los destinatarios de las informaciones disponen con ello de unos datos adicionales de clara utilidad para formar su opinión sobre la situación del grupo.

Ahora bien, el hecho de que la consolidación comprenda a las Sociedades multigrupos y a las Sociedades asociadas no implica en absoluto modificar la noción del grupo, ya que éste, según la doctrina más moderna y más aceptada, está formado solamente por la Sociedad dominante y las Sociedades dependientes cuando se gestionan con dirección única. Por consiguiente, para interpretar y aplicar correctamente estas normas, habrá que distinguir entre el grupo propiamente dicho y el conjunto que comprende la consolidación. Este último, por propia definición, es más extenso que el primero.

La distinción indicada conduce a los diferentes métodos que se aplican en la consolidación: La integración global en las Sociedades del grupo; la puesta en equivalencia en las Sociedades asociadas y la integración proporcional en las Sociedades multigrupos.

4. Otra cuestión que conviene comentar se refiere a si la consolidación debe limitarse únicamente a las Sociedades consolidables que realizan las actividades principales del grupo o a todas las Sociedades consolidables cualesquiera que sean las actividades de las mismas.

La doctrina tradicional no se ha mostrado unánime sobre esta cuestión. Las opiniones de algunos tratadistas, considerados hoy como clásicos, ha sido favorable a la primera posición. Este modo de pensar obedecía, sin duda, al hecho de que hasta hace algunos lustros los grupos, en su mayor parte al menos, realizaban sus actividades en un sector económico concreto. Pero este

estado de cosas ha variado sensiblemente a partir de los años cincuenta. Hoy los grupos, y en particular los multinacionales, realizan frecuentemente actividades muy diversas, esto es, actividades encuadradas en distintos sectores económicos. Los condicionamientos de la economía contemporánea han impulsado a los grupos para que actúen así. La reducción de los riesgos que ello implica es una razón bien patente que justifica la evolución que se comenta.

Reducir, pues, el conjunto que comprende la consolidación, tal y como ha quedado dibujado en el apartado anterior, llevaría consigo que las cuentas del grupo ofreciesen una información parcial del mismo careciendo por ello de significación. En muchos casos se llegaría, incluso, a producir efectos contrarios a a los que la propia consolidación persigue, puesto que tal tipo de información podría enmascarar la imagen fiel de la situación del grupo.

En la teoría y en las prácticas más actuales la consolidación comprende a todas las Sociedades consolidables, sean cualesquiera sus actividades y los países o los espacios geográficos en que se realizan. La razón de ser de la consolidación radica en que ésta sirva para expresar la imagen fiel de la situación patrimonial y financiera del grupo y de sus resultados, como también para informar sobre otros datos económicos del mismo, cuyo conocimiento tiene marcado interés en los contextos de la economía nacional e internacional.

Estas normas se ajustan, pues, al criterio citado. Se ha de pensar, además, que la consolidación a nivel de actividades cuando se formule, bien por propia voluntad, o bien por exigencias legales, deberá considerarse como un desarrollo o desagregación de las cuentas del grupo, muy útil, por cierto, que habrá de incluirse en el anexo como ampliación de la información mínima que en éste se pide.

5. Se ha indicado en el apartado 3, que el grupo está formado solamente por la Sociedad dominante y las Sociedades dependientes cuando se gestionan con dirección única. Esta se ejerce por la Sociedad dominante. Pero profundizando en la materia hay que contemplar el caso de que un grupo extranjero opere en España por medio de varias Sociedades dependientes. ¿Qué figura constituyen, estas Sociedades? Evidentemente no la de grupo. El caso que ahora se examina da origen al subgrupo como concepción más bien abstracta por carecer de notas sustanciales que lo concreten. El subgrupo es una mera parte del grupo. No tiene voluntad propia, puesto que está subordinado a las decisiones de la Sociedad dominante, que debe cumplir. Su tarea se ajustará en definitiva a las instrucciones que reciba del centro donde radica y se ejercita el poder o la dirección única, es decir, de la Sociedad dominante. Está claro, pues, que al subgrupo le faltan notas sustanciales para definirlo como unidad económica.

Ahora bien, con las reservas que se deducen de estas reflexiones la noción del subgrupo debe admitirse a los efectos de la consolidación. El conocimiento de datos indicadores del nivel de penetración en nuestra economía de los grupos extranjeros (volumen de inversiones, cifra de negocios, beneficios, etcétera) así lo impone, ya que únicamente mediante la consolidación de las Sociedades que forman el subgrupo será posible disponer, con la depuración debida, de la información necesaria para ello.

El Instituto de Planificación Contable es consciente de los problemas específicos que plantea la consolidación que se examina en este apartado. Tales problemas específicos tienen su origen en la pluralidad de formas que toman las relaciones e interrelaciones económicas y financieras concurrentes entre las Sociedades del subgrupo. Se ha contemplado, incluso, el caso en que el anexo de las mismas consista sólo en su común dependencia de la Sociedad dominante. Pues bien, en este caso, como en los demás, las presentes normas son válidas técnicamente para formular la consolidación de las Sociedades del subgrupo.

6. En las presentes normas se utilizan las expresiones «Sociedad dominante» y «Sociedades dependientes» en lugar de las más tradicionales «Sociedad madre» y «Sociedades filiales». Las dos primeras expresiones contienen una idea predominantemente económica; idea de poder o dominio y de dependencia o subordinación, respectivamente. Indican también situaciones de hecho que se producen en el devenir de la vida de los negocios. Las últimas expresiones, en cambio, son de contenido más bien jurídico; aluden sobre todo a vínculos creadores de situaciones de derecho reguladas, por tanto, por la propia legalidad.

Ahora bien, el uso indistinto de unas y otras expresiones, como se observa todavía en el Derecho comparado, en la doctrina y en las prácticas internacionales, muestra con claridad que la frontera entre ellas no está aún firmemente trazada.

En el marco de estas consideraciones, el Instituto de Planificación Contable ha preferido utilizar en estas normas las expresiones «Sociedad dominante» y «Sociedades dependientes» por ser las que figuran en varias recomendaciones de Organismos internacionales y muy específicamente en la propuesta de séptima directriz de la CEE.

7. En la consolidación de Sociedades extranjeras de grupos españoles se presenta un problema adicional, cuyo tratamiento requiere la máxima prudencia. Se trata de la conversión en moneda nacional de las partidas del balance de dichas Sociedades, que estarán cifradas en moneda extranjera. En el estado actual de la cuestión no es posible establecer en estas normas reglas concretas para dar solución única a tan complejo problema. Y lo mismo sucede en cuanto a los componentes de la Cuenta de

Pérdidas y Ganancias. Las oscilaciones constantes y con frecuencia tan importantes que se producen en los tipos de cambio, las tensiones del mercado internacional de divisas, las intervenciones de los gobiernos en este mercado y la situación inflacionaria tan diferente en los países lo impiden. Estas circunstancias vienen determinando la inexistencia hasta el momento de un criterio unánime o al menos dominante sobre la materia en las legislaciones extranjeras y en las prácticas internacionales.

Con la finalidad de orientar al experto, el Instituto de Planificación Contable recomienda que las cuentas monetarias del balance de Sociedades extranjeras se conviertan en moneda nacional aplicando el cambio más próximo a la fecha de dicho documento. En lo que se refiere a las restantes cuentas, es aconsejable que la conversión se realice sobre valores históricos (cambio del día en que se adquirieron los bienes), salvo si este cambio produjera desviaciones significativas en la información de las cuentas del grupo. Por lo que respecta a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias es igualmente aconsejable aplicar a sus componentes cambios medios por períodos de tiempo (por ejemplo, mensuales) o un cambio ponderado por todo el ejercicio. No obstante, las dotaciones a amortizaciones y provisiones, y, en su caso, las existencias finales, deben ser objeto generalmente del mismo tratamiento que el aplicado en el balance.

