
Cuentas anuales consolidadas

Conversión de las cuentas anuales consolidadas en moneda extranjera

PID_00263219

Francesc Gómez Valls
Soledad Moya Gutierrez

Tiempo mínimo de dedicación recomendado: 8 horas





Francesc Gómez Valls

Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales. Profesor del Área de Contabilidad del Departamento de Economía de la Empresa de la UAB.



Soledad Moya Gutierrez

Doctora en Dirección y Administración de Empresas. Profesora del Departamento de Finanzas y Control de Gestión –EADA Business School.

La revisión de este recurso de aprendizaje UOC ha sido coordinada por la profesora: Dolors Plana Erta

Tercera edición: septiembre 2021
© de esta edición, Fundació Universitat Oberta de Catalunya (FUOC)
Av. Tibidabo, 39-43, 08035 Barcelona
Autoría: Francesc Gómez Valls, Soledad Moya Gutierrez
Producción: FUOC
Todos los derechos reservados

Ninguna parte de esta publicación, incluido el diseño general y la cubierta, puede ser copiada, reproducida, almacenada o transmitida de ninguna forma, ni por ningún medio, sea este eléctrico, mecánico, óptico, grabación, fotocopia, o cualquier otro, sin la previa autorización escrita del titular de los derechos.

Índice

Introducción	5
Objetivos	7
1. Las cuentas anuales consolidadas	9
1.1. El balance consolidado	12
1.2. La cuenta de pérdidas y ganancias consolidada	16
1.3. El estado de cambios en el patrimonio neto consolidado	20
1.4. El estado de flujos de efectivo consolidado	26
1.5. La memoria	29
1.5.1. Sociedades del grupo	31
1.5.2. Sociedades asociadas y multigrupo	31
1.5.3. Bases de presentación de las cuentas anuales consolidadas	32
1.5.4. Normas de registro y valoración	32
1.5.5. Combinaciones de negocio	33
1.5.6. Fondo de comercio	34
1.5.7. Diferencias negativas	36
1.5.8. Socios externos	37
1.5.9. Cambios en el porcentaje de participación en las sociedades del grupo	37
1.5.10. Participaciones en sociedades puestas en equivalencia	38
1.5.11. Instrumentos financieros	38
1.5.12. Moneda extranjera	39
1.5.13. Situación fiscal	39
1.5.14. Subvenciones, donaciones y legados	41
1.5.15. Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones interrumpidas	41
2. La conversión de cuentas anuales en moneda extranjera	42
2.1. Ejemplo de consolidación con conversión en moneda extranjera	46
3. Caso global	54
3.1. Presentación	54
3.2. Solución	60
Resumen	101

Introducción

El presente módulo está dedicado al estudio de las cuentas anuales consolidadas y de la conversión de cuentas anuales en moneda extranjera para poder integrarlas en el proceso de consolidación. Finalmente, se incluye en el módulo un caso global recopilatorio de los aspectos más relevantes desarrollados a lo largo de los módulos de este material didáctico.

Con relación a las cuentas anuales consolidadas se presentan el formato y las principales normas de elaboración de los estados financieros que deben cumplir los grupos de sociedades. Estos son el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria. En cada uno de ellos se realiza una descripción general y se analizan los aspectos relacionados con la consolidación. Especial atención merece la memoria, ya que en varios puntos de la misma se exige información relacionada con el grupo de sociedades, sociedades asociadas, transacciones entre empresas del grupo, etc.

La conversión de cuentas anuales en moneda extranjera plantea las situaciones en las que una empresa radicada en España tiene sociedades dependientes que formulan sus cuentas anuales en una moneda distinta del euro. En este sentido, la sociedad dominante con sede en España deberá convertir las cuentas anuales de su filial al euro basándose en el denominado método de tipo de cambio de cierre. Para una completa comprensión del tema hemos planteado y solucionado un caso específico que os ayudará a consolidar los conocimientos teóricos sobre la conversión de cuentas anuales en moneda extranjera.

Finalmente, el módulo incluye un caso global como resumen de las partes más relevantes tratadas en el presente material didáctico. El caso global plantea una consolidación inicial y una consolidación posterior utilizando el método de integración global. En el mismo se han incorporado transacciones entre empresas del grupo y la participación en una empresa asociada. Este último aspecto nos obliga a introducir en el caso el método de la participación estudiado en el módulo "Método de integración proporcional y Procedimiento de puesta en equivalenci". En la solución final del caso se ha elaborado el balance consolidado, la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada y la memoria consolidada. Sobre la memoria solo se han detallado los aspectos propios de la consolidación.

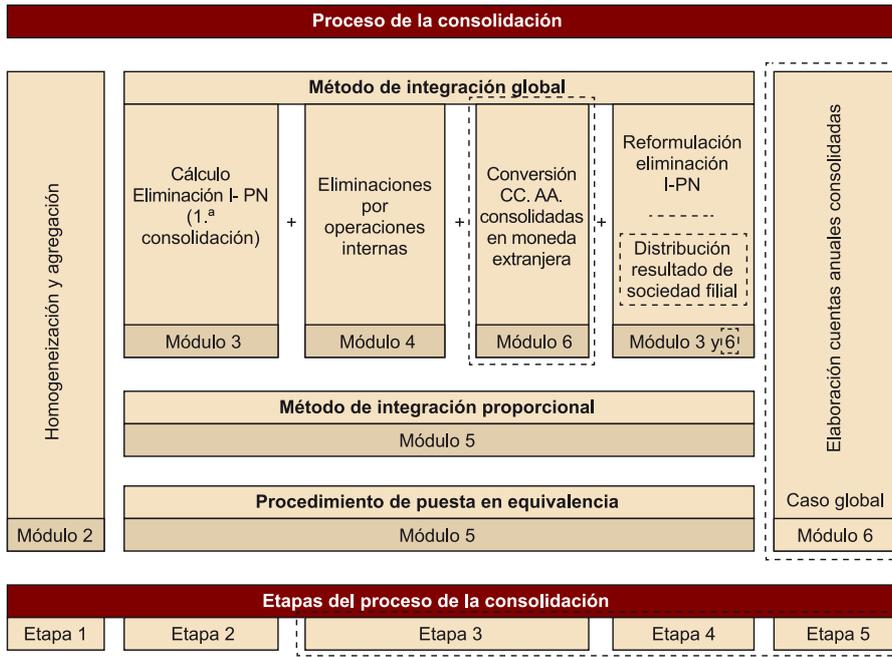


Diagrama del proceso de la consolidación. La línea discontinua representa la etapa que se trabaja en este módulo.

Objetivos

Los objetivos concretos de aprendizaje del módulo son:

- 1.** Conocer la estructura del balance consolidado y las normas específicas para su elaboración.
- 2.** Aprender la estructura de la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada y las particularidades y partidas propias provenientes de la consolidación.
- 3.** Conocer la estructura del ECPN (estado de cambios en el patrimonio neto) consolidado.
- 4.** Conocer las partes más importantes de la memoria consolidada. En particular, aquellas que incorporan información proveniente del proceso de la consolidación.
- 5.** Aprender el proceso de conversión de cuentas anuales en moneda extranjera basado en el método de tipo de cambio de cierre.
- 6.** Aprender el proceso global de la consolidación. Cómo, a partir de las cuentas anuales individuales, podemos llegar a formular las cuentas anuales consolidadas del grupo de sociedades.

1. Las cuentas anuales consolidadas

Una vez estudiados los conceptos principales, los métodos de consolidación y las eliminaciones, queda por analizar las cuentas anuales consolidadas.

La formulación de las cuentas anuales consolidadas culmina el proceso de consolidación del grupo de sociedades y permite obtener la información del grupo como una sola entidad. La estructura de las mismas y las normas para su formulación quedan reflejadas en los artículos 71 a 84 de las NOFCAC establecidas en el Real Decreto 1159/10.

Igual que en las cuentas anuales individuales, las **cuentas anuales consolidadas** comprenden el balance consolidado, la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado, el estado de flujos de efectivo consolidado y la memoria consolidada. Estos documentos forman una unidad.

Con relación a estos documentos deberéis tener en cuenta los siguientes aspectos generales:

1) Formulación de cuentas anuales

- Las cuentas anuales consolidadas se establecerán en la misma fecha de cierre y por el mismo período que las cuentas anuales de la sociedad dominante.
- Las cuentas anuales consolidadas deberán ser formuladas por los administradores de la sociedad dominante en el mismo plazo establecido para la formulación de las cuentas anuales de dicha sociedad dominante. A estos efectos, las cuentas anuales expresarán la fecha en que se hubieran formulado y deberán ser firmadas por todos los administradores de la sociedad dominante, y si faltara la firma de alguno de ellos, se hará expresa indicación de la causa en cada uno de los documentos en que falte.
- El balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria consolidados deberán estar debidamente identificados.

- Las cuentas anuales se elaborarán expresando sus valores en euros; no obstante lo anterior, podrán expresarse los valores en miles o millones de euros cuando la magnitud de las cifras así lo aconseje, debiendo indicarse esta circunstancia en las cuentas anuales consolidadas.

La obligación de formular cuentas anuales consolidadas no exime a las sociedades integrantes del perímetro de consolidación de formular sus propias cuentas anuales individuales.

La junta general de la sociedad dominante designará a los auditores de cuentas que habrán de auditar las cuentas anuales consolidadas. Dichas cuentas anuales consolidadas y el informe de gestión consolidado deberán someterse a la aprobación de la junta general ordinaria de la sociedad dominante al mismo tiempo con las cuentas anuales y el informe de gestión de esta sociedad.

2) Estructura de las cuentas anuales

La estructura de las cuentas anuales consolidadas se presenta en las páginas siguientes.

3) Normas comunes del balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo consolidados

El balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo consolidados se formularán teniendo en cuenta las reglas siguientes:

- En cada partida deberán figurar, además de las cifras del ejercicio que se cierra, las correspondientes al ejercicio inmediatamente anterior. No obstante, para el primer ejercicio en que se formen cuentas consolidadas de forma voluntaria u obligatoria podrán omitirse las cifras del ejercicio anterior.

Cuando las cifras del ejercicio corriente no sean comparables con las del precedente, bien por haberse producido una modificación en la estructura, bien por realizarse un cambio de criterio contable o subsanación de error, se deberá proceder a adaptar el ejercicio precedente, a efectos de su presentación en el ejercicio al que se refieren las cuentas anuales, informando de ello detalladamente en la memoria.

Cuando la composición de las empresas incluidas en la consolidación hubiese variado considerablemente en el curso de un ejercicio, deberá incluirse en la memoria la información necesaria para que la comparación de sucesivos estados financieros consolidados muestre los principales cambios que han tenido lugar entre ejercicios.

- No figurarán las partidas a las que no corresponda importe alguno en el ejercicio ni en el precedente.
- No podrá modificarse la estructura de un ejercicio a otro, salvo casos excepcionales que se indicarán en la memoria.
- Podrán añadirse nuevas partidas a las previstas en los modelos, siempre que su contenido no esté previsto en las existentes.
- Podrá hacerse una subdivisión más detallada de las partidas que aparecen en los modelos.
- Podrán agruparse las partidas precedidas de números árabes en el balance y estado de cambios en el patrimonio neto consolidados, o de letras en la cuenta de pérdidas y ganancias y estado de flujos de efectivo consolidados, si solo representan un importe irrelevante para mostrar la imagen fiel o si se favorece la claridad.
- Cuando proceda, cada partida contendrá una referencia cruzada a la información correspondiente dentro de la memoria.
- Las cuentas anuales consolidadas que resultan de una adquisición inversa, en aplicación de los criterios recogidos en el artículo 33, serán elaboradas por la sociedad dominante (adquirida). En consecuencia, el capital social que debe lucir en el patrimonio neto será el correspondiente a la empresa dominante (adquirida). No obstante, se considerarán una continuación de las de la sociedad dependiente (adquirente), y en consecuencia:
 - La información comparativa de períodos anteriores a la combinación estará referida a la de la sociedad dependiente. A tal efecto, los fondos propios de la empresa dominante (adquirida) deberán ajustarse retroactivamente para mostrar los que teóricamente hubiese correspondido a la empresa dependiente (adquirente). Este ajuste se realizará considerando que la variación relativa del capital social debe corresponderse con la que se hubiera producido en el supuesto de que la adquirente, legal y económicamente, fuese la misma empresa.
 - En el ejercicio en que se realiza la operación de adquisición, la cuenta de pérdidas y ganancias y el estado de cambios en el patrimonio neto consolidados incluirán los ingresos y gastos de la sociedad dependiente correspondientes a dicho ejercicio y los ingresos y gastos de la socie-

dad dominante desde la fecha en que tiene lugar la operación hasta el cierre. Se aplicarán estos mismos criterios en la elaboración del estado de flujos de efectivo.

1.1. El balance consolidado

El **balance consolidado** comprenderá, con la debida separación, los activos y pasivos de la sociedad dominante y de las dependientes, sin perjuicio de los ajustes y eliminaciones que procedan, así como el patrimonio neto que incluirá en partida específica separada la parte que corresponda a socios externos al grupo.

Además se integrarán en el balance consolidado los activos y pasivos de las sociedades multigrupo a las que se les aplique el método de integración proporcional, en el porcentaje que represente la participación del grupo en su capital social y sin perjuicio de los ajustes y eliminaciones que procedan.

Asimismo, cabe destacar las siguientes particularidades del **activo y pasivo** del balance consolidado:

- En el activo del balance consolidado también lucirán las partidas específicas derivadas del procedimiento de puesta en equivalencia.
- En el activo y en el pasivo figurarán de forma separada los créditos y deudas con empresas incluidas en la consolidación por el procedimiento de puesta en equivalencia o integración proporcional en la parte no eliminada.
- Los créditos y deudas con empresas del grupo, asociadas y multigrupo, no incluidas en el perímetro de la consolidación lucirán separadamente en las correspondientes rúbricas del activo y del pasivo. Este mismo criterio se aplicará a las inversiones en instrumentos de patrimonio de empresas del grupo, asociadas y multigrupo, no incluidas en el perímetro de la consolidación. En particular, se utilizarán las partidas de los epígrafes relativos a empresas del grupo y asociadas que no se refieran a sociedades puestas en equivalencia.

Ved también

El procedimiento de puesta en equivalencia se desarrolla en el módulo "Método de integración proporcional".

