

como un pasivo financiero este «instrumento de patrimonio neto» desde la perspectiva de las cuentas consolidadas (de forma similar al tratamiento que reciben las acciones rescatables en las cuentas anuales individuales de una sociedad).

La Nota publicada en el Boletín del ICAC n.º 75 ya precisaba que cuando se formalizan estos contratos, en todo caso, los socios externos deben presentarse en el balance como pasivos financieros. De la citada doctrina, y de la regulación en materia de combinaciones de negocios contenida en el Plan General de Contabilidad, podía concluirse que para otorgar un adecuado tratamiento contable a los acuerdos con minoritarios el aspecto relevante a considerar era si la contraprestación pactada era diferida o contingente, es decir, si a la vista de las condiciones del precio como elemento fundamental de la transacción podía concluirse que se había producido la transferencia de riesgos y beneficios sobre la participación retenida por el minoritario.

Si la respuesta era afirmativa, en las cuentas individuales de la sociedad dominante se pondría de manifiesto un pasivo por el valor actual del precio cuyo pago queda aplazado y, en consecuencia, el debate sobre esta cuestión resultaría un tanto ocioso de cara a la consolidación. En caso contrario, la contraprestación debía calificarse en las cuentas consolidadas como contingente y contabilizarse de acuerdo con el tratamiento de ajuste al coste de la combinación previsto en el Plan General de Contabilidad para este tipo de operaciones.

Cuestión distinta es el criterio que debía seguirse en cuentas individuales y en relación con el coste de la inversión en la dependiente. En estos casos, el citado ajuste al coste solo debía considerarse respecto a los acuerdos de pagos contingentes sobre la que podríamos denominar «participación económica efectiva» (es decir, aquella en la que se habían asumido los riesgos y beneficios significativos).

A partir del 1 de enero de 2010, la nueva redacción de los apartados 2.3.b) y 2.9.1etra d), de la norma de registro y valoración 19.ª exige que, concluido el periodo de valoración de un año desde la fecha de adquisición, cese el ajuste al coste de la combinación y concluya la fase de contabilidad provisional. Después de esta fecha, la valoración posterior de la contraprestación contingente se reconocerá por su valor razonable, contabilizando la variación de valor en la cuenta de pérdidas y ganancias. Desde la perspectiva de las cuentas consolidadas, no cabe duda de que también surten plenos efectos las citadas reglas, tal y como se describe en los artículos 27 y 32. En cuentas individuales, tanto si dicha contraprestación adopta la forma de un pago contingente en sentido estricto sobre la participación económica efectiva, como si debe calificarse como un acuerdo asimilable a un instrumento financiero derivado, el tratamiento contable será el recogido en los citados apartados.

13. Siguiendo con la descripción de las novedades, es preciso detenerse en el tratamiento de la pérdida de control de una dependiente. El registro contable de las operaciones desde una perspectiva consolidada (es decir, en un hipotético libro diario de la consolidación, una vez practicada la eliminación inversión-patrimonio neto), llevaría a que la citada pérdida de control se contabilizase aplicando los siguientes criterios:

- Dando de baja el importe en libros de los activos (incluido el fondo de comercio), de los pasivos y la participación de los socios externos.
- Registrando el valor razonable de la contraprestación recibida y de cualquier participación retenida en la dependiente.
- Reclasificando a la cuenta de pérdidas y ganancias cualquier importe relacionado con el activo y el pasivo de la sociedad dependiente previamente reconocido en el estado total de ingresos y gastos reconocidos consolidado, como si el activo y el pasivo se hubieran enajenado directamente.
- Reconociendo cualquier diferencia resultante como beneficio o pérdida en la cuenta de pérdidas y ganancias. Sin llegar a un solución diferente, el artículo 31 de las normas regula la pérdida de control de una dependiente, en sintonía con la metodología propuesta para el proceso de consolidación, es decir, considerando que las cuentas anuales consolidadas no son el producto de una contabilidad diaria del grupo o entidad que informa, sino de la previa homogeneización y agregación de las partidas incluidas en las cuentas

anuales individuales de las sociedades dependientes, sobre las que es preciso practicar los ajustes y eliminaciones regulados en las normas para obtener la información que luce en las cuentas anuales consolidadas.

Siguiendo esta metodología, la pérdida de control, desde la perspectiva de las cuentas consolidadas, se reconduce por la norma a la correcta reclasificación del resultado contabilizado en las cuentas individuales de la sociedad que enajena la participación. La misma metodología exige identificar, al menos, tres componentes:

- El importe que trae causa de las reservas en sociedades consolidadas generadas desde la fecha de adquisición, es decir, de la variación experimentada por el valor en libros de los activos netos de la dependiente desde dicha fecha, que en base consolidada deberán reclasificarse como reservas.
- El importe que tenga su origen en los ingresos y gastos generados por la dependiente en el ejercicio en que se produce la operación hasta la fecha de pérdida de control, que deberán lucir según su naturaleza.
- Y la que podría denominarse plusvalía o minusvalía pura, o resultado por la pérdida de control a escala consolidada.

Adicionalmente, en el supuesto de que la dependiente hubiera reconocido ingresos y gastos directamente en el patrimonio neto desde la fecha de adquisición que estuvieran pendientes de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias, el objetivo de imagen fiel en base consolidada exigiría que la baja de los activos y pasivos asociados al correspondiente ajuste o subvención llevase a identificar un cuarto componente incluido en el resultado reconocido en las cuentas individuales de la sociedad que enajena la participación, el cual deberá reclasificarse dentro de la partida de la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada que corresponda según su naturaleza. En particular, la norma precisa que las diferencias de conversión se mostrarán en la partida «Diferencias de cambio» de la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada.

La regulación de la pérdida de control se complementa con el tratamiento que el grupo debe otorgar a la participación retenida. Si se mantiene una participación en la que fue dependiente, en cuya virtud dicha sociedad pasa a calificarse como multigrupo o asociada, el artículo 31, letra b), dispone que el coste de la «nueva» inversión incluida en el perímetro de la consolidación será su valor razonable, importe a partir del cual se aplicará por primera vez el método de integración proporcional o el procedimiento de puesta en equivalencia. Es decir, un tratamiento contable de la operación que, considerando el cambio cualitativo en la gestión de los activos netos retenidos, lleva a un cambio cuantitativo en la información que debe suministrarse en las cuentas anuales consolidadas.

A tal efecto, la diferencia entre el citado valor razonable y el coste de la inversión en cuentas individuales deberá contabilizarse en sintonía con los criterios de reclasificación de resultados descritos en la letra a) del citado artículo 31, con la salvedad de que la diferencia entre el valor razonable y el que podríamos denominar coste consolidado de la participación (importe de los activos netos consolidados representativos del porcentaje de la participación retenida) no lucirá como resultado asociado a la baja o pérdida de control, sino a la participación retenida.

Este mismo criterio deberá aplicarse en el supuesto de que la pérdida de control se produzca en virtud de un hecho que no motive el reconocimiento de un resultado en cuentas individuales, como por ejemplo la dilución de la participación de la sociedad dominante por no acudir a una ampliación de capital, calculando el resultado de la pérdida de control o plusvalía pura por diferencia entre el importe representativo del nuevo porcentaje de participación (participación diluida) y el correspondiente al que otorgaba el control.

La baja de los activos y pasivos de la sociedad dependiente impone la cancelación de los socios externos. No obstante, con carácter previo, y con objeto de cumplir la regla general de que todo ingreso imputado directamente al patrimonio neto debe reclasificarse a la cuenta de pérdidas y ganancias por el mismo importe por el que previamente fue