El Instituto de Planificación Contable insiste en el carácter meramente orientativo de estas recomendaciones, correspondiendo al experto en cada caso concreto elegir la opción más razonable, es decir, la opción que permita que las cuentas del grupo expresen la imagen fiel de la situación del mismo. Idéntica advertencia se formula en cuanto a los resultados originados por la conversión que se examina, los cuales deben interpretarse, para su inscripción en las cuentas del grupo, con el mayor realismo y la máxima prudencia.

Lo delicado de la materia obliga también a recomendar la continuidad en los criterios de conversión, salvo causas razonables, y a conformar sólidamente la necesidad de que en el anexo (regla 12, número 2, apartado f) se especifiquen muy detalladamente en qué consisten dichos criterios, así como sus motivaciones.

8. En el Instituto de Planificación Contable ha venido funcionando durante 1980 y 1981 un grupo de expertos con la tarea de formular una propuesta de normas sobre formación de las cuentas de los grupos. Las presentes normas son el fruto de dicha tarea complementada con las aportaciones de otros expertos en la materia, así como con los trabajos realizados por los Servicios Técnicos del Instituto y con las sugerencias y observaciones de la Comisión Permanente del Consejo Nacional de Contabilidad. En la formulación de estas normas se han tenido muy presentes trabajos científicos y técnicos de autores nacionales y extranjeros, de Organizaciones profesionales internacionales, como el «International Accounting Standards Committee» (IASC, norma número 3), y muy especialmente del proyecto de informe sobre consolidación de balances y resultados, de noviembre de 1978, del Consejo Nacional de Contabilidad de Francia y de la propuesta original con sus revisiones posteriores de séptima directriz de la CEE.

El Instituto de Planificación Contable está seguro que estas normas van a facilitar a los grupos españoles y a los subgrupos a los que se refiere el apartado 5, la formación de sus cuentas consolidadas, tanto en el caso de hacerlo voluntariamente como para cumplir disposiciones legales, salvo que en estas últimas se determine otra cosa.

Estas normas no pretenden, ni mucho menos, agotar la materia de la consolidación. Su objetivo es más modesto. Son normas meramente posibilistas que se limitan a dibujar, con razonable precisión, las líneas maestras que enmarcan la técnica aplicable en la formulación de las cuentas del grupo. El Instituto de Planificación Contable está convencido de que se plantearán muchos problemas específicos sobre todo en el caso de grupos complejos con Sociedades en el extranjero. Problemas que, por ser precisamente específicos, no se contemplan en las presentes normas. Pero tiene la seguridad de que el experto, con su responsabilidad profesional, su preparación teórica y su experiencia bien aprobada, podrá resolverlos con acierto, consiguiendo que las cuentas del grupo expresen la imagen fiel del patrimonio del mismo, de su situación financiera y de sus resultados.

Ha de añadirse, finalmente, que estas normas quedan abiertas para introducir en ellas, en momento oportuno, las modificaciones que sean procedentes por la evolución de nuestro derecho de grupos, por lo que resulte según el texto definitivo de séptima directriz de la CEE, y por las observaciones y sugerencias razonables que formulen los expertos como en general los estudiosos de la materia.

SEGUNDA PARTE

Texto de las normas

Norma 1.^a Cuentas del grupo

Las cuentas del grupo comprenderán:

- El balance consolidado.
- La Cuenta de Pérdidas y Ganancias consolidadas; y
- El anexo.

Estos documentos forman una unidad y deberán dar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados del grupo.

Norma 2.^a Conjunto de la consolidación

La consolidación comprenderá a las Sociedades del grupo, las Sociedades asociadas y las Sociedades multigrupos. Excepcionalmente se excluirán de la consolidación cualesquiera de las Sociedades citadas cuando existan motivos que razonablemente lo aconsejen.

Norma 3.^a Definiciones de grupo, Sociedades multigrupos y de asociación

A los efectos que estas normas y salvo reglamentaciones que establezcan otra cosa, se entenderá:

a) Que existe grupo cuando una Sociedad (dominante) domina a otra u otras Sociedades (dependientes) gestionándose todas ellas con dirección única. Se presumirá que concurren estas circunstancias cuando una Sociedad tenga, directa o indirectamente, una participación mayoritaria en el capital social de otra u otras Sociedades.

b) Que existe asociación en el caso de que una Sociedad ejerza sobre otra una influencia notable. Se presumirá que una Sociedad ejerce sobre otra este tipo de influencia cuando, directa o indirectamente, la primera tenga una participación del 20 por 100 o más en el capital social de la segunda.

c) Que son Sociedades multigrupos aquellas cuyo capital social pertenezca a dos o más grupos y siempre que su dirección se ejerza colegiadamente. Dentro de estas Sociedades hay que distinguir el caso particular en que sus operaciones se distribuyan proporcionalmente al importe de las participaciones que cada uno de los grupos indicados tenga en el capital social de aquéllas.

Norma 4.^a Métodos de consolidación

Para la consolidación de las cuentas de las Sociedades del grupo, de las Sociedades asociadas y de las Sociedades multigrupos se aplicarán los siguientes métodos:

- Integración global.
- Puesta en equivalencia; e
- Integración proporcional.

Norma 5.^a Descripción de los métodos de consolidación

1. En el método de integración global se incorporarán al balance de la Sociedad dominante los bienes, derechos y obligaciones que componen el patrimonio de las Sociedades dependientes, y a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias de la primera los ingresos y los gastos que concurren en la determinación del resultado de las segundas.

2. En el método de puesta en equivalencia se sustituirá en el balance de la Sociedad dominante el valor contable de la participación que ésta tenga, directa o indirectamente, en el capital social de cada una de las Sociedades asociadas, por los importes equivalentes en los respectivos patrimonios netos de estas últimas.

3. En el método de integración proporcional se incorporarán al balance de la Sociedad dominante, en proporción a la participación que ésta tenga, directa o indirectamente, en el capital social de cada una de las Sociedades multigrupos, los bienes, derechos y obligaciones que componen el patrimonio de estas últimas. También se incorporarán, en idéntica proporción, a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias de la primera los ingresos y los gastos que concurren en la determinación del resultado de las segundas.

4. Las operaciones citadas en los números anteriores se entenderán sin perjuicio de las eliminaciones y los ajustes técnicos que en cada caso procedan.

Norma 6.^a Aplicación de los métodos de consolidación

1. La integración global se aplicará a las Sociedades del grupo.

2. La puesta en equivalencia se aplicará a las Sociedades asociadas y a las Sociedades multigrupos, excepto las incluidas en el número siguiente.

3. La integración se aplicará al caso particular al que se refiere el apartado c) de la norma tercera.

Norma 7.^a Método de integración global. Reglas técnicas

En este método se aplicarán las siguientes reglas técnicas:

1.^a El valor contable de la participación en el capital social de la Sociedad dependiente que tenga, directa o indirectamente, la Sociedad dominante, se compensará con el patrimonio neto de la primera en la misma proporción que el valor nominal de dicha participación represente respecto al citado capital social.

Esta compensación se hará operando con los valores contables referidos al día en que se hubiere adquirido la mencionada participación.

2.^a La diferencia, positiva o negativa, que se pueda producir a consecuencia de la compensación indicada en la regla anterior, se imputará, si procede, a los bienes, derechos y obligaciones que correspondan de la Sociedad dependiente. La parte que no sea imputable se inscribirá en una cuenta con denominación apropiada.

3.ª Las imputaciones realizadas a los bienes y derechos se amortizarán con idénticos criterios a los que se apliquen para los mismos.