Y del **patrimonio neto**:

- En el patrimonio neto se presenta la subagrupación "socios externos". Esta se refiere a la valoración que se otorga a la participación de los socios no controladores en la/s sociedad/es dependiente/s. Incluye de forma genérica todas las partidas posibles (participación en los fondos propios, subvenciones, resultados, etc.). En la memoria se detallará la composición de la citada partida.

- En la partida "reservas" se incluyen las reservas de la sociedad dominante, las reservas en sociedades consolidadas (RSC) y las reservas en sociedades puestas en equivalencia. En la memoria deberá darse información sobre su composición.
- En la subagrupación de subvenciones, donaciones y legados figurarán las subvenciones de la sociedad dominante y la parte proporcional de las subvenciones de las sociedades dependientes. En la memoria deberá darse información sobre su composición.
- Del mismo modo se procederá con los ajustes por cambio de valor.
- La partida "resultado del ejercicio atribuido a la sociedad dominante" incluye el beneficio o la pérdida de las empresas consolidadas, excepto la parte atribuible a los socios externos.

Ved también

En el módulo "Método de integración global I" encontraréis información referente a las partidas dedicadas a los socios externos y a las reservas de la sociedad dominante, así como a las reservas en sociedades consolidadas (RSC). Las reservas en sociedades puestas en equivalencia se tratan en el módulo "Método de integración proporcional".

Modelo de balance consolidado

ACTIVO	Notas	200X	200X-1
A) ACTIVO NO CORRIENTE			
I) Inmovilizado intangible			
1) Fondo de comercio de consolidación			
2) Otro inmovilizado intangible			
II) Inmovilizado material			
1) Terrenos y construcciones			
2) Instalaciones técnicas y otro inmovilizado material			
3) Inmovilizado en curso y anticipos			
III) Inversiones inmobiliarias			
IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a largo plazo			
1) Participaciones puestas en equivalencia			
2) Créditos a sociedades puestas en equivalencia			
3) Otros activos financieros			
V) Inversiones financieras a largo plazo			

ACTIVO	Notas	200X	200X-1
VI) Activos por impuesto diferido			
B) ACTIVO CORRIENTE			
I) Activos no corrientes mantenidos para la venta			
II) Existencias			
III) Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar			
1) Clientes por ventas y prestaciones de servicios			
2) Sociedades puestas en equivalencia			
3) Activos por impuesto corriente			
4) Otros deudores			
IV) Inversiones en empresas del grupo y asociadas a corto plazo			
1) Créditos a sociedades puestas en equivalencia			
2) Otros activos financieros			
V) Inversiones financieras a corto plazo			
VI) Periodificaciones a corto plazo			
VII) Efectivo y otros activos líquidos equivalentes			
TOTAL ACTIVO (A+B)			

PATRIMONIO NETO Y PASIVO	Notas	200X	200X-1
A) PATRIMONIO NETO			
A-1) Fondos propios			
I) Capital			
1) Capital escriturado			
2) (Capital no exigido)			
II) Prima de emisión			
III) Reservas (se incluye RSC)			
IV) (Acciones y participaciones de la sociedad dominante)			
V) Otras aportaciones de socios			

PATRIMONIO NETO Y PASIVO	Notas	200X	200X-1
VI) Resultado del ejercicio atribuido a la sociedad dominante			
VII) (Dividendo a cuenta)			
VIII) Otros instrumentos de patrimonio neto			
A-2) Ajustes por cambios de valor			
I) Diferencia de conversión			
II) Otros ajustes por cambios de valor			
A-3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos			
A-4) Socios externos			
B) PASIVO NO CORRIENTE			
I) Provisiones a largo plazo			
II) Deudas a largo plazo			
1) Obligaciones y otros valores negociables			
2) Deudas con entidades de crédito			
3) Acreedores por arrendamiento financiero			
4) Otros pasivos financieros			
III) Deudas con empresas del grupo y asociadas a largo plazo			
1) Deudas con sociedades puestas en equivalencia			
2) Otras deudas			
IV) Pasivos por impuesto diferido			
V) Periodificaciones a largo plazo			
C) PASIVO CORRIENTE			
I) Pasivos vinculados con activos no corrientes mantenidos para la venta			
II) Provisiones a corto plazo			
III) Deudas a corto plazo			
1) Obligaciones y otros valores negociables			
2) Deudas con entidades de crédito			
3) Acreedores por arrendamiento financiero			

PATRIMONIO NETO Y PASIVO	Notas	200X	200X-1
4) Otros pasivos financieros			
IV) Deudas con empresas del grupo y asociadas a largo plazo			
1) Deudas con sociedades puestas en equivalencia			
2) Otras deudas			
V) Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar			
1) Proveedores			
2) Proveedores, sociedades puestas en equivalencia			
3) Pasivos por impuesto corriente			
4) Otros acreedores			
VI) Periodificaciones a corto plazo			
TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO			

1.2. La cuenta de pérdidas y ganancias consolidada

La cuenta de pérdidas y ganancias (PyG) consolidada comprenderá los ingresos y los gastos de la sociedad dominante y de las sociedades dependientes, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto de acuerdo con lo previsto en las normas de registro y valoración del Plan general de contabilidad, sin perjuicio de los ajustes y eliminaciones que procedan vinculados al proceso de consolidación, y el resultado consolidado, con distinción de la parte atribuida a la sociedad dominante y a los socios externos al grupo.

Por tanto, cada una de las partidas de gastos ingresos de la cuenta de pérdidas y ganancias incluirá la totalidad de los importes de las sociedades consolidadas por el método de integración global. Adicionalmente, se añadirá el porcentaje correspondiente con relación a los ingresos y los gastos de las sociedades multigrupo incluidas en la consolidación mediante el método de integración proporcional.

En general, la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada sigue la estructura básica de la cuenta de pérdidas y ganancias individual.

Sin embargo, debido a que se refiere a las cuentas consolidadas, la cuenta de PyG consolidada tiene algunas particularidades propias. Estas son:

1) Vinculadas al área de explotación (resultado de explotación)

- Se incluye una partida 12 denominada "resultado por la pérdida de control de participaciones consolidadas". En esta partida se reflejará el resultado obtenido, a efectos consolidados, de la venta de participaciones de sociedades dependientes cuando se pierda el control de las mismas y/o pasen a ser asociadas.
- La partida 13 reflejará la diferencia negativa en combinaciones de negocio. Se trata de un ingreso por la diferencia negativa entre el coste de una inversión y el valor proporcional de su patrimonio neto (no incluye la diferencia negativa de consolidación de sociedades PPE).

2) Vinculadas al área financiera

Partida "17.a) Imputación al resultado del ejercicio de la diferencia de conversión", que se refiere a las diferencias de conversión cuando se imputan a pérdidas y ganancias por enajenación de la inversión.

3) Sin vinculación a un área específica

Se presentan de forma separada. Se trata de resultados vinculados al procedimiento de puesta en equivalencia a (ni son de explotación ni pertenecen al resultado financiero):

- La partida 19, denominada "participación en beneficios (pérdidas) de sociedades puestas en equivalencia", que reflejará el aumento (disminución) de valor de la PPE por la atribución del porcentaje del resultado del ejercicio obtenido.
- La partida 20, que recoge el deterioro y resultado por pérdida de influencia significativa de PPE o del control conjunto sobre una sociedad multigrupo.
- La partida 21, que mostrará la diferencia negativa de consolidación de sociedades puestas en equivalencia (PPE).

4) Finalmente, después del resultado consolidado del ejercicio se presentan de forma separada:

Ved también

Las diferencias de conversión se tratan en el apartado "La conversión de cuentas anuales en moneda extranjera" de este módulo.

- **El resultado atribuido a la sociedad dominante:** será el resultado de la dominante más la parte proporcional del resultado de las sociedades dependientes.
- **El resultado atribuido a los socios externos:** parte del resultado consolidado (vinculado al resultado de las sociedades dependientes) que, en proporción a su participación, corresponde a los socios no controladores (socios externos).

Modelo de cuenta de pérdidas y ganancias consolidada

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	Notas	(Debe) Haber	
		200X	200X-1
A) OPERACIONES CONTINUADAS			
1) Importe neto de la cifra de negocios			
a) Ventas			
b) Prestaciones de servicios			
2) Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación			
3) Trabajos realizados por el grupo para su activo			
4) Aprovisionamientos			
a) Consumo de mercaderías			
b) Consumo de materias primas y otras materias consumibles			
c) Trabajos realizados por otras empresas			
d) Deterioro de mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos			
5) Otros ingresos de explotación			
6) Gastos de personal			
a) Sueldos, salarios y asimilados			
b) Cargas sociales			
c) Provisiones			
7) Otros gastos de explotación			
a) Pérdidas, deterioro y variación de provisiones por operaciones comerciales			
b) Otros gastos de gestión corriente			
8) Amortización del inmovilizado			
9) Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras			

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	Notas	(Debe) Haber	
		200X	200X-1
10) Exceso de provisiones			
11) Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado			
a) Deterioro y pérdidas			
b) Resultado por enajenaciones y otras			
12) Resultado por la pérdida de control de participaciones consolidadas			
a) Resultado por la pérdida de control de una dependiente			
b) Resultado atribuido a la participación retenida			
13) Diferencia negativa en combinaciones de negocios			
A.1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN			
14) Ingresos financieros			
a) De participaciones en instrumentos de patrimonio			
b) De valores negociables y otros instrumentos financieros			
15) Gastos financieros			
16) Variación de valor razonable en instrumentos financieros			
a) Cartera de negociación y otros			
b) Imputación al resultado del ejercicio por activos financieros disponibles para la venta			
17) Diferencias de cambio			
a) Imputación al resultado del ejercicio de la diferencia de conversión			
b) Otras diferencias de cambio			
18) Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros			
a) Deterioro y pérdidas			
b) Resultado por enajenaciones y otras			
A.2) RESULTADO FINANCIERO			
19) Participación en beneficios (pérdidas) de sociedades puestas en equivalencia			
20) Deterioro y resultado por pérdida de influencia significativa de participaciones puestas en equivalencia o del control conjunto sobre una sociedad multigrupo			

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	Notas	(Debe) Haber	
		200X	200X-1
21) Diferencia negativa de consolidación de sociedades puestas en equivalencia			
A.3) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS			
22) Impuestos sobre beneficios			
A.4) RESULTADO DEL EJERCICIO PROCEDENTE DE OPERACIONES CONTINUADAS			
B) OPERACIONES INTERRUMPIDAS			
23) Resultado del ejercicio procedente de operaciones interrumpidas neto de impuestos			
A.5) RESULTADO CONSOLIDADO DEL EJERCICIO			
Resultado atribuido a la sociedad dominante			
Resultado atribuido a socios externos			

1.3. El estado de cambios en el patrimonio neto consolidado

El estado de cambios en el patrimonio neto (PN) consolidado es muy similar a su homólogo a efectos de cuentas anuales individuales.

El documento tiene dos partes, la primera denominada estados de ingresos y gastos reconocidos y la segunda, estado total de cambios en el patrimonio neto.

El estado de ingresos y gastos reconocidos consolidado recoge los cambios en el patrimonio neto derivados de:

- 1) El resultado consolidado del ejercicio de la cuenta de pérdidas y ganancias.
- 2) Los ingresos y gastos de la sociedad dominante y de las sociedades dependientes a las que se aplique el método de integración global y deban imputarse directamente al patrimonio neto de la empresa, sin perjuicio de los ajustes y eliminaciones que procedan.
- 3) Los ingresos y gastos de las sociedades multigrupo a las que se aplique el método de integración proporcional, en el porcentaje que represente la participación del grupo en su capital social y que deban imputarse directamente al patrimonio neto de la empresa, sin perjuicio de los ajustes y eliminaciones que procedan.
- 4) Las transferencias realizadas a la cuenta de pérdidas y ganancias según lo dispuesto por las normas contables.

Unas pequeñas particularidades en esta primera parte con relación a las cuentas individuales son:

- **En los ingresos y gastos imputados directamente al PN:** se incluye una partida relacionada con diferencias de conversión.
- **En las transferencias a la cuenta de PyG:** se incluye una partida relacionada con diferencias de conversión.

En la parte final del primer documento se diferenciará la parte del total de ingresos y gastos atribuidos a la sociedad dominante de la parte atribuida a los socios externos.

La segunda parte de este documento, denominada **estado total de cambios en el patrimonio neto consolidado**, informa de todos los cambios habidos en el patrimonio neto con relación a la situación que tenía el grupo al cierre del ejercicio anterior. En este sentido informa:

- 1) Del saldo total de ingresos y gastos consolidados reconocidos.
- 2) Las variaciones originadas en el patrimonio neto por operaciones con los socios o propietarios de la empresa cuando actúen como tales, **incluidas las variaciones originadas en el PN por adquisiciones o ventas de participaciones de socios externos en sociedades dependientes, que no supongan la pérdida de control**. Este último aspecto está totalmente vinculado a la consolidación.
- 3) Las restantes variaciones que se produzcan en el patrimonio neto.

Finalmente, hay que tener en cuenta que en este documento se incluirán los ajustes por errores detectados en este ejercicio que correspondan a un ejercicio anterior al que se están realizando las cuentas anuales. El ajuste se presentará en la primera fila del documento de forma que quede ajustado el PN del año anterior (para que se impute el error al ejercicio anterior). Las mismas normas se seguirán en lo relativo a los cambios de criterio contable.

Algunas particularidades derivadas de la consolidación que cabe observar en este segundo documento son:

- **Se incluye una columna con los socios externos.** Recordad que los socios externos se incluyen en el PN y, por tanto, debe figurar en este documento su saldo con sus variaciones.
- **La columna de reservas incluirá el importe de las reservas en sociedades consolidadas.** En la memoria se informará con detalle de la composición de la partida de reservas.

Finalmente, recordad que este documento de conciliación total de estado de cambios en el patrimonio neto consolidado se presenta, igual que su homólogo a efectos individuales, para dos años. Ello permite analizar y comparar la evolución

A) ESTADO DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS CONSOLIDADOS CORRESPONDIENTES AL EJERCICIO TERMINADO EL DE 200X			
	Notas	200X	200X-1
A) Resultado consolidado del ejercicio			
Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto			
I) Por valoración de instrumentos financieros			
1) Activos financieros disponibles para la venta			
2) Otros ingresos/gastos			
II) Por coberturas de flujos de efectivo			
III) Subvenciones, donaciones y legados recibidos			
IV) Por ganancias y pérdidas actuariales y otros ajustes			
V) Diferencias de conversión			
VI) Efecto impositivo			
B) Total ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto consolidado (I + II + III + IV + V + VI)			
Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada			

1.4. El estado de flujos de efectivo consolidado

El estado de flujos de efectivo (EFE) consolidado, igual que el estado de flujos de las cuentas individuales, informa sobre el origen y la utilización de los activos monetarios representativos de efectivo y otros activos líquidos equivalentes, clasificando los movimientos por actividades e indicando la variación neta de dicha magnitud en el ejercicio. Estas actividades son:

- Flujos de explotación
- Flujos de inversión
- Flujos de financiación

El estado de flujos de efectivo consolidado son los cobros y los pagos de la sociedad dominante y de las sociedades dependientes, sin perjuicio de los ajustes y eliminaciones que procedan.