La parte no imputable a la diferencia positiva a que se refiere la regla 2.ª se amortizará, si procede, aplicando las normas que para el inmovilizado inmaterial establece el plan general de contabilidad.

4.ª La participación que en el capital social de la Sociedad dominante tenga la Sociedad dependiente se mantendrá en el balance consolidado en una cuenta con denominación apropiada.

5.ª Los bienes, derechos y obligaciones de la Sociedad dependiente se incorporarán al balance consolidado con las mismas valoraciones con que figuren en el balance de dicha Sociedad, excepto en el caso en que sea de aplicación la regla 2.ª, o cuando las presentes normas u otras disposiciones establezcan o posibiliten otros criterios de valoración.

6.ª Las participaciones en el capital social de la Sociedad dependiente que no pertenezcan a las Sociedades del grupo deberán figurar, debidamente cuantificadas, en el balance consolidado en una cuenta con denominación apropiada. Esta cuenta representará el patrimonio neto de la Sociedad dependiente en la proporción de dichas participaciones en el capital social de la misma.

7.ª Los ingresos y los gastos de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias de la Sociedad dependiente se incorporarán a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias consolidada, salvo en los casos en que aquéllos deban eliminarse, conforme a lo previsto en la regla novena.

8.ª En la Cuenta de Pérdidas y Ganancias consolidada se explicitará, utilizando una denominación apropiada, la parte de los resultados del ejercicio atribuible a las participaciones en el capital social de la Sociedad dependiente que no pertenezcan a las Sociedades del grupo.

9.ª Deberán eliminarse, generalmente:

a) Los débitos y créditos entre Sociedades del grupo comprendidas en la consolidación.

b) Los ingresos y los gastos relativos a las transacciones entre Sociedades del grupo comprendidas en la consolidación.

c) Los resultados generados por las transacciones entre Sociedades del grupo comprendidas en la consolidación.

Sin perjuicio de las eliminaciones anteriores deberán ser objeto, en su caso, de los ajustes que procedan, las transferencias de resultados entre Sociedades del grupo.

Norma 8.ª Método de puesta en equivalencia: Reglas técnicas

1. La participación objeto de la puesta en equivalencia deberá figurar en el balance consolidado por el importe que corresponda a la misma en el patrimonio neto de la Sociedad asociada o Sociedad multigrupos.

2. A estos efectos, se aplicarán las reglas siguientes:

1.ª El valor contable de la participación se compensará con el patrimonio neto de la Sociedad asociada o Sociedad multigrupos en la misma proporción que el valor nominal de dicha participación represente respecto al citado capital social.

Esta compensación se hará operando con los valores contables referidos al día en que se hubiere adquirido la mencionada participación.

2.ª La diferencia, positiva o negativa, que se pueda producir a consecuencia de la compensación indicada en la regla anterior, se inscribirá en una cuenta con denominación apropiada.

En el caso de diferencia positiva, ésta se amortizará, si procede, aplicando las normas que para el inmovilizado material o inmaterial, según los casos, establece el plan general de contabilidad.

3.ª Las variaciones experimentadas en el patrimonio neto de la Sociedad asociada o Sociedad multigrupos desde el día en que se hubiere adquirido la participación hasta la fecha en que se inicie el ejercicio, al que se refieren las cuentas del grupo, aumentará o reducirá, según los casos, en la proporción que corresponda, el valor contable de dicha participación.

4.ª Se eliminarán, en la parte que resulte procedente, los resultados generados por transacciones entre la Sociedad asociada o Sociedad multigrupos y las demás Sociedades comprendidas en la consolidación.

5.ª Los resultados obtenidos en el ejercicio por la Sociedad asociada o Sociedad multigrupos, después de la eliminación a que se refiere la regla anterior, incrementarán o reducirán, según los casos, el valor contable de la participación en el balance consolidado. El incremento o la reducción indicados se limitará a la parte de los resultados atribuible a la referida participación.

6.ª Los beneficios distribuidos por la Sociedad asociada o Sociedad multigrupos a las demás Sociedades comprendidas en la consolidación, reducirán el valor contable en el balance consolidado.

Norma 9.ª Método de integración proporcional: Reglas técnicas

1. Para la aplicación de este método se tendrán en cuenta, en la medida que proceda, las reglas técnicas establecidas en la norma 7.ª sin perjuicio de lo dispuesto en el número siguiente.

2. La eliminación de los créditos y débitos recíprocos, de los ingresos y los gastos relativos a las transacciones recíprocas

y de los resultados generados por estas transacciones se limitará a las cantidades que resulten aplicando sobre los importes totales de los mismos idéntico porcentaje al que represente la participación que tenga, directa o indirectamente, la Sociedad dominante en el capital social de la Sociedad multigrupos.

Norma 10. Reglas comunes a los métodos de consolidación

El establecimiento de las cuentas del grupo se harán según las reglas comunes siguientes:

1.ª Las Sociedades comprendidas en la consolidación deberán cerrar sus cuentas en la fecha a que se refieren las cuentas del grupo.

En el caso de Sociedades cuyo ejercicio económico no coincida con el del grupo, podrán consolidarse sus cuentas anuales, a condición de que se realicen los ajustes técnicos necesarios para la debida homogeneización temporal.

2.ª Los métodos de consolidación aplicados en cada caso no podrán modificarse de un ejercicio a otro, salvo que existan motivos que razonablemente lo aconsejen.

3.ª Las Sociedades comprendidas en la consolidación deberán aplicar idénticos principios y reglas en la valoración de los bienes, derechos y obligaciones que componen sus respectivos patrimonios.

No obstante, podrán consolidarse las cuentas de las Sociedades que no cumplan este requisito, a condición de que previamente se realicen los ajustes técnicos necesarios para acomodar las valoraciones a las que hubieren resultado según los principios y las reglas aplicados por las demás Sociedades comprendidas en la consolidación.

4.ª Cuando por el tiempo transcurrido u otros motivos que razonablemente lo aconsejen las reglas técnicas contenidas en la norma 7.ª (regla 1.ª, párrafo 2.º) y en la norma 8.ª (número 2, regla 1.ª, párrafo 2.º) no puedan aplicarse, la fecha que se tendrá en cuenta será la correspondiente a la primera consolidación.

Norma 11. Estructura del balance y de la cuenta de Pérdidas y Ganancias consolidados

1. La estructura del balance consolidado se acomodará, en lo posible, al modelo establecido para dicho documento en el Plan General de Contabilidad.

2. Igualmente, la estructura de la cuenta de Pérdidas y Ganancias consolidada se acomodará al modelo establecido para dicho documento en el Plan General de Contabilidad, sustituyéndose los saldos deudores y acreedores de explotación, resultados extraordinarios y resultados de la cartera de valores que figuran en el referido modelo, por sus respectivos componentes.

3. En el caso de grupos que formulen y publiquen sus cuentas anuales el balance y la cuenta de Pérdidas y Ganancias consolidados correspondientes a las mismas contendrá una columna más para consignar en ella los datos del ejercicio precedente.

Norma 12. Contenido del anexo

1. En el anexo se comentarán el balance y la cuenta de Pérdidas y Ganancias consolidados con objeto de facilitar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados del grupo.

2. El anexo deberá contener, como mínimo, las especificaciones siguientes:

a) Nombre y domicilio de las Sociedades comprendidas en la consolidación, distinguiendo las Sociedades del grupo, las Sociedades asociadas y las Sociedades multigrupos. En los tres casos se indicará el porcentaje de participación, directa o indirecta, de la Sociedad dominante en el capital social de cada una de las otras Sociedades.