Además se integrarán en el estado de flujos de efectivo consolidado los cobros y pagos de las sociedades multigrupo a las que se aplique el método de integración proporcional, en el porcentaje que represente la participación del grupo en su capital social, sin perjuicio de los ajustes y eliminaciones que procedan.

Este documento se formulará teniendo en cuenta los criterios establecidos en el Plan general de contabilidad.

Con relación a su estructura, el EFE consolidado es prácticamente igual que el que debe presentarse en las cuentas anuales individuales. Solo cabe destacar dos particularidades:

- Se incluirán entre los flujos de inversión, de forma separada, los pagos por inversiones en empresas del grupo y multigrupo netas de efectivo, en sociedades consolidadas y en empresas asociadas.
- Figurarán entre los flujos de inversión, de forma separada, los cobros por desinversiones en empresas del grupo y multigrupo netas de efectivo, en sociedades consolidadas y en empresas asociadas.

La clasificación de los flujos de efectivo en actividades de explotación, inversión y financiación se hará considerando el grupo como una unidad, por lo que se eliminarán los flujos de efectivo por operaciones entre empresas del conjunto consolidable, en la parte que corresponda.

Modelo de estado de flujos de efectivo

ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO CONSOLIDADO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL ... DE 200X			
	Notas	200X	200X-1
A) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE EXPLOTACIÓN			
2) Ajustes del resultado			
a) Amortizaciones (+)			
b) Correcciones valorativas por deterioro (+/-)			
c) Variación de provisiones (+/-)			
d) Imputación de subvenciones (-)			
e) Resultado por bajas y enajenaciones de inmovilizado (+/-)			
f) Resultado por bajas y enajenaciones de instrumentos financ. (+/-)			
g) Ingresos financieros (-)			
h) Gastos financieros (+)			
i) Diferencias de cambio (+/-)			
j) Variación de valor razonable en instrumentos financieros (+/-)			
k) Otros ingresos y gastos (+/-)			
l) Participación en beneficios (pérdidas) de sociedades puestas en equivalencia neto de dividendos (+/-)			
3) Cambios en el capital corriente			
a) Existencias (+/-)			
b) Deudores y otras cuentas a cobrar (+/-)			
c) Otros activos corrientes (+/-)			
d) Acreedores y otras cuentas a pagar (+/-)			
e) Otros pasivos corrientes (+/-)			
f) Otros activos y pasivos no corrientes (+/-)			
4) Otros flujos de efectivo de las actividades de explotación			
a) Pagos de intereses (-)			
b) Cobros de dividendos (+)			
c) Cobros de intereses (+)			
d) Cobros (pagos) por impuesto sobre beneficios (+/-)			
e) Otros pagos (cobros) (-/+)			
5) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE EXPLOTACIÓN (1 + 2 + 3 + 4)			
B) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE INVERSIÓN			

ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO CONSOLIDADO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL ... DE 200X			
	Notas	200X	200X-1
6) Pagos por inversiones (-)			
<i>a) Sociedades del grupo, neto de efectivo en sociedades consolidadas</i>			
<i>b) Sociedades multigrupo, neto de efectivo en sociedades consolidadas</i>			
<i>c) Sociedades asociadas</i>			
d) Inmovilizado intangible			
e) Inmovilizado material			
f) Inversiones inmobiliarias			
g) Otros activos financieros			
h) Activos no corrientes mantenidos para la venta			
i) Otros activos			
7) Cobros por desinversiones (+)			
<i>a) Sociedades del grupo, neto de efectivo en sociedades consolidadas</i>			
<i>b) Sociedades multigrupo, neto de efectivo en sociedades consolidadas</i>			
<i>c) Sociedades asociadas</i>			
d) Inmovilizado intangible			
e) Inmovilizado material			
f) Inversiones inmobiliarias			
g) Otros activos financieros			
h) Activos no corrientes mantenidos para la venta			
i) Otros activos			
8) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE INVERSIÓN (7 - 6)			
C) FLUJOS DE EFECTIVO ACTIVIDADES DE FINANCIACIÓN			
9) Cobros y pagos por instrumentos de patrimonio			
a) Emisión de instrumentos de patrimonio (+)			
b) Amortización de instrumentos de patrimonio (-)			
c) Adquisición de instrumentos de patrimonio de la sociedad dominante (-)			
d) Enajenación de instrumentos de patrimonio de la sociedad dominante (+)			
<i>e) Adquisición de participaciones de socios externos (-)</i>			
<i>f) Venta de participaciones a socios externos (+)</i>			

ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO CONSOLIDADO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL ... DE 200X			
	Notas	200X	200X-1
g) Subvenciones, donaciones y legados recibidos (+)			
10) Cobros y pagos por instrumentos de pasivos financieros			
a) Emisión			
1) Obligaciones y otros valores negociables (+)			
2) Deudas con entidades de crédito (+)			
3) Otras deudas (+)			
b) Devolución y amortización de:			
1) Obligaciones y otros valores negociables (-)			
2) Deudas con entidades de crédito (-)			
3) Otras deudas (-)			
11) Pagos por dividendos y remuneraciones otros instrumentos de patrimonio			
a) Dividendos (-)			
b) Remuneraciones de otros instrumentos de patrimonio (-)			
12) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE FINANCIACIÓN (9 + 10 + 11)			
D) Efecto de las variaciones de los tipos de cambio			
E) AUMENTO/DISMINUCIÓN NETA DEL EFECTIVO O EQUIVALENTES (5 + 8 + 12 + D)			
Efectivo o equivalentes al inicio del ejercicio			
Efectivo o equivalentes al final del ejercicio			

1.5. La memoria

A continuación presentamos un cuadro resumen con los apartados que debe incluir la memoria consolidada.

Cuadro resumen de los apartados que incluye la memoria consolidada

Contenido de la memoria consolidada	Observaciones
1) Sociedades del grupo	Incorpora información sobre aspectos propios de la consolidación.
2) Sociedades asociadas y multigrupo	Incorpora información sobre aspectos propios de la consolidación.
3) Bases de presentación de las cuentas anuales consolidadas	Incorpora información sobre aspectos propios de la consolidación.
4) Normas de registro y valoración	Incorpora información sobre aspectos propios de la consolidación.
5) Combinaciones de negocios	Incorpora información sobre aspectos propios de la consolidación.

Contenido de la memoria consolidada	Observaciones
6) Fondo de comercio	Incorpora información sobre aspectos propios de la consolidación.
7) Diferencias negativas	Incorpora información sobre aspectos propios de la consolidación.
8) Socios externos	Incorpora información sobre aspectos propios de la consolidación.
9) Cambios en el porcentaje de participación en las sociedades del grupo	Incorpora información sobre aspectos propios de la consolidación.
10) Negocios conjuntos	
11) Participaciones en sociedades puestas en equivalencia	Incorpora información sobre aspectos propios de la consolidación.
12) Inmovilizado material	
13) Inversiones inmobiliarias	
14) Inmovilizado intangible	
15) Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar	
16) Instrumentos financieros	Incorpora información sobre aspectos propios de la consolidación (apartados 16.4 –fondos propios– y 16.5 –otros ajustes por cambio valor).
17) Existencias	
18) Moneda extranjera	Incorpora información sobre aspectos propios de la consolidación.
19) Situación fiscal	Incorpora información sobre aspectos propios de la consolidación.
20) Ingresos y gastos	
21) Provisiones y contingencias	
22) Información sobre medio ambiente	
23) Retribuciones a largo plazo al personal	
24) Transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio	
25) Subvenciones, donaciones y legados	Incorpora información sobre aspectos propios de la consolidación.
26) Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones interrumpidas	Incorpora información sobre aspectos propios de la consolidación.
27) Hechos posteriores al cierre	
28) Operaciones con partes vinculadas	
29) Otra información	
30) Información segmentada	

Con relación a los puntos o apartados de la memoria de las cuentas anuales consolidadas, solo analizaremos aquellos que tienen implicaciones derivadas del proceso de consolidación. Los demás puntos o apartados son similares, en estructura y contenido, a los que se deben presentar en las cuentas anuales individuales.

1.5.1. Sociedades del grupo

Los puntos más destacables a considerar son:

- Identificación de la sociedad dominante del grupo, facilitando información sobre su nombre, domicilio, actividades realizadas, ejercicio económico y fecha de cierre de sus cuentas anuales.
- Identificación de las sociedades dependientes incluidas en la consolidación, facilitando información sobre su nombre, domicilio, importe de la participación y porcentaje nominal de su capital y de los derechos de voto poseídos por las sociedades del grupo, actividades realizadas, ejercicio económico, fecha de cierre, etc.
- Identificación de las sociedades dependientes que se excluyen del perímetro de consolidación porque no tengan un interés significativo para la imagen fiel que deban expresar las cuentas anuales consolidadas. Se informará del nombre, domicilio, importe de la participación y porcentaje de su capital, etc.

1.5.2. Sociedades asociadas y multigrupo

Los puntos más destacables a considerar son:

- Identificación de las sociedades asociadas y multigrupo con mención de su nombre, domicilio, importe de la participación y porcentaje nominal de su capital y de los derechos de voto poseídos por las sociedades del grupo, actividades realizadas y supuesto que determina su calificación como sociedad asociada o multigrupo.
- Identificación de las sociedades asociadas y multigrupo **que se excluyen del perímetro de consolidación** porque no tienen un interés significativo para la imagen fiel que deban expresar las cuentas anuales consolidadas. Se informará del nombre, domicilio, importe de la participación y porcentaje de su capital, etc.
- Con relación a las sociedades multigrupo se informará también de:
 - El método de consolidación aplicado.

- La fecha de cierre del ejercicio de las cuentas anuales de una multigrupo, si estas se refieren a una fecha o un ejercicio que difiere de los aplicados en la consolidación, y las razones para utilizar esa fecha o ese ejercicio diferentes.
- La naturaleza y alcance de cualesquiera restricciones significativas sobre la capacidad que tienen las multigrupo de transferir fondos al inversor en forma de dividendos en efectivo, o bien de reembolso de préstamos o anticipos.
- Con relación a las sociedades asociadas se informará también de:
 - Las razones por las que se ha obviado la presunción de que no se tiene influencia significativa si la sociedad inversora posee, directa o indirectamente, menos del 20% de los derechos de voto reales y potenciales en la participada, cuando la sociedad inversora haya llegado a la conclusión de que ejerce dicha influencia.
 - Las razones por las que se considera que no se ejerce influencia significativa en los casos en que se posee el 20% o más del poder de voto real o potencial en la participada (directa o indirectamente).
 - La fecha de cierre del ejercicio de las cuentas anuales de una asociada, si estas se refieren a una fecha o un ejercicio que difiere de los aplicados en la consolidación, y las razones para utilizar esa fecha o ese ejercicio diferentes.

1.5.3. Bases de presentación de las cuentas anuales consolidadas

Con relación al proceso de consolidación, este apartado incluye un punto relativo a operaciones realizadas entre sociedades del perímetro de la consolidación.

En este sentido, se informará sobre las operaciones significativas que se realicen entre sociedades del perímetro de consolidación cuando el ejercicio social de una de ellas finaliza en una fecha que no difiere en más de tres meses de la fecha de cierre de las cuentas anuales consolidadas.

1.5.4. Normas de registro y valoración

En este apartado de la memoria también se incluyen algunos aspectos derivados del proceso de consolidación. Recordad que el proceso de consolidación incluye homogeneizaciones valorativas, ajustes de resultados por operaciones internas, etc.

En este sentido, dicho apartado requiere que se indiquen los criterios contables aplicados en relación con las siguientes partidas:

- Homogeneización de partidas de las cuentas anuales individuales de las sociedades incluidas en el perímetro de consolidación; indicando los criterios aplicados para efectuar la homogeneización.
- Fondo de comercio de consolidación y diferencia negativa; indicando los criterios aplicados en la eliminación I-PN y en el cálculo del fondo de comercio de consolidación. En particular se informará de los criterios empleados para reconocer y valorar los activos y pasivos de las sociedades dependientes incluidas en la consolidación. Inmovilizado intangible; indicando los criterios utilizados de capitalización o activación, amortización y correcciones valorativas por deterioro. En particular, deberá indicarse de forma detallada el criterio empleado en el cálculo y deterioro del fondo de comercio contabilizado en las cuentas anuales individuales de las sociedades incluidas en la consolidación, así como en el resto de inmovilizados intangibles.
- Transacciones entre sociedades incluidas en el perímetro de la consolidación; indicando los criterios aplicados en la eliminación de partidas intra-grupo y de los resultados por operaciones internas.

1.5.5. Combinaciones de negocio

Deberá detallarse información sobre la consolidación de sociedades dependientes.

Recordad que la adquisición por parte de la sociedad dominante (empresa adquirente) del control de una sociedad dependiente (empresa adquirida) constituye una combinación de negocios en la que la sociedad dominante ha adquirido el control de todos los elementos patrimoniales de la sociedad dependiente.

Ved también

La relación entre la sociedad dominante y la dependiente se trata en el módulo "Introducción y conceptos fundamentales".

Sin ánimo de ser exhaustivos, presentamos la información más relevante sobre las combinaciones de negocios que debe incluirse en la memoria:

- Para cada una de las combinaciones de negocios que tenga lugar durante el ejercicio:
 - El nombre y descripción de la empresa o empresas adquiridas.
 - Fecha de adquisición.

- La forma jurídica empleada para llevar a cabo la combinación.
 - Las razones principales que han motivado la combinación de negocios, así como información que justifique el fondo de comercio (descripción cualitativa de los factores que han motivado su reconocimiento).
 - El valor razonable en la fecha de adquisición del total de la contraprestación transferida y de cada clase principal de contraprestación.
 - Etc.
- En una combinación de negocios por etapas:
 - Valor razonable en la fecha de adquisición de las participaciones en el patrimonio de la adquirida mantenidas por la adquirente, inmediatamente antes de la fecha de adquisición.
 - El importe de cualquier ganancia o pérdida reconocida procedente de valorar nuevamente a valor razonable la participación en el patrimonio de la adquirida mantenida por la adquirente, antes de la combinación de negocios y la partida de la cuenta de pérdidas y ganancias en la que está reconocida dicha ganancia o pérdida.

Asimismo, se informará de las combinaciones de negocios reconocidas en las cuentas individuales de las sociedades a las que se aplica el método de integración global o proporcional.

1.5.6. Fondo de comercio

En este punto de la memoria consolidada deberá informarse del fondo de comercio surgido en cada una de las combinaciones de negocios realizadas en el ejercicio.

Sin ánimo de ser exhaustivos, los principales aspectos que exigen que se detalle información en este punto de la memoria son:

- El importe del valor del fondo de comercio desglosado por cada una de la combinación de negocios realizada durante el ejercicio.
- Una conciliación entre el importe en libros del fondo de comercio al principio y al final del ejercicio, detallando, entre otros:
 - El importe bruto y las correcciones valorativas por deterioro acumuladas.
 - El fondo de comercio adicional reconocido durante el ejercicio.

- Las correcciones valorativas por deterioro reconocidas durante el ejercicio.
- Etc.
- Descripción de los factores que hayan contribuido al registro del fondo de comercio.
- Información detallada de cada pérdida por deterioro de cuantía significativa del fondo de comercio:
 - Determinación de la unidad generadora de efectivo que incluya el fondo de comercio, así como otros inmovilizados.
 - Importe, sucesos y circunstancias que han llevado al reconocimiento de una corrección por deterioro.
 - Criterio empleado para determinar el valor razonable menos los costes de venta, en su caso; y si el método empleado fuera el valor en uso, se señalará el tipo o tipos de actualización utilizados en las estimaciones actuales y en las anteriores, una descripción de las hipótesis clave sobre las que se han basado las proyecciones de flujos de efectivo y de cómo se han determinado sus valores, el período que abarca la proyección de los flujos de efectivo y la tasa de crecimientos de estos a partir del quinto año.
- Las hipótesis utilizadas para la determinación del importe recuperable de los activos o de las unidades generadoras de efectivo.
- La empresa realizará una conciliación entre el importe en libros del fondo de comercio al principio y al final del ejercicio, mostrando por separado:
 - El importe bruto del mismo, el importe de las amortizaciones acumuladas y las correcciones valorativas por deterioro acumuladas al principio del ejercicio.
 - El fondo de comercio adicional reconocido durante el periodo, diferenciando el fondo de comercio incluido en un grupo enajenable de elementos que se haya clasificado como mantenido para la venta, de acuerdo con las normas de registro y valoración. Asimismo se informará sobre el fondo de comercio dado de baja durante el periodo sin que hubiera sido incluido previamente en ningún grupo enajenable de elementos clasificado como mantenido para la venta.
 - Los ajustes que procedan del reconocimiento posterior de activos por impuesto diferido efectuado durante el periodo provisional de valoración.

- La amortización del ejercicio y, en su caso, las correcciones valorativas por deterioro reconocidas durante el ejercicio. En particular, se informará sobre las estimaciones realizadas para determinar la vida útil del fondo de comercio, y el método de amortización empleado.
- Cualesquiera otros cambios en el importe en libros durante el ejercicio.
- El importe bruto del fondo de comercio, el importe de las amortizaciones acumuladas y las correcciones valorativas por deterioro acumuladas al final del ejercicio.

Asimismo, se detallará información sobre el fondo de comercio reconocido en las cuentas anuales individuales de las sociedades a las que se aplica el método de integración global o proporcional.

1.5.7. Diferencias negativas

La diferencia negativa en combinaciones de negocio resulta de la diferencia negativa entre el valor de coste de la participación y el porcentaje del PN de la sociedad participada.

Con relación a este tema, la memoria consolidada exige que se facilite información sobre las distintas diferencias negativas, basándose en la procedencia u origen de las mismas. En este sentido se proporcionará la siguiente información:

- Análisis de la composición de las partidas "diferencia negativa en combinaciones de negocios" y "diferencia negativa de sociedades puestas en equivalencia" de la cuenta de PyG consolidada.
- Desglose del saldo final que se ha registrado en la cuenta de pérdidas y ganancias en función de las participaciones que han generado las diferencias negativas de consolidación.

Diferencias negativas reconocidas en las cuentas individuales de las sociedades a las que se aplica el método de integración global.

Ved también

La diferencia negativa se detalla en el módulo "Introducción y conceptos fundamentales".

1.5.8. Socios externos

Los **socios externos** los hemos definido como la partida del balance consolidado que refleja el porcentaje de la sociedad dependiente que no está en manos de la sociedad dominante. Esta se clasificará en una partida separada dentro del patrimonio neto.

Ved también

Los socios externos se tratan en el módulo "Método de integración global I".

La información más relevante que se exige en la memoria con relación a los socios externos es una presentación separada por cada entidad dependiente. Asimismo, también por cada entidad se informará de:

- El movimiento acaecido en el ejercicio y las causas que lo han originado.
- La composición del saldo al cierre del ejercicio diferenciando su participación en:
 - Los fondos propios.
 - Los ajustes por cambio de valor.
 - Las subvenciones, donaciones y legados.

1.5.9. Cambios en el porcentaje de participación en las sociedades del grupo

Los cambios en el porcentaje de participación pueden tener efectos en el patrimonio neto y en el resultado consolidado.

En este sentido, la memoria de las cuentas anuales consolidadas exige en este punto que se detalle información sobre:

- Cambios en la participación de la dominante en la propiedad de una dependiente **que no den lugar a pérdida de control**. En particular, para cada operación que resulte significativa se mostrará la siguiente información:
 - Variación en las reservas.
 - Variación en los epígrafes de la subagrupación "A-2) Ajustes por cambios de valor" y subagrupación "A-3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos".
 - En su caso, fondo de comercio atribuido a los socios minoritarios.
- Si se pierde el control de una dependiente se informará sobre el beneficio o pérdida, si la hubiese, de acuerdo con el artículo 31 de las NOFCAC. En particular, se mostrará la siguiente información:

Ved también

Las variaciones en el porcentaje de participación y los ajustes que se derivan se detallan en el módulo "Método de integración global I".

- La parte del beneficio o pérdida atribuible al reconocimiento de la inversión retenida en la que anteriormente fuera entidad dependiente por su valor razonable en la fecha en la que pierda el control; y la parte del beneficio o pérdida reclasificada a la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada.
- El beneficio o la pérdida que subsista después de practicar los ajustes según el artículo 31 de las NOFCAC.

1.5.10. Participaciones en sociedades puestas en equivalencia

Las participaciones puestas en equivalencia se han analizado en el módulo "Método de integración proporcional". Recordad que el procedimiento de puesta en equivalencia se aplica a las sociedades asociadas y las sociedades multigrupo (a las cuales no se aplica el método de integración proporcional).

Con respecto a la valoración que figura en el balance consolidado en relación con las PPE, la memoria de las cuentas anuales consolidadas requiere que se muestre, entre otras, la siguiente información:

- Desglose de esta partida por sociedades puestas en equivalencia, indicando el movimiento del ejercicio y las causas que lo han originado.
- El valor razonable de las inversiones en estas sociedades, para las que existan precios de cotización.
- Información financiera resumida de las sociedades, donde se incluirá el importe acumulado de los activos, los pasivos, los ingresos ordinarios y el resultado del ejercicio.
- La porción de pérdidas de la asociada no reconocidas, distinguiendo las que son del ejercicio y las acumuladas, en el caso de que la sociedad inversora haya dejado de reconocer la parte que le corresponde en las pérdidas de la sociedad.
- Amortización del fondo de comercio implícito.

1.5.11. Instrumentos financieros

Con relación a los instrumentos financieros, la información más relevante vinculada al proceso de consolidación se refiere a la composición de los fondos propios y a los ajustes por cambio de valor.

En este sentido, deberá informarse de los epígrafes "reservas" y "otros ajustes por cambios de valor".

Desglose del epígrafe "reservas" con el siguiente nivel de detalle:

- Reservas de la sociedad dominante, diferenciando las reservas distribuíbles, las no distribuíbles y los resultados de ejercicios anteriores.
- Reservas en sociedades consolidadas.
- Reservas en sociedades puestas en equivalencia.

Desglose del epígrafe "otros ajustes por cambios de valor" con el siguiente nivel de detalle:

- Naturaleza del ajuste:
 - Activos financieros disponibles para la venta
 - Operaciones de cobertura
 - Otros ajustes por cambios de valor
- Origen del ajuste:
 - Sociedad dominante
 - Sociedades consolidadas
 - Sociedades puestas en equivalencia

1.5.12. Moneda extranjera

Con relación a la moneda extranjera y el proceso de consolidación, la memoria consolidada requiere que se revele información de las diferencias de conversión clasificadas como un componente separado del patrimonio neto, dentro del epígrafe "diferencias de conversión", así como una conciliación entre los importes de estas diferencias al principio y al final del ejercicio.

1.5.13. Situación fiscal

Sobre la situación fiscal de la empresa, la memoria exige el mismo tipo de información que se proporciona en las cuentas anuales individuales. En este sentido, recordad que en el proceso de consolidación se han realizado ajustes que tenían efecto impositivo. Es decir, ajustes que han modificado el resultado del ejercicio a efectos consolidados, originando variaciones en el gasto por impuesto (diferencias temporarias de los ajustes de consolidación) o sin ocasionar variaciones en el gasto por impuesto (diferencias permanentes derivadas de los ajustes de consolidación).

Por este motivo, cuando se facilita la información fiscal del grupo, debe realizarse la explicación de la diferencia que exista entre el importe neto de los ingresos y gastos del ejercicio y la base imponible (resultado fiscal). Para ello se introduce el siguiente cuadro donde se puede observar que se incluyen las diferencias permanentes y temporarias vinculadas a los ajustes de consolidación.

Ved también

Para ver cómo se rellena el cuadro véase el apartado "Caso global" que se presenta al final de este módulo.

Conciliación del importe neto de ingresos y gastos del ejercicio con la base imponible del impuesto sobre sociedades

	Cuenta de PyG		Ingresos y gastos imputados directamente al PN		Reservas		TOTAL
	Aumentos	Disminuciones	Aumentos	Disminuciones	Aumentos	Disminuciones	
Saldo de ingresos y gastos del ejercicio							
Impuesto s/ sociedades
Diferencias permanentes						
• de las sociedades individuales
• de los ajustes por consolidación
Diferencias temporarias							
• de las sociedades individuales							
• con origen ejercicio
• con origen ejerc. anteriores
• de los ajustes de consolidación							
• con origen ejercicio
• con origen ejerc. anteriores
Compensación bases imponibles negativas ejercicios anteriores							
Base imponible (result. fiscal)							

Adicionalmente, también se debe informar de una conciliación numérica entre el gasto/ingreso por impuesto sobre beneficios y la aplicación de tipos de gravamen al total de ingresos y gastos reconocidos, diferenciando el saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias. Aquí también aparecen las diferencias permanentes derivadas del proceso de consolidación.

CONCILIACIÓN RESULTADO CONTABLE ANTES IMP. × t E IMPUESTO DEVENGADO	
RESULT. CONTABLE ANTES IMPUESTOS × t	.....
DIFERENCIAS PERMANENTES INDIVIDUALES	
+ Diferencia permanente positiva × t	.....
– Diferencia permanente negativa × t	.....
DIFERENCIAS PERMANENTES DE LOS AJUSTES DE CONSOLIDACIÓN	
+ Diferencia permanente positiva × t	
– Diferencia permanente negativa × t	
DEDUCCIONES APLICADAS A EFECTOS CONTABLES	
– Importe deducción A aplicada	.....
– Importe deducción B aplicada	.....
IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (GASTO/INGRESO) -Registrado en la cuenta 630-	.....

Nota: t se refiere a la tasa impositiva

Ved también

Para ver cómo se rellena el cuadro véase el apartado "Caso global" que se presenta al final de este módulo.

1.5.14. Subvenciones, donaciones y legados

En particular, sobre el proceso de consolidación, se informará del desglose de las subvenciones, donaciones y legados con origen en la sociedad dominante, las sociedades consolidadas y las sociedades puestas en equivalencia.

1.5.15. Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones interrumpidas

Sobre este tema y sus implicaciones en la consolidación se deberá proporcionar la siguiente información:

- Relación de sociedades dependientes, multigrupo y asociadas que se han reconocido durante el ejercicio como activos no corrientes mantenidos para la venta.
- Relación de sociedades dependientes, multigrupo y asociadas que dejan de cumplir en el ejercicio el criterio para clasificarlas como activos no corrientes mantenidos para la venta, señalando el impacto que la reclasificación origina en la cuenta de pérdidas y ganancias y en el patrimonio neto del grupo.

2. La conversión de cuentas anuales en moneda extranjera

El proceso de conversión de las cuentas anuales en moneda extranjera es una fase del proceso de consolidación. Esta fase se produce cuando una sociedad española realiza una inversión en el patrimonio neto de otra sociedad que elabora sus cuentas anuales en una moneda distinta del euro.

Antes de entrar en el proceso de conversión de las cuentas anuales en moneda extranjera debéis tener presente que las normas de consolidación introducen los conceptos de moneda funcional y moneda de presentación.

La **moneda de presentación** será siempre el euro para los grupos cuya sociedad dominante esté radicada en España.

No obstante, como paso previo a la valoración en moneda de presentación, la norma exige que los elementos de las cuentas anuales se valoren en **moneda funcional**.

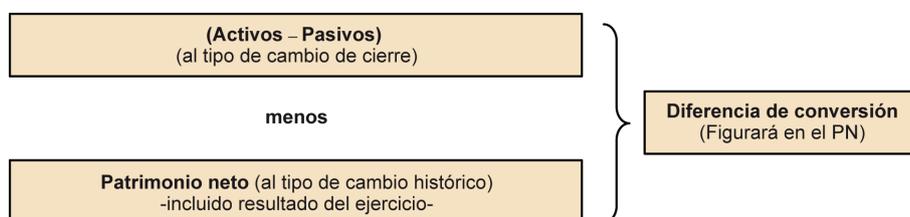
Las normas de consolidación establecen que la **moneda funcional** es la moneda del entorno económico principal en el que opera la empresa, es decir, la moneda en la que la sociedad no soporta riesgo de cambio, en la medida en que es la moneda en la que genera y emplea la mayor parte de su efectivo, circunstancia que implica, con carácter general, que la moneda funcional de los grupos sin presencia en el extranjero sea el euro.