Cuando se trate de Sociedades del grupo, se expresarán también las relaciones jurídicas que existan entre ellas.

b) Nombre y domicilio de las Sociedades excluidas de la consolidación, distinguiendo las Sociedades del grupo, las Sociedades asociadas y las Sociedades multigrupos. En los tres casos se indicará el porcentaje de participación, directa o indirecta, de la Sociedad dominante en el capital social de cada una de dichas Sociedades, así como los motivos de la exclusión.

c) Nombre y domicilio de las Sociedades en las que la Sociedad dominante participe, directa o indirectamente, como mínimo, en un 10 por 100 del capital social de las mismas y que no estén comprendidas en los apartados a) y b). Se especificará también el porcentaje de participación que, directa o indirectamente, la Sociedad dominante tenga en el capital social de cada una de dichas Sociedades.

d) Variaciones habidas en las participaciones en los capitales sociales de las Sociedades del grupo desde las últimas cuentas del grupo.

e) Se comentará la diferencia a que se refiere la norma 7.ª (regla 2.ª) y norma 8.ª (número 2, regla 2.ª), especificando las cantidades que, en su caso, se hubieren imputado a los bienes, derechos y obligaciones, así como sus motivaciones.

También se indicarán las motivaciones que, en su caso, determinen la aplicación de la regla 4.ª, norma 10.

f) Criterios de valoración aplicados a los bienes, derechos y obligaciones que figuran en las cuentas del grupo.

Se especificarán en particular los criterios aplicados en el cálculo de las amortizaciones y provisiones, así como en la con-

versión de moneda extranjera en moneda nacional de los indicados bienes, derechos y obligaciones.

g) Se comentará, en su caso, el método aplicado en los ajustes técnicos a que se refiere la norma 10, reglas 1.ª y 3.ª

h) Se comentará, en su caso, los motivos que razonablemente aconsejen la aplicación de la excepción prevista en la norma 10, regla 2.ª

i) Distribución por actividades, y, en su caso, por zonas geográficas, de la cifra de negocios consolidada y de los resultados consolidados.

j) Número medio de trabajadores empleados por las Sociedades del grupo incluidas en la consolidación, durante el ejercicio al que se refieren las cuentas del grupo. Dicho número se distribuirá por categorías, de acuerdo con la legislación laboral, especificando los trabajadores en territorio nacional y en el extranjero.

k) Compromisos financieros contraídos con terceros por las Sociedades del grupo, hubieren sido no consolidadas, en el caso de que dichos compromisos no figuren en el balance consolidado.

l) Incidencia sobre los resultados consolidados de las normas fiscales a las que se hubieren acogido las Sociedades del grupo incluidas en la consolidación para obtener deducciones, reducciones, bonificaciones y desgravaciones en los impuestos u otras ventajas similares.

Norma 13. El informe de gestión

El informe de gestión del grupo deberá contener:

a) Exposición detallada de la situación y evolución de los negocios del grupo así como de la evolución previsible.

b) Especificación de los hechos de mayor significación acaecidos en el ejercicio.

c) Actividades del grupo en materia de investigación y desarrollo.

Norma 14. Publicación de las cuentas del grupo

1. Las cuentas del grupo, el informe de gestión y, en su caso, el informe de auditoría se harán públicos por la Sociedad dominante en la forma, plazos y condiciones que se establezcan en la legislación.

2. Con independencia de lo anterior, la Sociedad dominante podrá hacer públicos las cuentas del grupo, el informe de gestión y, en su caso, el informe de auditoría cuando considere conveniente facilitar este tipo de información.

TERCERA PARTE

Comentarios a las normas

Norma 1.ª

Esta norma establece los documentos que comprenden las cuentas del grupo: El balance consolidado, la cuenta de Pérdidas y Ganancias consolidada y el anexo. Los tres documentos forman una unidad y deberán dar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados del grupo.

La norma 1.ª no determina en concreto el período de tiempo al que deben referirse las cuentas del grupo. Generalmente serán cuentas anuales o cuentas correspondientes a un período de doce meses. Obvio es decir que podrán formularse también cuentas del grupo relativas a un período de tiempo inferior al indicado, bien por interés del propio grupo, o bien para cumplir disposiciones legales que así lo establezcan. Las presentes normas son válidas para todos los casos.

Entre los documentos que comprenden las cuentas del grupo no se incluye el cuadro de financiamiento. Aunque el Instituto de Planificación Contable es consciente de la utilidad de este documento en el marco de la información sobre la situación del grupo, ha considerado conveniente, al menos por el momento, limitar las obligaciones informativas para acomodarlas a los criterios comunitarios tal y como figuran en la propuesta original de séptima directriz y en las revisiones que de la misma se realizan en el seno de la CEE. Es consciente también el Instituto de las dificultades técnicas a las que es preciso hacer frente para formar el cuadro de financiamiento, sobre todo en el caso de grupos con estructura compleja y en particular cuando se trata de multinacionales. Estas razones apoyan que dicho documento quede excluido en las presentes normas, sin perjuicio de lo que pueda acordarse en un futuro más o menos próximo, a la vista de lo que resulte definitivo por la evolución de los criterios comunitarios y por nuestro propio progreso contable. La pérdida de información que conlleva la exclusión mencionada queda razonablemente compensada con los datos que se exigen en el anexo, los cuales serán comentados en el lugar oportuno de esta introducción. No obstante lo indicado, el Instituto de Planificación Contable recomienda a los grupos que, en cuanto les sea posible, formulen facultativamente el cuadro de financiamiento, ajustado al modelo que contiene el Plan General de Contabilidad, y enriquecido con la información complementaria que estime necesaria o simplemente conveniente para la más correcta interpretación de los datos contenidos en él.

La norma 1.ª introduce el principio de la imagen fiel, en armonía con la cuarta directriz y con la propuesta de séptima directriz. La imagen fiel es el objetivo sustancial de las cuentas del grupo. Representa el máximo exponente del contenido de las mismas y constituye la meta que deben alcanzar los expertos al

formular los documentos consolidados. La aplicación de las presentes normas conduce a que las cuentas del grupo manifiesten con fidelidad la situación del mismo. Profundizando sobre esas consideraciones se llega a la conclusión de que la imagen fiel constituye el marco dentro del cual deben interpretarse estas normas para ser aplicadas en cada caso concreto. Sus posibles lagunas, los márgenes que establezcan para las diferentes opciones y los criterios a seguir en el casuismo tan plural que presenta la materia, deben cubrirse o resolverse conforme al espíritu de la imagen fiel, o sea teniendo presente que el fin último de las cuentas del grupo es expresar esta imagen con el mayor realismo posible. La tarea entraña dificultades técnicas que habrá de vencer. Pero piénsese que la propia consolidación exigirá normalmente el protagonismo de expertos muy especializados que sean capaces de ordenar, interpretar y agregar, con depurada técnica, los datos de las distintas unidades económicas incluidas en las cuentas del grupo. El Instituto de Planificación Contable aconseja a dichos expertos la utilización del anexo para incluir, además de la información mínima que señala la norma 12, cualquier otra información conducente a conseguir la imagen fiel del grupo.

Norma 2.ª

Esta norma describe el conjunto de la consolidación compuesta por:

- Sociedad dominante.
- Sociedades dependientes.
- Sociedades asociadas.
- Sociedades multigrupos.

La inclusión de las Sociedades dominantes y dependientes en la consolidación es obvia. Puesto que la razón de ser de la consolidación, su nacimiento, su desarrollo y su progreso técnico se apoyan plenamente en la realidad del grupo de Sociedades. En cuanto a las Sociedades asociadas y las Sociedades multigrupos su inclusión en la consolidación queda justificada por la propia evolución en la forma de operar de los grupos y por la necesidad de que las cuentas de los mismos sean la expresión de su imagen fiel (véase apartado 3 de la introducción).

La norma 2.ª admite excepcionalmente la exclusión de la consolidación cuando existan motivos que razonablemente lo aconsejen. A título orientativo se citan como incurras en la excepción indicada las Sociedades en situaciones anómalas de solvencia, salvo que sus deudas estén garantizadas por el grupo, las Sociedades en liquidación, las Sociedades que radiquen en países en guerra o con notoria inestabilidad política o con fuertes tasas inflacionarias, etc. También podrán excluirse de la consolidación las Sociedades que presenten un interés muy pequeño en el contexto económico del grupo. En todo caso, la exclusión, sea cual sea su causa, se explicitará en el anexo, cumplimentando la información que, como mínimo, se exige en la letra b) del número 2 de la norma 12.

Finalmente, la norma 2.ª no establece ninguna excepción en función de la forma que revistan las Sociedades. Normalmente se tratará de Sociedades con forma mercantil, privando las anónimas u otras de capitales con responsabilidad limitada de los socios. En esta vertiente no es posible especificar las distintas clases de Sociedades a las que puede afectar la consolidación, ya que la materia está condicionada no sólo por nuestro Derecho comercial, sino también por el Derecho comparado en lo que respecta a las Sociedades extranjeras dependientes de grupos españoles. Lo que debe quedar claro, pues, es que el conjunto de la consolidación, conforme a la norma 2.ª, incluye a todas las Sociedades, con independencia de la forma que revistan, e incluso al caso especial de una «holding» del Estado o de cualquier Corporación pública.

Norma 3.ª

Esta norma define el grupo, la asociación y las Sociedades multigrupos. Las definiciones establecen, dentro del marco estrictamente económico, las notas sustanciales del grupo, de la asociación y de las Sociedades multigrupos. La necesidad de formular tales definiciones es bien evidente. Pero ha de advertirse que la norma 3.ª, como todas las demás, no se interfiere en la legalidad vigente ni prejuzga en absoluto la del futuro.

Según la norma 3.ª, letra a), la definición del grupo se apoya en dos notas sustanciales: Dominio de una Sociedad sobre otra u otras Sociedades y gestión de todas ellas con dirección única. Estas notas condicionan el hecho de que Sociedades jurídicamente autónomas actúen como una unidad económica. El dominio y, por tanto, la dirección única se consiguen por vínculos de naturaleza financiera (participación en el capital) o de naturaleza jurídica (contratos) o de tipo personal. La dirección única puede ejercitarse directa o indirectamente, siendo compatible con la gestión descentralizada.

La norma 3.ª, en su letra b), define el supuesto de asociación, cuyo apoyo es la influencia notable. Es decir, influencia muy calificada, pero insuficiente para determinar la existencia del grupo. Los vínculos de la asociación son generalmente de la misma naturaleza que los del grupo, aunque con menor fuerza aglutinante.

La norma 3.ª, en su letra c), define las Sociedades multigrupos. En su sentido genérico son aquellas cuyo capital social pertenece a dos o más grupos, ejerciéndose su dirección colegiada.

mente. En su sentido específico (caso particular de la letra c)) debe concurrir, además, la circunstancia de que las operaciones de dichas Sociedades se distribuyan proporcionalmente al importe de las participaciones que cada uno de los grupos tenga en el capital social de las mismas. La distinción entre un sentido y otro es importante, porque únicamente en el segundo es cuando se produce la prolongación en forma directa de las actividades del grupo a las Sociedades multigrupos. Esta característica es la que apoya el método de integración proporcional aplicable al caso particular de la letra c).

En las letras a) y b) se incluye el supuesto de presunción de grupo y de asociación, respectivamente. Su contenido es más restringido que en el derecho comparado y en las prácticas internacionales, como también en la propuesta de séptima directriz. La presunción de que se trata, además de cumplir su propia función, servirá, sin duda, para concretar en ciertos casos los contornos de las figuras indicadas, y, por tanto, para aplicar mejor estas normas.

Normas 4.ª, 5.ª y 6.ª

La norma 4.ª establece tres métodos de consolidación: Integración global, puesta en equivalencia e integración proporcional. La noción de consolidación es única. En esencia, consiste en sustituir el importe de la participación que tiene una Sociedad en el capital social de otra, por el patrimonio neto de esta última en la cuantía que corresponde a dicha participación. De acuerdo con las prácticas internacionales, los métodos de consolidación son los tres indicados; la aplicación de cada uno ha de estar lógicamente en función del nivel de dependencia de la Sociedad consolidable con la Sociedad dominante y del realismo expresivo que deben tener las cuentas del grupo. El orden por el que figuran estos métodos en la norma 4.ª se corresponde con el de sus respectivas categorías, tanto en el plano técnico como en el de su aplicación.

La norma 5.ª describe los métodos de consolidación. La integración global, como método el más desarrollado, incorpora al balance de la Sociedad dominante, después de realizar las eliminaciones y los ajustes procedentes, los bienes, derechos y obligaciones que componen el patrimonio de las Sociedades dependientes. La incorporación se hace también a la cuenta de Pérdidas y Ganancias por lo que se refiere a los ingresos y los gastos. Aplicando este método, el balance consolidado es la expresión del patrimonio de las Sociedades dominante y dependientes, o sea del grupo propiamente dicho. Lo mismo puede afirmarse en cuanto a los ingresos, los gastos y el resultado, con respecto a la cuenta de Pérdidas y Ganancias consolidada. La puesta en equivalencia es realmente un método simplificado de consolidación. Se limita a valorar, aplicando criterios muy elaborados, las participaciones que tiene el grupo en el capital social de las Sociedades asociadas y de las Sociedades multigrupos. Y estas participaciones, cuantificadas debidamente, son las que figuran en el balance consolidado. En fin, la integración proporcional es un método «*suu generis*» muy inferior al de integración global, aunque participa de algunas notas de este último. No obstante, su aplicación es indicada en el caso particular de Sociedades multigrupos citado en el párrafo que sigue.

La norma 6.ª regula la aplicación de cada uno de los métodos citados. En consecuencia con lo dicho en el párrafo 1.º de este comentario, el método de integración global se reserva a las Sociedades del grupo. El método de puesta en equivalencia se reserva a las Sociedades asociadas y a las Sociedades multigrupos, salvo el caso particular de estas última previsto en el apartado c) de la norma 3.ª, al cual es de aplicación el método de integración proporcional.

Norma 7.ª

Regla 1.ª Esta regla parte de la hipótesis simplificada de que la adquisición de la participación, que generalmente consistirá en acciones, implica necesariamente la entrada de la Sociedad emisora en el grupo. Lo cual no siempre sucede así. Porque la adscripción al grupo supone el ejercicio efectivo del dominio, es decir, la concurrencia de la dirección única. El experto pondrá sumo cuidado al aplicar esta regla, teniendo presente que, a efectos de la compensación que establece la misma, el patrimonio neto de la Sociedad dependiente debe calcularse con referencia al día en que esta Sociedad pasa a formar parte del grupo. Operando de este modo, quedan perfectamente diferenciados los resultados de la Sociedad dependiente a partir del mencionado día, que es cuando se inicia la gestión de esta Sociedad por el grupo. En todo caso, dichos resultados, salvo cuando se trate de beneficios que se hubieren distribuido, figurarán inscritos en el balance consolidado en una cuenta con denominación apropiada.

Regla 2.ª La compensación de la regla anterior originará generalmente una diferencia, positiva o negativa, cuyas causas debe analizar el experto con toda la profundidad posible. La diferencia positiva puede obedecer a desviaciones en más entre los valores reales y los valores contables de los bienes y derechos de la Sociedad dependiente, a pasivos ficticios que figuren en la contabilidad de la misma, o simplemente al valor inmaterial (organización, mercado, perspectivas futuras, etc.), de esta Sociedad. En los dos primeros casos, la diferencia de que se trata se imputa, en la cuantía que corresponda, a los bienes, derechos y obligaciones de la Sociedad dependiente, y en el último se inscribe en una cuenta con denominación apropiada.