A partir de estos conceptos, y una vez valorados los elementos de las cuentas anuales en moneda funcional, las normas de consolidación establecen un sistema de conversión al euro basado en el denominado método del tipo de cambio de cierre.

El **método del tipo de cambio de cierre** consiste, por una parte, en una conversión lineal de los activos y pasivos del balance a un tipo de cambio único que será el tipo de cambio de cierre y, por otra, en una conversión de las partidas del patrimonio neto al tipo de cambio histórico.

Las reglas que deberéis tener en cuenta para aplicar el **método del tipo de cambio de cierre** son:

- Los activos y pasivos se convertirán al tipo de cambio de cierre. Se entiende por tipo de cambio de cierre el tipo de cambio medio de contado existente en esa fecha.
- Las partidas de patrimonio neto, incluido el resultado del ejercicio, se convertirán al **tipo de cambio histórico**.
- La diferencia entre el importe neto de los activos y pasivos y las partidas de patrimonio neto se recogerá en un epígrafe del patrimonio neto, bajo la denominación "**diferencia de conversión**", en su caso, neta del efecto impositivo, y una vez deducida la parte de dicha diferencia que corresponda a los socios externos.



Esquema de la diferencia de conversión

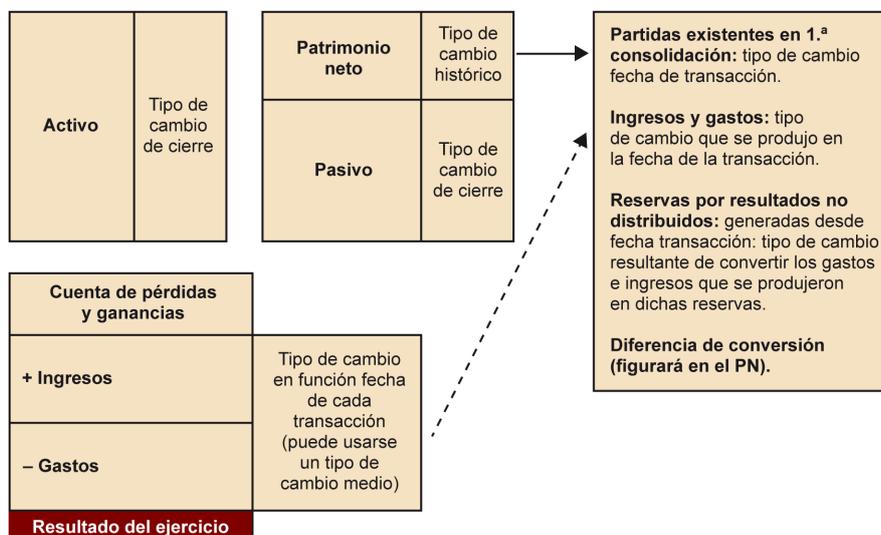
Asimismo, tened en cuenta que se considerará como **tipo de cambio histórico**:

- Para las partidas de patrimonio neto existentes en la fecha de adquisición de las participaciones que se consolidan: el tipo de cambio a la fecha de la transacción.
- En el caso de ingresos y gastos, incluidos los reconocidos en el patrimonio neto: el tipo de cambio a la fecha en que se produjo cada transacción. En particular, la transferencia a la cuenta de pérdidas y ganancias o al valor contable de activos y pasivos no financieros, de ingresos y gastos reconocidos en el patrimonio neto se realizará de conformidad con los tipos de cambio históricos a los que se reconocieron los citados ingresos y gastos. No obstante, se podrá utilizar un tipo medio ponderado del período (como máximo mensual), representativo de los tipos de cambio existentes en las fechas de las transacciones, siempre que estos no hayan variado de forma significativa.
- Reservas generadas tras las fechas de transacción como consecuencia de resultados no distribuidos: el tipo de cambio efectivo resultante de convertir los gastos e ingresos que produjeron dichas reservas.

En resumen, deberemos tener en cuenta para la conversión de las cuentas anuales en moneda extranjera:

- Los **activos**: se convertirán al tipo de cambio de cierre.
- Los **pasivos**: se convertirán al tipo de cambio de cierre.
- El **patrimonio neto**: se convertirá al tipo de cambio histórico (en este caso, el tipo de cambio histórico se refiere al tipo de cambio de la fecha de adquisición).
- Los **gastos**: el tipo de cambio existente en la fecha de la transacción.
- Los **ingresos**: el tipo de cambio existente en la fecha de la transacción.

Las diferencias que se produzcan se registrarán en una partida denominada "diferencias de conversión" que figurará en el patrimonio neto consolidado.



Esquema de la conversión de las partidas del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias

Asimismo es importante tener en cuenta que la conversión de las partidas de la cuenta de PyG puede realizarse mediante la utilización de tipos de cambios medios (mensuales, trimestrales o anuales). Para ello deberán ponderarse los ingresos y gastos en función de la estacionalidad que pudiera afectarles.

Cabe destacar también la valoración de los socios externos de la sociedad objeto del proceso de conversión.

Los socios externos se convertirán al tipo de cambio histórico. De acuerdo con las normas de consolidación, la diferencia de conversión atribuible a estos, en su caso, neta del efecto impositivo, se reconocerá en la partida socios externos del balance consolidado.

Dos aspectos importantes que debéis tener en cuenta en el momento de realizar la conversión en moneda extranjera:

- El fondo de comercio de consolidación y los ajustes a los valores razonables de activos y pasivos derivados de la aplicación del método de adquisición se consideran elementos de la sociedad adquirida, convirtiéndose, por tanto, al tipo de cambio de cierre.
- La diferencia de conversión contabilizada se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada del período en que se enajene o se liquide por otra vía la inversión en la sociedad consolidada.

Por tanto, el fondo de comercio **se considera como un activo de la dependiente, sin que, consiguientemente, proceda su valoración al tipo de cambio histórico**. Deberá valorarse al tipo de cambio de cierre.

Otros aspectos a destacar que también incluyen las normas de consolidación con relación al proceso de conversión son:

- Los cálculos necesarios para determinar el valor recuperable del fondo de comercio se realizarán considerando que los flujos de efectivo se producen en la moneda funcional de cada unidad generadora de flujos de efectivo. El importe que se hubiera asignado a un grupo de unidades generadoras de efectivo se calculará empleando la moneda funcional de la sociedad inversora.
- Los flujos de efectivo se convertirán al tipo de cambio de la fecha en que se produjo cada transacción o empleando un tipo de cambio medio ponderado del período (como máximo mensual), siempre que no haya variaciones significativas. En el estado de flujos de efectivo consolidado se incluirá una partida que recoja el efecto en el saldo final de efectivo de las variaciones en el tipo de cambio. Este importe se presentará al margen de los flujos procedentes de las actividades de explotación, inversión y financiación.
- En el caso de que se integren en la consolidación cuentas anuales cuya fecha de cierre sea diferente de la fecha a la que se refieran las cuentas anuales consolidadas, los tipos de cambio aplicables para su conversión serán los correspondientes al período al que se refieran las cuentas anuales de

la sociedad extranjera, sin perjuicio de los ajustes que fueran procedentes en aplicación de lo dispuesto en el artículo 16, cuando entre la fecha de cierre de la sociedad extranjera y la del grupo se produzca una variación significativa en el tipo de cambio aplicable.

Para finalizar, proponemos que el proceso de conversión se realice en las siguientes fases:

FASE 1: convertir los ingresos y los gastos de la cuenta de pérdidas y ganancias.

FASE 2: convertir los activos, pasivos y partidas del patrimonio neto del balance.

- Los **activos y pasivos**: al tipo de cambio de cierre.
- El **patrimonio neto**: al tipo de coste histórico.
- Se incluirá en el patrimonio neto el resultado del ejercicio.
- Cálculo de la diferencia de conversión.

FASE 3: eliminación I-PN.

FASE 4: formulación de las cuentas consolidadas.

A través del ejemplo que se expone en el subapartado siguiente veremos la aplicación de dichas fases.

2.1. Ejemplo de consolidación con conversión en moneda extranjera

La sociedad española X (dominante de un grupo) ha realizado una inversión financiera a 1.1.X1 en una entidad extranjera, E. Esta entidad utiliza como moneda funcional el dólar.

La inversión supuso el control de la sociedad dependiente al adquirir el 90% de las acciones de dicha sociedad E.

El coste de la inversión a 1.1.X1 fue de 10 millones de dólares.

Tipo de cambio: 1 \$ = 0,8 € (lo que es lo mismo a la inversa, por 1 € = 1,25 \$).

El balance de ambas sociedades a 1.1.X1 era:

Balance sociedad X			
Activo	Importe €	PN y pasivo	Importe €
Inversión financiera en E (10 m \$ × 0,8 €/€)	8.000.000	Capital social	10.000.000

Balance sociedad X			
Activo	Importe €	PN y pasivo	Importe €
Tesorería	4.000.000	Reservas	2.000.000
TOTAL	12.000.000	TOTAL	12.000.000

Balance sociedad E (convertido en euros aplicando tipo cambio fecha adquisición)			
Activo	Importe €	PN y pasivo	Importe €
Inmovilizado material (7.500.000 \$)	6.000.000	Capital social (9.375.000 \$)	7.500.000
Cientes (5.000.000 \$)	4.000.000	Reservas (1.625.000 \$)	1.300.000
		Deudas a largo plazo (1.500.000 \$)	1.200.000
TOTAL	10.000.000	TOTAL	10.000.000

Nota: Los importes de activo, pasivo y patrimonio neto de la sociedad E están valorados en la fecha de adquisición basándose en el tipo de cambio de la citada fecha (tipo de cambio: 1 \$ = 0,8 €).

A final del ejercicio X1 los datos del balance y la cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad E son los siguientes (en dólares):

Balance sociedad E (31.12.X1)			
Activo	Importe \$	PN y pasivo	Importe \$
Inmovilizado material	7.000.000	Capital social	9.375.000
Cientes	4.500.000	Reservas	1.625.000
Tesorería	700.000	PyG	200.000
		Deudas a largo plazo	1.000.000
TOTAL	12.200.000	TOTAL	12.200.000

Cuenta de pérdidas y ganancias E (31.12.X1)	
	Importe \$
Ventas	+7.000.000
Aprovisionamientos	-6.000.000
Gastos personal	-300.000
Dot. amortizaciones	-500.000
Resultado (PyG)	200.000

El tipo de cambio a 31.12.X1 se sitúa en $1 \$ = 0,85 €$.

El tipo de cambio medio durante el ejercicio X1 ha sido de $1 \$ = 0,82 €$.

Nota: el balance de X a 31.12.X1 contiene los mismos datos que el balance a 01.01.X1 (esta entidad no ha realizado transacciones durante el año X1).

Vamos a realizar la consolidación a 31.12.X1:

1) En la fecha de adquisición. Eliminación I-PN en primera consolidación

La eliminación I-PN en la fecha de adquisición no supone ninguna novedad, ya que esta se realizará con el tipo de cambio de dicha fecha.

Lo primero que hacemos es calcular la diferencia de primera consolidación:

	Importe €
Valor contable de la participación en E	8.000.000
– Parte proporcional de PN 90% de (7.500.000 + 1.300.000)	–7.920.000
Fondo de comercio (euros)	80.000

A título informativo, el valor en dólares del fondo de comercio en primera consolidación es de $80.000 € \times 1,25 = 100.000 \$$.

El PN no ha sido objeto de ajuste, ya que en todos los activos y pasivos de la sociedad adquirida su valor contable coincide con el valor de mercado.

Socios externos: $10\% \text{ de } (7.500.000 + 1.300.000) = 880.000$

Por tanto, la eliminación inversión-PN sería:

Balance		D	H
	Capital (E)	7.500.000	
	Reservas (E)	1.300.000	
	Fondo comercio	80.000	
	Inversión en E		8.000.000
	Socios externos		880.000

2) A 31 de diciembre de X1

- Conversión de las cuentas anuales de E:
 - Ingresos y gastos
 - Activos, pasivos y patrimonio neto
- Eliminación I-PN en consolidación a 31.12.X1
- Formulación del balance y la cuenta de pérdidas y ganancias

FASE 1: Conversión de las partidas de la cuenta de pérdidas y ganancias

Se utiliza el tipo de cambio medio durante el ejercicio 1 \$ = 0,82 €.

	Importe \$	Tipo de cambio	Importe convertido en €
Ventas	+7.000.000	× 0,82	5.740.000
Aprovisionamientos	-6.000.000	× 0,82	-4.920.000
Gastos personal	-300.000	× 0,82	-246.000
Dot. amortizaciones	-500.000	× 0,82	-410.000
Resultado (PyG)	200.000		164.000

FASE 2: Conversión de los activos, pasivos y PN

Activos y pasivos al tipo de cambio de cierre: 1 \$ = 0,85 €.

Patrimonio neto:

- Al tipo de cambio histórico: 1 \$ = 0,80 €
- PyG: Según la fecha de cada transacción (se obtiene de la cuenta de PyG)

Activo	Importe \$	Tipo de cambio	Importe convertido en €
Inmovilizado material	7.000.000	0,85	5.950.000
Clientes	4.500.000	0,85	3.825.000
Tesorería	700.000	0,85	595.000
Total activo consolidado (convertido en euros)			10.370.000

PN y pasivo	Importe \$	Tipo de cambio	Importe convertido en €
Capital	9.375.000	0,80	7.500.000
Reservas	1.625.000	0,80	1.300.000
PyG	200.000		164.000
Deudas a largo plazo	1.000.000	0,85	850.000

PN y pasivo	Importe \$	Tipo de cambio	Importe convertido en €
Diferencia de conversión			556.000
Total PN y pasivo consolidado (convertido en euros)			10.370.000

Cálculo de la diferencia de conversión:

	Importe €
+ (Activo – Pasivo) → (10.370.000 – 850.000)	9.520.000
– Patrimonio neto de E (7.500.000 + 1.300.000 + 164.000)	–8.964.000
Diferencia de conversión	556.000

En este caso la diferencia de conversión es positiva, ya que el dólar se ha revalorizado (con relación a la fecha de adquisición) y los activos de la sociedad E (convertidos en euros) dan un importe superior al que darían al tipo de cambio histórico.