Si la diferencia es negativa su tratamiento es análogo, teniendo presente que las causas de las mismas son de sentido contrario. Las variaciones que experimente el porcentaje de participación se tendrán en cuenta aplicando los criterios de las reglas 1.ª y 2.ª

Regla 3.ª Esta regla no plantea problemas específicos que merezcan comentarse. No obstante, conviene aclarar que el Plan General de Contabilidad contempla en las cuentas 212 y 820 la amortización del fondo de comercio, como valor inmaterial que representa. Para el cálculo de la cuantía anual de esta amortización, debe tenerse en cuenta muy especialmente el principio valorativo de prudencia, considerando no sólo los hechos concretos que afecten directamente al valor inmaterial al que se refiere la regla 3.ª, sino también la depreciación que puede experimentar este valor, respecto a su significación en el contexto del grupo, por el mero transcurso del tiempo.

Regla 4.ª Esta regla contempla el problema de las participaciones recíprocas. El Instituto de Planificación Contable ha huido de establecer soluciones del máximo rigor técnico que complicarían extraordinariamente la consolidación. El criterio de la regla 4.ª está armonizado con la propuesta de séptima directriz de la CEE, en la cual se simplifica la solución a este problema sin que por ello se vea afectado el contenido informativo sustancial del balance consolidado.

Regla 5.ª Esta regla establece, como principio, que los bienes, derechos y obligaciones de las sociedades dependientes se incorporarán al balance consolidado con las mismas valoraciones con que figuren en el balance de dichas Sociedades. Este principio admite como excepciones el caso de aplicación de la regla 2.ª, y cuando las presentes normas u otras disposiciones establezcan o posibiliten otros criterios de valoración.

Por lo que se refiere a las presentes normas como determinantes de una de las excepciones indicadas, merece comentarse la regla 3.ª, párrafo 2.º de la norma 10, que contempla la posibilidad de realizar los ajustes técnicos necesarios para acomodar las valoraciones a las que hubieren resultado según los principios y las reglas aplicados por las demás Sociedades comprendidas en la consolidación. Lo cual implica que, en ciertos casos, puedan incorporarse al balance consolidado bienes, derechos y obligaciones de las Sociedades dependientes, con distintas valoraciones a las que figuren en el balance de dichas Sociedades.

Regla 6.ª En el apartado 2 de la introducción se han expuesto con relativo detalle las dos concepciones que existen sobre la consolidación. La concepción aceptada por el Instituto se concreta explícitamente en la regla 6.ª al establecer que los intereses minoritarios, debidamente cuantificados, han de figurar en el balance consolidado en una cuenta con denominación apropiada.

Regla 7.ª La incorporación de los ingresos y los gastos a que se refiere esta regla, debe entenderse en su sentido amplio; es decir, comprendiendo la totalidad de todos ellos, salvo los casos en que proceda su eliminación. Además, el experto tendrá presente que para practicar la incorporación citada no debe operarse solamente con la cuenta de Pérdidas y Ganancias, sino con las demás cuentas de resultados incluidas en el grupo 8 del Plan General de Contabilidad (o sus equivalentes en el caso de Sociedades extranjeras dependientes de grupos españoles), conforme se indica en el comentario de la norma 11.

Regla 8.ª Es de aplicación el comentario de la regla 6.ª, aunque referido en la presente a los resultados del grupo.

Regla 9.ª Esta regla contiene las eliminaciones y los ajustes que deben realizarse para establecer las cuentas del grupo. Su necesidad es obvia, puesto que se apoya en la propia técnica de la consolidación. Las cuentas consolidadas deben dar la imagen fiel de la situación del grupo; de aquí que, por principio, sólo se consideren operaciones del grupo las realizadas con el mundo exterior por la Sociedad dominante y las Sociedades dependientes. Este principio es igualmente aplicable a los resultados del grupo, porque únicamente los producidos por dichas operaciones han de considerarse como tales. Ahora bien, el principio indicado ha de interpretarse con una prudente flexibilidad, ya que en ciertos casos deberán exceptuarse de la eliminación los resultados de ciertas operaciones internas del grupo (por ejemplo, en los casos en que estas operaciones respondan a encargos de obras, suministros o servicios hecho en firme por terceros). Así, pues, en el contexto de las dificultades técnicas que generalmente presenta la consolidación, el experto debe considerar una más que se traduce en concreto en interpretar, con los suficientes elementos de juicio, en qué casos los resultados de las operaciones internas del grupo deben exceptuarse de la eliminación. Obvio es añadir que esta tarea habrá de realizarse mediante el análisis cuidadoso de las circunstancias concurrentes en dichas operaciones.

La regla 9.ª trata también de los ajustes que deben practicarse a consecuencia de transferencias de resultados entre Sociedades del grupo. Para que esos ajustes sean técnicamente correctos, habrá que distinguir, dentro del concepto genérico de transferencias, de una parte la distribución de beneficios del ejercicio, de otra el anticipo de los mismos (dividiendo a cuenta) y por fin el reparto de reservas. En este último caso, además, habrá que diferenciar si las reservas se han generado antes o después de la incorporación al grupo de la Sociedad distribuidora. En cada caso, la técnica del ajuste tiene sus propias matizaciones.

Norma 8.^a

Esta norma contiene las reglas técnicas aplicables en el método de puesta en equivalencia. Como ya se indicó en el comentario a las normas 4.^a, 5.^a y 6.^a, la puesta en equivalencia es un método simplificado de consolidación. A diferencia de la integración global, en la puesta en equivalencia no se incorporan al balance de la Sociedad dominante los bienes, derechos y obligaciones que componen el patrimonio de las Sociedades asociadas y multigrupos. Lo cual es lógico, ya que estas Sociedades no forman parte del grupo. La puesta en equivalencia se limita, pues, a la valoración de la participación en función del patrimonio neto que representa, una vez practicadas las eliminaciones de la regla 3.^a

Con objeto de evitar repeticiones, se dan aquí por reproducidos los comentarios a las reglas de la norma 7.^a, en la parte que son aplicables a la puesta en equivalencia, lo cual discernirá fácilmente el experto considerado que, como se acaba de decir, en el método que ahora se examina no se produce la incorporación al balance de la Sociedad dominante de los bienes, derechos y obligaciones de las Sociedades asociadas y multigrupos. Obviamente, en la puesta en equivalencia no se contemplan tampoco los intereses minoritarios. Con estas simplificaciones, solamente cabe añadir unas reflexiones muy breves sobre las reglas 4.^a y 5.^a y 6.^a de la norma 8.^a por ser específicas de la puesta en equivalencia.

Regla 4.^a La eliminación que establece esta regla debe interpretarse con un margen razonable de flexibilidad. Piénsese que las Sociedades asociadas y los multigrupos no forman parte del grupo. Normalmente no procederá la eliminación cuando las transacciones de que se trata se efectúen en las condiciones corrientes del mercado.

Regla 5.^a El contenido de esta regla es consecuente con las características de la puesta en equivalencia. Los resultados obtenidos en el ejercicio por las Sociedades asociadas y los multigrupos, una vez practicada la eliminación de la regla 3.^a, incrementan o reducen según los casos, el valor contable de la participación en el balance consolidado. Operando de este modo se consigue una perfecta correlación entre la valoración de dicha participación y el patrimonio neto que representa.