Información relacionada con el fondo de comercio:

- Recordad que el fondo de comercio en la primera consolidación se estableció en un valor de 100.000 \$.
- La entidad considera que a fecha de cierre del presente ejercicio (31.12.X1) el fondo de comercio tiene una valoración de 90.000 \$. Si convertimos los 90.000 \$ al tipo de cambio de cierre: $90.000 \$ \times 0,85 \text{ € por } \$ = 76.500 \text{ €}$. Valor inicial, en primera consolidación, del fondo de comercio (en euros): 80.000 euros.
- Valor actual del fondo de comercio al cierre del ejercicio (en euros): 76.500 euros.
- Por tanto, el fondo de comercio se ha deteriorado en 3.500 euros (80.000 – 76.500). Este importe deberá reconocerse en el resultado de la sociedad X.

FASE 3: eliminación I-PN

La eliminación I-PN quedará:

Balance		D	H
	Capital (E)	7.500.000	
	Reservas (E)	1.300.000	
	Fondo comercio	76.500	
	Diferencias de conversión	55.600	
	PyG (X) –por el deterioro del fondo de comercio–	3.500	
	Inversión en E		8.000.000
	Socios externos (10% de PN excepto resultado + 10% de dif. conversión) 10% (7.500.000 + 1.300.000) + 10% (556.000)		935.600

Notas:

- PN neto de la sociedad participada (sin diferencia de conversión):

Atribución socios externos: $8.800.000 \times 10\% = 880.000$ euros

- Diferencia de conversión:

Atribución socios externos: $556.000 \times 10\% = 55.600$ euros

Por tanto, la diferencia de conversión quedará en el balance consolidado por:

$$556.000 - 55.600 = 500.400 \text{ euros}^1$$

⁽¹⁾Véase balance en formato hoja de trabajo en la fase 4.

- Deterioro del fondo de comercio:
 - Valoración inicial: 80.000 euros
 - Valor actual: 76.500 euros

La pérdida de valor del fondo de comercio queda establecida en 3.500 euros. Esta disminución de valor está motivada, por una parte, por la reducción de su valor en dólares respecto a la valoración inicial y, por otra, por la aplicación del tipo de cambio de cierre. Esta diferencia la reconocemos como deterioro que afecta al resultado de X. No afecta a los socios externos.

Deberá efectuarse la dotación en la cuenta de resultados.

Y la distribución del resultado de E:

Balance		D	H
	PyG (E)	164.000	
	Resultado atribuible al grupo		147.600
	Socios externos (por resultado atribuido de E)		16.400

Nota: La distribución del PyG de E se efectúa de la siguiente forma:

- Atribución socios externos: 10% de 164.000 = 16.400 euros
- PyG atribuibles a la sociedad dominante: 164.000 – 16.400 = 147.600 euros

FASE 4: formulación de las cuentas consolidadas

A efectos de este caso presentamos solo el balance consolidado para que pueda observarse cómo queda después del proceso de consolidación (se presenta en formato hoja de trabajo):

Hoja de trabajo

Partida del balance (en miles de euros)	Sociedad X	Sociedad E	Balance agregado	Eliminaciones		Balance consolidado	
				D	H	Activo	PN y pasivo
Inversión financiera en E (10 m \$ × 0,8 €/€)	8.000		8.000		8.000		
Inmovilizado material		5.950	5.950			5.950	
Clientes		3.825	3.825			3.825	
Tesorería	4.000	595	4.595			4.595	
Capital	10.000	7.500	17.500	7.500			10.000
Reservas	2.000	1.300	3.300	1.300			2.000
PyG X	0		0	3,5			-3,5
PyG atribuible grupo					147,6		147,6
PyG E		164	164	164			
Deudas a largo plazo		850	850				850
Diferencia conversión (PN) (surgida del proceso de conversión)		556	556	55,6			500,4
Fondo de comercio				76,5		76,5	
Socios externos					935,6		935,6
Socios externos (PyG)					16,4		16,4

Partida del balance (en miles de euros)	Sociedad X	Sociedad E	Balance agregado	Eliminaciones		Balance consolidado	
				D	H	Activo	PN y pasivo
TOTALES				9.099,6	9.099,6	14.446,5	14.446,5

Recordad los siguientes aspectos:

- Se ha eliminado la inversión financiera en E y el capital y las reservas de E.
- La partida "diferencia de conversión" figurará en el PN. En nuestro caso con signo positivo. Se ha supuesto que no hay efecto impositivo.
- Los socios externos figurarán por la suma de 935,6 y 16,4. Por un total de 952 u.m.

Nota: para realizar este supuesto de conversión se ha supuesto que el balance de la sociedad dominante X era el mismo al inicio y al final del período (no ha realizado transacciones).

3. Caso global

En los módulos anteriores se han explicado y desarrollado las distintas partes del proceso de consolidación, incluyendo en los distintos módulos ejemplos y casos de cada materia de forma individualizada. Ello os ha permitido estudiar y conocer de forma separada las distintas casuísticas que puede tener el proceso de consolidación. Sin embargo, hasta el momento no habéis visto un caso global de principio a fin que os permita ver todo el proceso de la consolidación (desde la consolidación inicial hasta la consolidación posterior con la elaboración de las cuentas anuales consolidadas).

El siguiente caso que os presentamos pretende que observéis las partes más importantes de este material didáctico introducidas en un caso global que os permita ver, por una parte, todo el proceso de consolidación en los diversos momentos, las distintas eliminaciones y, por otra, la elaboración de las cuentas anuales consolidadas.

Por este motivo, en el ejemplo que os proponemos encontraréis:

1) La eliminación I-PN en el momento inicial y el cálculo del fondo de comercio o diferencia negativa de consolidación. Se ha incorporado en el momento inicial la existencia de subvenciones en capital.

2) El proceso de consolidación en momentos posteriores. Este incluirá:

- Homogeneización valorativa.
- La eliminación I-PN en momentos posteriores.
- Distintas eliminaciones por resultados no realizados.
- El efecto impositivo derivado del proceso de consolidación.
- Una nueva subvención en capital.

3) Se ha incorporado en el caso la participación en una empresa asociada. De esta forma introduciremos el procedimiento de la participación puesta en equivalencia.

4) La elaboración de las cuentas anuales.

3.1. Presentación

PARTE 1. Consolidación inicial

Las sociedades K, S. A., y L, S. A., ambas dedicadas al mismo tipo de actividad comercial, forman grupo de sociedades desde el 1 de enero de X1. La sociedad K, S. A., compró en esa fecha el 60% de las acciones de L, S. A.

En esa fecha los estados financieros de ambas sociedades eran los siguientes:

- El balance:

Activo	K	L
Inmovilizado material	60.000	22.000
Participación en L, S. A.	11.800	0
Existencias	10.000	3.000
Deudores a corto plazo	7.800	6.000
Tesorería	400	1.000
TOTAL	90.000	32.000
PN y pasivo		
Capital	50.000	10.000
Reservas	10.000	6.000
Pasivo impuesto diferido	0	0
Deudas a largo plazo	16.000	14.000
Deudas a corto plazo	14.000	2.000
TOTAL	90.000	32.000

PARTE 2. Consolidación posterior

A 31 de diciembre de X3 las sociedades K, S. A., y L, S. A., presentan los siguientes estados financieros:

- El balance:

Activo	K	L
Inmovilizado material	70.000	17.000
Participación en L, S. A.	11.800	0
Participación en X, S. A.	2.600	
Créditos a largo plazo, empr. grupo	10.000	
Existencias	17.400	14.850

Activo	K	L
Deudores a c/p	3.800	3.000
Otras inversiones financieras	10.000	
Tesorería	400	12.000
TOTAL	126.000	46.850
PN y pasivo		
Capital	50.000	10.000
Reservas	10.000	8.000
Subvenciones de capital		1.500
PyG	7.000	1.225
Pasivo impuesto diferido	0	500
Deudas a largo plazo, otras empresas	40.000	4.800
Deudas a largo plazo, empr. grupo		10.000
Deudas a corto plazo	16.000	10.225
Pasivo impuesto corriente	3.000	600
TOTAL	126.000	46.850

- Y la cuenta de pérdidas y ganancias:

PyG	K	L
Ventas	343.000	101.400
Compras	-250.000	-105.000
Variación existencias	-50.000	-10.150
Dotación amortización	-6.000	-500
Otros ingresos explotación	11.100	20.000
Subvenciones traspasadas a resultado del ejercicio	0	0
Otros gastos explotación	-39.000	-2.500
Result. por operaciones de inmovilizado	0	-1.000
Resultado explotación	9.100	2.250
Intereses créditos a l/p, empr. grupo	500	0
Otros ingresos financieros	1.100	300
Ingresos por dividendos	500	0
Intereses deudas	-1.200	-300

PyG	K	L
Intereses deudas a l/p, empr. grupo		-500
Resultado financiero	900	-500
Resultado antes impuestos	10.000	1.750
Impuesto sociedades	-3.000	-525
Resultado neto	7.000	1.225

Para el cálculo del impuesto sobre sociedades (tipo impositivo del 25%) se han de tener en cuenta las siguientes diferencias entre las normas contables y fiscales:

Sociedad K:

- Diferencia permanente positiva de 2.000 u.m.
- No existen diferencias temporarias a nivel individual.

El impuesto sobre sociedades de K se obtiene:

Resultado contable antes de impuestos: 10.000

Diferencias permanentes positivas: 2.000 u.m.

Resultado fiscal: 12.000 u.m.

Cuota íntegra: 25% de 12.000 = 3.000 u.m.

Deducciones: 0

Cuota líquida (impuesto corriente): 3.000 u.m. (gasto por impuesto al no existir diferencias temporarias).

Sociedad L:

- Diferencia permanente positiva de 350 u.m.
- No existen diferencias temporarias a nivel individual.

El impuesto sobre sociedades de L se obtiene:

Resultado contable antes de impuestos: 1.750

Diferencias permanentes positivas: 350 u.m.

Resultado fiscal: 2.100 u.m.

Cuota íntegra: 25% de 2.100 = 525 u.m.

Deducciones: 0

Cuota líquida (impuesto corriente): 525 u.m. (gasto por impuesto al no existir diferencias temporarias).

Resultado fiscal (si sumamos K + L) = 12.000 u.m. + 2.100 u.m. = 14.100 u.m.
(a tener en cuenta en el cuadro de la memoria consolidada).

Información relativa a homogeneizaciones

- La sociedad dependiente L y la asociada X (ver balance) tienen como fecha de cierre el 31 de diciembre (igual que la sociedad K).
- Están totalmente sincronizadas las operaciones entre K, L y X en sus cuentas individuales.
- La sociedad K valora sus existencias por el sistema FIFO, mientras que L las ha valorado mediante el criterio de precio medio ponderado. El valor de las existencias de L según el criterio FIFO a 31.12.X3 asciende a 15.000 u.m.
- La diferencia de +150 u.m. (con relación a la valoración que tienen en el balance de L) está originada en su totalidad en el ejercicio X3.

Información relativa a operaciones entre empresas del grupo y participaciones en empresas asociadas

1) Operaciones intragrupo que afectan a las cuentas consolidadas de X3 y tienen su origen en transacciones efectuada en X3:

a) K ha vendido al contado a L durante el X3 mercaderías por un precio de venta de 10.000 u.m., precio que incorporaba un beneficio de 1.000 u.m.

La totalidad de estas existencias quedan en stock de L a 31.12.X3.

b) L vendió a K el día 1.6.X3 un terreno por 10.000 u.m. El coste para L había sido de 11.000 u.m. Este activo no ha sido vendido a terceros y, por tanto, está contabilizado en K a finales de X3. Operación realizada al contado.

c) La sociedad K ha contabilizado un ingreso financiero por intereses de 500 u.m. por el crédito que tiene concedido a L.

L ha contabilizado el mismo importe en concepto de gasto por intereses.

2) Operaciones intragrupo que afectan a las cuentas consolidadas de X3 pero tienen su origen en transacciones de ejercicios anteriores a X3:

d) L vendió a K existencias el año X2 por un importe de 10.000 u.m. La operación incorporaba una pérdida de 500 u.m. La totalidad de estas existencias quedan en stock a 31.12.X3.

3) Otras consideraciones relativas a la consolidación.

e) El fondo de comercio originado en primera consolidación se amortizará un 10% anual.

f) La sociedad L ha recibido a finales de X3 una subvención de capital por importe de 2.000 u.m. (1.500 u.m. se han registrado en la cuenta "130 Subvenciones de capital" y 500 u.m., en la cuenta "479 Pasivo por impuesto diferido"). En el ejercicio X3 no se ha traspasado ninguna cantidad a la cuenta de pérdidas y ganancias.

g) La sociedad L ha distribuido durante el ejercicio X3 unos dividendos a K por importe de 400 u.m., correspondientes al ejercicio X2.

h) La sociedad K concedió un crédito a L a principios de X3. El importe del crédito asciende a 10.000 u.m. y está contabilizado en el activo de K y en el pasivo a largo plazo de L.

i) La participación en X, S. A., (ver balance) corresponde a una inversión en el 25% del PN de la citada sociedad efectuada a inicios de X3. En esa fecha, el patrimonio neto de X, S. A., era de 10.000 u.m. (el valor razonable de los activos y pasivos de la citada sociedad coinciden con su valor contable).

En el ejercicio X3 la sociedad asociada X, S. A., presenta en sus cuentas individuales un beneficio de 200 u.m. (La sociedad asociada X no formula cuentas consolidadas.).

Trabajo a realizar

Con relación a la inversión en el momento inicial, calcular el fondo de comercio o la diferencia negativa de primera consolidación y realizar la eliminación I-PN en primera consolidación.

Con relación a las cuentas consolidadas del ejercicio X3:

- Analizar las homogeneizaciones necesarias antes de realizar la integración.
- Eliminaciones y ajustes en forma de asientos necesarios para preparar las cuentas anuales consolidadas del año X3.
- Montar el balance consolidado a 31.12.X3.
- Montar la cuenta de pérdidas y ganancias a 31.12.X3.

Notas:

- Tipo impositivo a tener en cuenta: 25%.
- Todas las empresas del caso global tributan por el impuesto de sociedades a nivel individual. Tal como se expone en la información sobre el impuesto sobre sociedades K ha tenido unas diferencias permanentes positivas de 2.000 u.m. y L de 350 u.m. Por tanto, la base imponible de L es de 12.000 u.m. y la de L de 2.100 u.m.

3.2. Solución

Sobre la eliminación I-PN en el momento inicial

Lo primero que hay que hacer es calcular si la operación genera un fondo de comercio de consolidación o una diferencia negativa.

El PN de L está formado por un capital de 10.000 u.m. y 6.000 u.m de reservas.

	Importe
Valor contable de la participación en L	11.800
– Parte proporcional de PN 60% de (10.000 + 6.000)	–9.600
Fondo comercio de consolidación	2.200

Como podéis ver, para calcular esta diferencia no ha sido necesario hacer ningún ajuste en la valoración de los elementos patrimoniales de L, ya que su valor contable coincide con su valor de mercado. Por tanto, el patrimonio neto de la sociedad dependiente no ha sido objeto de ningún ajuste.

Valor de los socios externos:

$$40\% \text{ del PN de L: } 40\% \text{ de } 16.000 \text{ u.m.} = 6.400 \text{ u.m.}$$

Por tanto, la eliminación I-PN sería (**ajuste 1**):

Balance		D	H
	Capital	10.000	
	Reservas	6.000	
	Fondo de comercio de consolidación	2.200	
	Inversión en L		11.800
	Socios externos de L		6.400

Sobre el proceso de consolidación y elaboración de las cuentas anuales consolidadas a 31.12.X3

Para facilitar la comprensión de la solución en esta parte del caso global vamos dividirla en 5 fases. Os recomendamos que sigáis este proceso al realizar una consolidación:

- Fase 1: análisis de las homogeneizaciones y balance y cuenta de pérdidas y ganancias homogeneizadas
- Fase 2: eliminaciones y ajustes por operaciones internas
- Fase 3: eliminación I-PN a 31.12.X3 y distribución de resultado del ejercicio X3
- Fase 4: hojas de trabajo (introducción de ajustes)
- Fase 5: formulación de las cuentas anuales

FASE 1. Análisis de las homogeneizaciones y balance, y cuenta de pérdidas y ganancias homogeneizadas

Con relación a las homogeneizaciones nos planteamos:

- **Homogeneización temporal:** no es necesaria, ya que todas las sociedades tienen como fecha de cierre el 31.12.X3.
- **Homogeneización por operaciones internas:** no es necesaria, ya que todas las operaciones intragrupo están sincronizadas en los balances individuales.
- **Homogeneización valorativa:** es necesario realizar un ajuste en la valoración de las existencias de L.

Las existencias de L tienen en sus cuentas individuales un valor de 14.850 u.m. Con la homogeneización al criterio FIFO –establecido por la dominante– su valor a efectos consolidados será de 15.000 u.m.

Esto supone un ajuste positivo de 150 u.m. y el correspondiente efecto fiscal. Todo con impacto en el resultado del ejercicio X3 (**ajuste 2**):

Balance		D	H
	Existencias (L)	150	
	PyG (L)		150

PyG		D	H
	PyG (L)	150	
	Variación de existencias		150

Y el efecto impositivo derivado de la homogeneización: 25% de $150 = 37,5$ u.m.

Balance		D	H
	PyG (L)	37,5	
	Pasivo por impuesto diferido		37,5

PyG		D	H
	Impuesto sobre sociedades (630)	37,5	
	PyG (L)		37,5

Estos ajustes suponen los siguientes cambios en el balance de la sociedad L:

- Existencias: incremento de 150 u.m. → valor de las existencias: 15.000 u.m.
- PyG: incremento neto de 112,5 u.m. → pasa a 1.337,5 u.m.
- Pasivo por impuesto diferido: incremento de 37,5 u.m.
- El total activo que queda se incrementa en 150 u.m. → valor total del activo: 47.000 u.m.
- El total pasivo y patrimonio neto se incrementa en 150 u.m. → valor total: 47.000 u.m.

Y en la cuenta de PyG de L:

- Variación de existencias: ajuste positivo de 150 u.m.
- Impuesto sociedades: incremento de 37,5 u.m.
- Resultado: incremento neto de 112,5 u.m.

El balance y la cuenta de PyG de la sociedad L homogeneizadas quedan:

- El balance:

Activo	K	L
Inmovilizado material	70.000	17.000
Participación en L, S. A.	11.800	0
Participación en X, S. A.	2.600	
Créditos a largo plazo, empr. grupo	10.000	
Existencias	17.400	15.000
Deudores a corto plazo	3.800	3.000
Otras inversiones financieras	10.000	
Tesorería	400	12.000
TOTAL	126.000	47.000
PN y pasivo		
Capital	50.000	10.000
Reservas	10.000	8.000
Subvenciones de capital		1.500
PyG	7.000	1.337,5
Pasivo impuesto diferido	0	537,5
Deudas a largo plazo, otras empresas	40.000	4.800
Deudas a largo plazo, empr. grupo		10.000
Deudas a corto plazo	16.000	10.225
Pasivo impuesto corriente	3.000	600
TOTAL	126.000	47.000

Notas:

- Los importes que figuran sombreados han sido homogeneizados.
- Las partidas en cursiva afectan explícitamente al proceso de consolidación. Son partidas que desaparecerán.
- Y la cuenta de pérdidas y ganancias:

PyG	K	L
Ventas	343.000	101.400
Compras	-250.000	-105.000

PyG	K	L
Variación existencias	-50.000	-10.000
Dotación amortización	-6.000	-500
Otros ingresos explotación	11.100	20.000
Subvenciones traspasadas a resultado del ejercicio		0
Otros gastos explotación	-39.000	-2.500
Result. por operaciones de inmovilizado	0	-1.000
Resultado explotación	9.100	2.400
Intereses créditos a l/p, empr. grupo	500	0
Otros ingresos financieros	1.100	300
Ingresos por dividendos	500	0
Intereses deudas	-1.200	-300
Intereses deudas a l/p, empr. grupo		-500
Resultado financiero	900	-500
Resultado antes impuestos	10.000	1.900
Impuesto sociedades	-3.000	-562,5
Resultado neto	7.000	1.337,5

Notas:

- Los importes que figuran sombreados han sido homogeneizados.
- Las partidas en cursiva afectan explícitamente al proceso de consolidación. Son partidas que desaparecerán.

Una vez homogeneizados el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias ya podríamos pasar a la fase de agregación. Sin embargo, dado que esta fase solo suma partidas, la dejamos para la hoja de trabajo², donde agregaremos partidas y también introduciremos las eliminaciones y ajustes.

⁽²⁾Véase la hoja de trabajo del balance (1) en la fase 4.

FASE 2. Eliminaciones y ajustes a realizar por operaciones internas para preparar las cuentas consolidadas del ejercicio X3

Recordad que las eliminaciones y ajustes tienen diversas funciones. En el caso global que estamos realizando encontraremos:

- Ajuste por resultados no realizados en ejercicios anteriores
- Ajustes por resultados no realizados procedentes de operaciones del ejercicio
- Eliminación de ingresos y gastos recíprocos

- Eliminación de saldos pendientes entre empresas (deudores y acreedores)
- Eliminación por dividendos distribuidos
- Ajustes por actualización de una PPE

Iremos desarrollando los ajustes de acuerdo con el enunciado. En cada ajuste introduciremos una reflexión u objetivo del mismo.

1) Operaciones intragrupo que afectan a las cuentas consolidadas de X3 y tienen su origen en transacciones efectuada en X3

a) La sociedad K ha vendido al contado a L durante el X3 mercaderías por un precio de venta de 10.000 u.m., precio que incorporaba un beneficio de 1.000 u.m.

La totalidad de estas existencias quedan en stock de L a 31.12.X3.

Solución

En esta operación intragrupo debe diferirse el beneficio de 1.000 u.m. hasta que las existencias salgan a terceros fuera del grupo. Ello supone una reducción del valor de las existencias y del resultado del ejercicio, ya que la operación intragrupo corresponde al ejercicio de elaboración de las cuentas anuales consolidadas (X3).

Al ser objeto de ajuste el resultado, deberemos proceder también a un ajuste en pérdidas y ganancias con contrapartida variación de existencias (**ajuste 3**).

En balance:

Balance		D	H
	PyG (K)	1.000	
Existencias			1.000

En la cuenta de PyG:

PyG		D	H
	Variación de existencias	1.000	
PyG (K)			1.000

Y el efecto impositivo.

Recordad que este ajuste no supone una eliminación definitiva del resultado, sino un diferimiento a efectos consolidados. Por este motivo debe registrarse el correspondiente efecto impositivo que, en este caso, corresponde a activo por impuesto diferido, ya que la sociedad K ha tributado (a efectos individuales) por el citado beneficio. Ello da lugar a que a efectos consolidados se registre un activo por impuesto diferido.

Efecto impositivo: $25\% \times 1.000 = 250$ u.m.

Balance		D	H
	Activo por impuesto diferido	250	
	PyG (K)		250

PyG		D	H
	PyG (K)	250	
	Impuesto sobre sociedades		250

Cancelación del ingreso y gasto por el importe íntegro de las compras y ventas recíprocas. Importe 10.000 u.m.

En pérdidas y ganancias:

PyG		D	H
	Ventas	10.000	
	Compras		10.000

El ajuste de esta operación tiene como objetivo diferir el beneficio obtenido por la operación intragrupo realizada durante el ejercicio y ajustar el valor de las existencias al coste de entrada al grupo. Todo ello con el consecuente efecto fiscal.

Adicionalmente, se anulan las compras y ventas recíprocas realizadas durante el ejercicio.

b) La sociedad L vendió a K el día 1.6.X3 un terreno por 10.000 u.m. El coste para L había sido de 11.000 u.m. Este activo no ha sido vendido a terceros y, por tanto, está contabilizado en K a finales de X3. Operación realizada al contado.

Solución

En esta operación intragrupo debe diferirse la pérdida de 1.000 u.m. que ha contabilizado la sociedad L por la venta del terreno. Estas pérdidas no deberán reconocerse en las cuentas consolidadas hasta que el terreno salga a terceros fuera del grupo o el activo sufra un deterioro.

Ello supone un aumento del valor del inmovilizado y un aumento del resultado del ejercicio, ya que la operación intragrupo corresponde al ejercicio de elaboración de las cuentas anuales consolidadas (X3).

Al ser objeto de ajuste el resultado deberemos proceder a un ajuste en pérdidas y ganancias con contrapartida en pérdidas por venta de inmovilizado (**ajuste 4**).

En el balance:

Balance		D	H
	Inmovilizado material (terrenos)	1.000	
PyG (L)			1.000

En la cuenta de pérdidas y ganancias:

PyG		D	H
	PyG (L)	1.000	
Pérdidas por venta de inmovilizado			1.000

Y el efecto impositivo.

Recordad que este ajuste no supone una eliminación definitiva del resultado (pérdidas), sino un diferimiento a efectos consolidados. Por este motivo debe registrarse el correspondiente efecto impositivo que, en este caso, corresponde a un pasivo por impuesto diferido, ya que la sociedad L ha tributado (a efectos individuales) por la citada pérdida.

A efectos consolidados esta pérdida no corresponde a este ejercicio. Ello da lugar a que a efectos consolidados se registre un mayor gasto por impuesto de sociedades y un pasivo por impuesto diferido.

$$\text{Efecto impositivo: } 25\% \times 1.000 = 250 \text{ u.m.}$$

Balance		D	H
	PyG (L)	250	
	Pasivo por impuesto diferido		250

PyG		D	H
	Impuesto sobre sociedades	250	
	PyG (L)		250

El ajuste de esta operación tiene como objetivo diferir la pérdida obtenida por la sociedad L por la operación intragrupo realizada durante el ejercicio y ajustar el valor del terreno al coste de entrada al grupo. Todo ello con el consecuente efecto fiscal.

Adicionalmente, se anula en la cuenta de pérdidas y ganancias la pérdida por la venta de inmovilizado.

Por último, observad que el ajuste del resultado afecta a la sociedad dependiente L. Ello deberá tenerse en cuenta en el momento del cálculo del resultado de L y la distribución del mismo entre la sociedad dominante y los socios externos.

c) La sociedad K ha contabilizado un ingreso financiero por intereses de 500 u.m. por el crédito que tiene concedido a L.

L ha contabilizado el mismo importe en concepto de gasto por intereses.

Solución

En este caso debe cancelarse el ingreso y gasto contabilizados por las empresas afectadas. Observad que no tiene consecuencias sobre el resultado consolidado, ya que, por una parte, anulamos un ingreso y, por otra, un gasto (**ajuste 5**).

En pérdidas y ganancias:

PyG		D	H
	Intereses de créditos a l/p, emp. grupo (ingreso)	500	
	Intereses deudas a l/p, empr. grupo (gasto)		500

Este ajuste tiene como objetivo anular el ingreso/gasto por intereses contabilizado entre empresas del grupo. En las cuentas consolidadas no pueden figurar el ingreso ni el gasto de una operación intragrupo. No tiene consecuencias en el resultado consolidado.

2) Operaciones intragrupo que afectan a las cuentas consolidadas de X3, pero tienen su origen en transacciones de ejercicios anteriores a X3

d) La sociedad L vendió a K existencias en el año X2 por un importe de 10.000 u.m. La operación incorporaba una pérdida de 500 u.m. La totalidad de estas existencias quedan en stock a 31.12.X3.

Solución

En esta operación intragrupo debe diferirse la pérdida de 500 u.m. que ha contabilizado la sociedad L por la venta de existencias del ejercicio X2.

Se trata de unas pérdidas obtenidas en el año X2, pero que deben diferirse de nuevo, ya que las existencias aún no han salido a terceros en el ejercicio X3. Recordad que este ajuste viene motivado por el hecho de que, para formular las cuentas consolidadas del ejercicio X3, partimos de las cuentas **individuales** de las sociedades del grupo del ejercicio X3 (no partimos de las cuentas consolidadas del año anterior).

Estas pérdidas no deberán reconocerse en las cuentas consolidadas hasta que el terreno salga a terceros fuera del grupo o el activo sufra un deterioro.

Ello supone un aumento del valor del inmovilizado y un aumento de las reservas de L. Actuamos sobre las reservas de L, ya que la operación intragrupo corresponde a ejercicios anteriores.

Al no ser objeto de ajuste el resultado, el ajuste solo afecta a partidas del balance (**ajuste 6**).

En el balance:

Balance		D	H
	Existencias	500	
Reservas L			500

El efecto fiscal: 25% de 500 u.m. = 125 u.m.

Balance		D	H
	Reservas L		125
Pasivo por impuesto diferido			125

El ajuste de esta operación en X3 tiene como objetivo diferir la pérdida obtenida por la sociedad L por la operación intragrupo realizada durante el ejercicio X2 y ajustar el valor de las existencias al coste de entrada al grupo (ya que las existencias aun no han sido enajenadas a terceros). Todo ello con el consecuente efecto fiscal.