Regla 6.^a El contenido de esta regla es igualmente consecuencia de lo que establece la anterior. Si el valor contable de la participación comprende también, en la parte que corresponda, el beneficio obtenido por una Sociedad asociada o multigrupo, lógicamente cuando este beneficio se distribuya se reducirá en idéntica cuantía el importe del expresado valor.

Norma 9.^a

Esta norma contiene las reglas técnicas aplicables en el método de integración proporcional. Como ya se ha indicado en el comentario de las normas 4.^a, 5.^a y 6.^a, la integración proporcional es un método «sui generis», muy inferior al de la integración global, aunque participa de algunas notas de este último.

El número 1 de la norma 9.^a no precisa ser comentado, puesto que se remite a las reglas técnicas contenidas en la norma 7.^a Con respecto al número 2, tiene interés formular algunas puntualizaciones. En principio no sería necesario establecer la limitación que figura en este número, porque la integración proporcional está destinada exclusivamente a las Sociedades incluidas en el caso particular de la letra c) de la norma 3.^a, es decir, a las Sociedades multigrupos cuando concurre la condición específica de que sus operaciones se distribuyan proporcionalmente al importe de las participaciones que cada uno de los grupos tenga en el capital social de dichas Sociedades. Cumpliendo estrictamente esta condición, la limitación indicada opera automáticamente, sin que se precise, por tanto, su establecimiento explícito. No obstante, sucede a veces, por diversos motivos, que la financiación (préstamos) de las Sociedades de que se trata se efectúa por los grupos en proporción distinta a las participaciones de cada uno de ellos en el capital social de las referidas Sociedades. Este caso y otros análogos que puedan presentarse justifican la limitación que explícitamente se incluye en el número 2 de la regla 9.^a

Norma 10

Esta norma contiene las reglas comunes a los métodos de consolidación. El contenido de las reglas 1.^a y 3.^a se refiere a las condiciones o requisitos que deben reunir las cuentas de las Sociedades comprendidas en la consolidación. Estas condiciones o requisitos consisten, por una parte, en la homogeneización temporal y, por otra, en la uniformidad de los principios y reglas valorativos. Su inclusión en la norma que se comenta responde a las propias exigencias técnicas de la consolidación. La regla 2.^a, que establece la continuidad en los métodos de consolidación aplicados en cada caso, tiene su apoyo en la más pura lógica, considerando la función informativa que deben cumplir las cuentas consolidadas. La flexibilidad, como característica común de las presentes normas, se encuentra incluida explícitamente en las reglas citadas, pues cada una de éstas, en lo que se refiere a su propia materia, regula excepciones condicionadas pero suficientes para resolver las múltiples cuestiones que plantea la consolidación. Finalmente, la regla 4.^a tiene por objeto facilitar las operaciones de consolidación en aquellos casos en que por el tiempo transcurrido o por otros motivos razonables resulte muy dificultoso conocer el valor contable de la participación referido al día en que ésta se hubiere adquirido.

Norma 11

Esta norma, en su número 1, remite la estructura del balance consolidado al modelo establecido para este documento en el Plan General de Contabilidad. La remisión debe interpretarse con un margen razonable de flexibilidad. Se atribuye, pues, a los expertos la formulación de dicha estructura en cada caso concreto, si bien ajustándose en lo posible a la del mencionado texto contable. Cuando el conjunto de la consolidación, conforme se describe y se delimita en el apartado 3 de la introducción, comprenda únicamente Sociedades que realizan las mismas actividades, la remisión de la norma 11 al Plan General de Contabilidad se entenderá como hecha a las normas de adaptación de tales actividades, en el caso en que estuvieran aprobadas.

El número 2 de la norma 11 regula idéntica materia con respecto a las cuentas de Pérdidas y Ganancias, siendo aplicable a ésta el criterio indicado en el párrafo precedente. Ahora bien, como el grupo 8 del Plan General de Contabilidad contiene varias cuentas de resultados, los expertos cuidarán muy especialmente de que los componentes de las mismas se incluyan en las Pérdidas y Ganancias consolidadas por ser ésta la única cuenta de resultados que, conforme a la norma 1.^a, figura en las cuentas del grupo.

El número 3 de la norma 11 incluye una columna más en el balance y cuenta de Pérdidas y Ganancias consolidados para consignar en ella los datos del ejercicio anterior. Este requisito, cuyo fundamento está en complementar la información, facilitando al destinatario de la misma la posibilidad de analizar la evolución de las magnitudes, es exigible solamente en las cuentas anuales y no cuando el grupo, por los motivos que sean, formule cuentas referidas a otros períodos de tiempo. Obviamente, el requisito indicado habrá de cumplimentarse a partir del segundo ejercicio en que el grupo formule sus cuentas anuales.

Norma 12

En la evolución de la información contable se observa una nota muy importante que viene condicionando en gran medida el notable progreso que se experimenta en esta materia. Se trata del extraordinario relieve que está tomando el anexo como documento de información que suplementa y complementa a la vez los datos del balance y de la cuenta de Pérdidas y Ganancias. Si esto es así con carácter general, el anexo alcanza su máxima expresión en el caso de las cuentas del grupo. En efecto, la complejidad del balance y de la cuenta de Pérdidas y Ganancias consolidados, el número, a veces muy elevado, de Sociedades que comprende la consolidación, la variedad de sus actividades, la pluralidad de los países en que operan, las distintas formas que admiten sus negocios y las diferentes legislaciones nacionales a que pueden estar sometidas, son factores que justifican una información, cuantitativa y cualitativa, muy específica como contribución a la imagen fiel que deben dar las cuentas del grupo. Esta información es la del anexo regulado por la norma 12.

Con relación a esta norma, y para su mejor aplicación por los expertos, el Instituto de Planificación Contable formula las siguientes advertencias:

— El anexo, de acuerdo con la norma 1.^a, forma parte de las cuentas del grupo. Por tanto, se trata de un documento con el mismo rango que el balance y la cuenta de Pérdidas y Ganancias consolidados.

— La norma 12 contiene la información mínima del anexo, sin perjuicio de lo que se pueda establecer en disposiciones legales. Además, los grupos podrán ampliar esta información cuando lo consideren conveniente por razón de sus propios intereses.

Finalmente, se añade que la información del anexo no es muy exigente. Al estudiar el contenido de la norma 12, el Instituto ha procurado que en ningún caso su contenido sobrepase a lo que es común en las legislaciones y las prácticas europeas, así como en la propuesta séptima directriz de la CEE.

Norma 13

La información contenida en el balance, cuenta de Pérdidas y Ganancias y anexo se completa con el informe de gestión para precisar lo máximo posible la imagen fiel del grupo. Por ello, el informe de gestión debe referirse a los principales hitos de las distintas actividades de las Sociedades consolidadas. Igualmente, para determinar mejor la potencialidad del grupo debe darse una estimación razonable de la evolución futura de dichas actividades.

Con idéntica finalidad el informe de gestión ha de contener las actividades de investigación y desarrollo llevadas a cabo por las Sociedades consolidadas, así como su importe, especificando los resultados alcanzados en las mismas ya que son éstos los que mejor explicitan las posibilidades futuras del grupo.

Norma 14

En esta Norma, la publicación obligatoria de las cuentas del grupo se remite, en cuanto a la forma, plazos y condiciones, a lo que se establezca en la Ley. Con respecto a la publicación voluntaria a la que se refiere el número 2, el Instituto

recomienda especialmente a los grupos españoles la formación y publicación de sus cuentas consolidadas como un paso muy importante para sus propios intereses, para la organización de nuestra economía y para el proceso de internacionalización de la misma.

MINISTERIO DE EDUCACION Y CIENCIA

19504 *CORRECCION de errores de la Orden de 14 de julio de 1982 por la que se desarrolla el Real Decreto 657/1978, de 2 de marzo, sobre concesión de subvenciones a los Centros homologados de Bachillerato procedentes de la transformación de Secciones filiales de Institutos Nacionales de Enseñanza Media.*

Advertido error en el texto remitido para su publicación de la citada Orden, inserta en el «Boletín Oficial del Estado» número 174, de fecha 22 de julio de 1982, páginas 19762 y 19763, se transcribe a continuación la oportuna rectificación:

En la última línea del número 7.º donde dice: «Curso de Orientación Universitaria: Veintiséis horas», debe decir: «Curso de Orientación Universitaria: Diurno, veintiséis horas; nocturno, veinticinco horas».

Mº DE ECONOMIA Y COMERCIO

19505 *REAL DECRETO 1718/1982, de 25 de junio, sobre prefinanciación de la exportación de bienes que se exporten en consignación.*

El Real Decreto quinientos dieciocho/mil novecientos setenta y siete, de veinticinco de febrero, estableció la modalidad de prefinanciación específica de la exportación de bienes distintos de los de bienes de equipo, que fue modificado por el Real Decreto dos mil doscientos noventa y cinco/mil novecientos setenta y nueve, en orden a facilitar el empleo de esta figura de crédito de prefinanciación específica de exportaciones con pedido en firme.

La Orden de catorce de abril de mil novecientos ochenta y dos, sobre modificación de porcentajes de crédito aplicables al crédito para la financiación de capital circulante de las Empresas exportadoras, establece un calendario de reducción progresiva del porcentaje de crédito a que tienen derecho las Empresas exportadoras hasta su desaparición total. En estas circunstancias, los productos que se exporten en consignación no podrán optar a ningún tipo de figura de crédito de prefinanciación.

En su virtud, a propuesta del Ministro de Economía y Comercio, y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día veinticinco de junio de mil novecientos ochenta y dos,

DISPONGO:

Artículo primero.—Los Bancos privados y el Banco Exterior de España podrán incluir en el coeficiente de inversión establecido de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional cuarta de la Ley trece/mil novecientos setenta y uno, de diecinueve de junio, los efectos representativos de los créditos que en las condiciones señaladas en el presente Real Decreto concedan a Empresas españolas para la financiación del período de fabricación de mercancías que se exporten en régimen de consignación y que figuran en el anejo único de la Orden del Ministerio de Hacienda de veintitres de junio de mil novecientos ochenta y uno («Boletín Oficial del Estado» de ocho de julio), por la que se modifica el régimen de desgravación fiscal a la exportación de frutos y productos hortícolas y en las del Ministerio de Hacienda de veintiséis de noviembre de mil novecientos setenta y nueve («Boletín Oficial del Estado» de ocho de diciembre) y once de enero de mil novecientos ochenta y dos («Boletín Oficial del Estado» del veintisiete), sobre bases de desgravación a la exportación de naranjas y otros agrios y sus envases. Asimismo, las Cajas de Ahorro y las Cooperativas de Crédito podrán incluir este tipo de créditos a la exportación dentro del coeficiente de préstamos de regulación especial, según disponen las Ordenes ministeriales de veintinueve de abril de mil novecientos setenta y ocho y veintiséis de febrero de mil novecientos setenta y nueve.

Artículo segundo.—Los créditos a que hace referencia el artículo primero estarán sujetos a las siguientes condiciones:

a) Las Empresas exportadoras que deseen acogerse a este tipo de crédito presentarán una declaración ante la Entidad financiera correspondiente, comprometiéndose a la exportación en un plazo máximo de tres meses, de un volumen determinado de los productos relacionados en las Ordenes arriba mencio-

nadas a los precios mínimos que figuran asimismo en las citadas Ordenes de veintiséis de noviembre de mil novecientos setenta y nueve, veintitres de junio de mil novecientos ochenta y uno y once de enero de mil novecientos ochenta y dos. El crédito máximo que podrá concederse será el cincuenta por ciento del importe correspondiente a cada declaración. Las Empresas exportadoras titulares de Carta de Exportador gozarán de cinco puntos porcentuales adicionales.

b) El período de vigencia del tramo en cada crédito que corresponda a cada declaración y que medie entre cada disposición y su correspondiente cancelación no excederá de tres meses. La Entidad financiadora verificará, exigiendo los justificantes adecuados, que durante dicho período se han producido exportaciones imputables a la declaración de la Empresa exportadora a que se refiere el artículo segundo, apartado a), del presente Real Decreto, por valor no inferior al previsto.

c) En el caso de exportación de bienes que incorporan materiales extranjeros, no será incluíble en el coeficiente de inversión la financiación de dichos materiales en la cuantía que exceda del diez por ciento del valor de la exportación.

Artículo tercero.—Las Entidades financieras aplicarán para estas operaciones el tipo de interés y comisiones establecidas para la financiación a la exportación, vigentes en la fecha de descuento del primer efecto en que se instruye la operación o, en su caso, de la firma de la póliza de crédito correspondiente. Los tipos de interés y comisiones serán invariables hasta el vencimiento total de los créditos.

Artículo cuarto.—Lo dispuesto en este Real Decreto será de aplicación a los créditos concedidos por el Banco Exterior de España para la finalidad a que se refiere el artículo primero anterior dentro del régimen del crédito oficial a la exportación establecido por el artículo cuarenta de la Ley trece/mil novecientos setenta y uno, de diecinueve de junio.

Artículo quinto.—Cuando las circunstancias del mercado lo requieran, el Banco de España, previo informe favorable del Ministerio de Economía y Comercio podrá autorizar la variación de las condiciones reguladas en el artículo segundo anterior.

Artículo sexto.—Para una misma operación de exportación, esta modalidad de crédito será incompatible con el de financiación de capital circulante a las Empresas exportadoras, en tanto subsista la misma, regulada por la Orden ministerial de nueve de julio de mil novecientos setenta y cuatro, modificada por la Orden de catorce de abril de mil novecientos ochenta y dos.

Artículo séptimo.—Se autoriza al Ministerio de Economía y Comercio para dictar las normas complementarias que sean precisas para la ejecución de este Real Decreto.

Artículo octavo.—El presente Real Decreto entrará en vigor el día siguiente de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

Dado en Madrid a veinticinco de junio de mil novecientos ochenta y dos.

JUAN CARLOS R.

El Ministro de Economía y Comercio,
JUAN ANTONIO GARCIA DIEZ

Mº DE TRANSPORTES, TURISMO Y COMUNICACIONES

19506 *ORDEN de 28 de julio de 1982 por la que se suprime la tarifa especial del servicio telefónico fronterizo con Francia y se mantiene la actual tarifa de vecindad.*

Excelentísimo señor:

Con objeto de favorecer las relaciones telefónicas entre diversas localidades españolas próximas a la frontera francesa y las correspondientes al lado francés, se establecieron en marzo de 1977 unas tarifas reducidas para las comunicaciones telefónicas automáticas entre dichas localidades de uno y otro lado de la frontera, agrupadas en tres sectores.

En la actualidad, la Administración francesa de telecomunicaciones está procediendo a una renovación de las centrales que encauzan este tráfico fronterizo, que impide el mantenimiento de los enlaces especiales por los que cursaba el tráfico fronterizo que debe pasar a la red general, lo que ya no permite aplicar una tarifa especial, que tampoco resultaba justificada por unos menores costes respecto del tráfico general.

En su virtud, este Ministerio, a propuesta de la Delegación del Gobierno en la Compañía Telefónica Nacional de España, ha tenido a bien disponer:

Queda suprimida la tarifa especial del servicio telefónico fronterizo con Francia entre las poblaciones que la tienen establecida, a medida que la renovación de las centrales francesas lo hagan necesario, y se mantiene la actual tarifa de vecindad para las comunicaciones entre las provincias de Guipúzcoa, Na-