La operación no tiene incidencia en el resultado del ejercicio X3.

Finalmente, observad que el ajuste de las reservas afecta a la sociedad dependiente L. Ello deberá tenerse en cuenta en el momento de efectuar la eliminación I-PN del ejercicio X3 y la asignación de las reservas de L entre la partida de RSC y los socios externos.

3) Otras consideraciones

e) El fondo de comercio originado en primera consolidación se amortizará un 10% anual.

Solución

El fondo de comercio de consolidación afectará a la eliminación I-PN.

Para ello deberá darse de alta de nuevo por el valor de 2.200 u.m. (recordad que para elaborar las cuentas consolidadas de X3 partimos de las cuentas anuales individuales de K y de L a 31.12.X3, y que estas no tienen registrado el fondo de comercio de consolidación). El alta del fondo de comercio y su amortización puede observarse en la eliminación I-PN que se realiza en la fase 3 del proceso.

f) La sociedad L ha recibido a finales de X3 una nueva subvención en capital por importe de 2.000 u.m. (1.500 u.m. se han registrado en la cuenta "130. Subvenciones de capital" y 500 u.m. en la cuenta "479. Pasivo por impuesto diferido"). No se ha traspasado ninguna cantidad a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Solución

En este caso observad que se trata de una subvención recibida después de la fecha de adquisición. De acuerdo con las normas de consolidación, lo único que deberemos realizar es la distribución del saldo de la cuenta "130. Subvenciones de capital" a 31.12.X3 (de subvenciones nuevas) entre subvenciones del grupo y socios externos.

Saldo subvención nueva a 31.12.X3: 1.500 u.m.:

- 60% subvención grupo: 900 u.m.
- 40% a socios externos: 600 u.m.

Y en forma de ajuste (**ajuste 7**):

Balance		D	H
	Subvenciones de capital (L)	1.500	
	Subvenciones de capital (grupo)		900
	Socios externos (por subvenciones atribuidas)		600

Este ajuste solo afecta al balance y no tiene ninguna incidencia fiscal.

A efectos consolidados, el saldo de la subvención de capital existente a 31.12.X3 se atribuye a la sociedad dominante (grupo) y los socios externos, de acuerdo con el porcentaje de participación. En la memoria se deberá informar sobre esta distribución.

g) La sociedad L ha distribuido durante el ejercicio X3 unos dividendos a K por importe de 400 u.m., correspondientes al ejercicio X2.

Solución

En este caso, las normas de consolidación establecen que los dividendos distribuidos de las sociedades dependientes deben reconocerse como reservas y ha de anularse el ingreso financiero contabilizado en la cuenta de pérdidas y ganancias (**ajuste 8**).

Balance		D	H
	PyG (K)	400	
	Reservas (K)		400

PyG		D	H
	PyG (K)	400	
	Ingreso por dividendos		400

Esta operación no tiene efecto impositivo, ya que se trata de una diferencia permanente. Observad que no estamos difiriendo ningún importe a ejercicios posteriores. Estamos anulando un beneficio, y esta anulación no tendrá efectos en los ejercicios posteriores.

Este ajuste tiene como objetivo anular el beneficio que la sociedad dominante tiene debido a dividendos distribuidos por la sociedad dependiente (correspondientes a resultados de años anteriores). Estos beneficios no pueden figurar en el balance consolidado, ya que se trata de reservas del grupo.

h) La sociedad K concedió un crédito a L a principios de X3. El importe del crédito asciende a 10.000 u.m. y está contabilizado en el activo de K y en el pasivo a largo plazo de L. Tiene vencimiento a largo plazo.

Solución

Se trata de eliminar los saldos pendientes. Recordad que en el balance consolidado no pueden aparecer los saldos pendientes (proveedores, clientes, deudas, créditos, etc.) entre empresas del grupo (**ajuste 9**).

Balance		D	H
	Deudas a largo plazo, empr. grupo (pasivo)	10.000	
	Créditos a largo plazo, empr. grupo (activo)		10.000

Esta eliminación solo afecta al balance y tampoco tiene ninguna incidencia fiscal. Los intereses de la deuda ya han sido eliminados en apartados anteriores.

Al preparar las cuentas consolidadas debéis preguntaros por los saldos pendientes (de activo y pasivo) entre empresas del grupo. En esta eliminación simplemente hemos eliminado el saldo de la deuda/crédito por un préstamo entre las empresas K y L con un saldo pendiente de 10.000 u.m.

i) La participación en X, S. A., corresponde a una inversión en el 25% del patrimonio neto de la citada sociedad efectuada a inicios de X3. En esa fecha el patrimonio neto de X, S. A., era de 10.000 u.m. (el valor razonable de los activos y pasivos de la citada sociedad coinciden con su valor contable).

En el ejercicio X3 la sociedad asociada X, S. A., presenta en sus cuentas individuales un beneficio de 200 u.m. (La sociedad asociada X no formula cuentas consolidadas.)

Solución

Según el enunciado, la sociedad K posee desde principios de enero de X3 el 25% de una sociedad X (sociedad asociada por tener una influencia significativa). El coste de la inversión ha sido de 2.600 u.m. El patrimonio neto de X ascendía en esa fecha a 10.000 u.m.

A partir de esta información, y teniendo en cuenta que K forma grupo con otra sociedad L, realizaremos la puesta en equivalencia de la sociedad B en el grupo (K+L) a 31.12.X3.

Lo primero que debemos realizar es el análisis de la diferencia que surgió en la fecha de adquisición de la participación.

En nuestro caso, la diferencia entre el valor contable de la participación y la parte proporcional del patrimonio neto queda:

	Importe
Valor contable de la participación en X	2.600
- Parte proporcional de PN de X (25% de 10.000)	-2.500
Diferencia	100

Esta diferencia positiva corresponde a un fondo de comercio. Sin embargo, el fondo de comercio no aparecerá individualizado en el balance, sino que se incluirá en el importe en libros de la partida "participaciones puestas en equivalencia" y se informará de él en la memoria.

A partir de la información obtenida de la primera consolidación procedemos a los ajustes necesarios a 31.12.X3 (**ajuste 10**). En este caso deberemos analizar:

- La sustitución por la valoración inicial.
- Amortización del fondo de comercio implícito.
- El aumento del valor de la participación por el resultado obtenido en X3 por la sociedad asociada.

- No hay otros incrementos en la sociedad X, ya que la adquisición de la participación se ha realizado a inicios del año X3.

Ajuste de sustitución de la valoración inicial (el mismo que se efectuó en el momento inicial):

Balance		D	H
	Participaciones puestas en equivalencia	2.600	
Participaciones en X			2.600

Amortización del fondo de comercio implícito:

10% de 100 = 10 u.m. (corresponde exclusivamente al ejercicio X3)

En el balance:

Balance		D	H
	Pérdidas y ganancias (K)	10	
Participaciones puestas en equivalencia			10

En la cuenta de pérdidas y ganancias:

PyG		D	H
	Dotación a la amortización del fondo de comercio	10	
Pérdidas y ganancias (K)			10

Ajuste de actualización de la PPE por el resultado obtenido por X en el ejercicio X3:

$$200 \times 25\% = 50 \text{ u.m.}$$

En el balance:

Balance		D	H
	Participaciones puestas en equivalencia	50	
Pérdidas y ganancias (K)			50

En la cuenta de pérdidas y ganancias:

PyG		D	H
	Pérdidas y ganancias (K)	50	
Participación en beneficios sociedades PPE			50

El valor de la participación quedará en el balance consolidado por un importe de 2.640 u.m.

Este importe corresponde a la valoración del PN de X más el valor neto a 31/12/X3 del fondo de comercio surgido en primera consolidación.

Valoración final de la PPE.

	Importe
Valor inicial de la participación en PPE	2.600
+ Atribución resultado de X en X3 (25% de 200 u.m.)	+50
– Amortización fondo de comercio	–10
Valoración PPE en sociedad X	2.640

Si comprobamos esta valoración con el porcentaje sobre el PN de la sociedad B:

	Importe
Porcentaje sobre el PN de X a 31.12.X3 25% de 10.200 u.m. (incluye resultado)	2.550
+ Fondo de comercio inicial	+100
– Amortización fondo de comercio	–10
Valoración PPE en sociedad X	2.640

Finalmente, tened en cuenta que no se ha registrado ningún efecto impositivo vinculado a la actualización del valor de la PPE en X. En este sentido hay que tener en cuenta la posibilidad de que la base fiscal del activo (el coste) sea distinta de su valor contable consolidado.

Sin embargo, en este caso no procedemos a contabilizar ningún efecto impositivo, ya que hemos hecho el supuesto de que no existe diferencia entre la base fiscal y el valor contable de la participación como consecuencia de la aplicación del criterio del efecto conjunto establecido en el artículo 72 de las NOFCAC.

El denominado **efecto conjunto** se refiere a que hay que tener en cuenta, por una parte, la existencia de resultados acumulados generados desde la fecha de adquisición y, por otra, las deducciones fiscales asociadas a la inversión (por ejemplo, la deducción por doble imposición en el caso de distribución de dividendos).

Ambas cuestiones actúan en signo contrario, lo que deja nula la posible diferencia entre la base fiscal y el valor contable consolidado de la PPE.

Recordad que las sociedades asociadas se integran en la consolidación mediante el procedimiento de puesta en equivalencia. Este supone actualizar el valor de la inversión sobre la base del patrimonio neto existente en la fecha de cierre de las cuentas anuales y teniendo en cuenta la diferencia surgida en la fecha de la inversión.

FASE 3. Eliminación I-PN a 31.12.X3 y distribución del resultado del ejercicio X3

Una vez realizadas las eliminaciones por operaciones internas el siguiente paso es realizar la eliminación I-PN y la distribución del resultado:

Antes de proceder a realizar tales eliminaciones es conveniente calcular las reservas y el resultado de cada empresa a efectos consolidados, teniendo en cuenta las eliminaciones y ajustes realizados hasta ahora. Ello nos permitirá posteriormente realizar los pasos pendientes.

En la tabla siguiente partiremos de los saldos de las reservas y resultados del balance homogeneizado (calculado en la fase 1) y añadiremos todas las eliminaciones y ajustes propuestos hasta ahora (fase 2) que afecten a estas dos cuentas.

Con ello obtendremos los saldos de estas dos cuentas a 31.12.X3 a efectos de la consolidación.

Tabla de cálculo de reservas y PyG de las sociedades K y L a 31.12.X3

	Reservas K	Reservas L	PyG K	PyG L	Observaciones
Saldos cuentas anuales individuales (homogeneizadas)	10.000	8.000	7.000	1.337,5	Datos homogeneizados (Fase 1)

Queda pendiente la amortización del fondo de comercio. Este se realiza con la eliminación Inversión-Patrimonio neto final.

	Reservas K	Reservas L	PyG K	PyG L	Observaciones
(1) Diferimiento beneficio operación existencias por parte de K			-1.000 +250		Ajuste 3. Fase 2
(2) Diferimiento pérdidas venta de un terreno por parte de L				+1.000 -250	Ajuste 4. Fase 2
(3) Eliminación intereses gasto/ingreso					No modifica ni reservas ni PyG. Fase 2
(4) Diferimiento pérdidas operación existencias por parte de L		+500 -125			Ajuste 6. Fase 2
(5) Valoración fondo de comercio					No afecta a resultado ni a reservas, ya que no se ha deteriorado. Afecta a la I-PN. Fase 2
(6) Subvención nueva recibida por parte de L					Afecta a subvención y socios externos. Fase 2
(7) Distribución de dividendos	+400		-400		Ajuste 8. Fase 2
(8) Cancelación del préstamo/crédito					No afecta a reservas ni PyG. Fase 2
(9) PPE en X Amortización fondo de comercio			+50 -10		Ajuste 10. Fase 2
TOTAL a 31.12.X3 (a efectos consolidados)	10.400	8.375	5.890	2.087,5	

Queda pendiente la amortización del fondo de comercio. Este se realiza con la eliminación Inversión-Patrimonio neto final.

Notas:

El funcionamiento de los signos incluidos en el movimiento de reservas y PyG es el siguiente:

- Para los ajustes de **balance** con afectación a reservas: se trasladan en el cuadro los movimientos de reservas de la siguiente forma:
 - Anotaciones en el **debe**: con signo negativo (disminución de reservas)
 - Anotaciones en el **haber**: con signo positivo (aumento de las reservas)
- Para los ajustes de la cuenta de pérdidas y ganancias con afectación al PyG de K o de L: se trasladan en el cuadro los movimientos de PyG de la siguiente forma:
 - Anotaciones en el **debe**: con signo positivo
 - Anotaciones en el **haber**: con signo negativo

A partir del resultado obtenido en la tabla anterior procedemos a calcular dos aspectos básicos de la fase 3:

- Las reservas en sociedades consolidadas.

- La distribución del resultado del ejercicio de la sociedad dependiente: el resultado se distribuye según el porcentaje de participación al grupo y a los socios externos.

Tabla de cálculo de reservas en sociedades consolidadas (RSC) y distribución del resultado

	Reservas	PyG
Reservas de L a 31.12.X3 a efectos consolidados	8.375	
Reservas de L en 1.ª consolidación	<u>6.000</u>	
DIFERENCIA	<u>2.375</u>	
RSC: incremento reservas L × 60% (2.375 u.m. × 60%)	<u>1.425</u>	
Incremento reservas atribuibles SE (2.375 u.m. × 40%)	950	
PyG de L a 31.12.X3 a efectos consolidados		2.087,5
Asignación al grupo PyG de L (2.087,5 u.m. × 60%)		1.252,5
Asignación a los SE de L (40% de 2.087,5 u.m.)		835

De las tablas anteriores se desprende la siguiente información (a falta de la amortización del fondo de comercio de consolidación):

- Total reservas grupo (Reservas de K + RSC procedentes de L): $10.400 + 1.425 = 11.825 \text{ u.m.}^3$.
- Total PyG atribuible al grupo (PyG de K + PyG de L atribuible al grupo): $5.890 + 1.252,5 = 7.142,5 \text{ u.m.}^4$
- A este importe de 7.142,5 faltaría restar la amortización del fondo de comercio de X3 (220 u.m.) $\rightarrow 7.142,5 - 220 = 6.922,5 \text{ u.m.}$, o sea, el total PyG atribuible al grupo.

⁽³⁾Véase balance de la fase 5.

⁽⁴⁾Véase cuenta de PyG de la fase 5.

Eliminación I-PN a 31.12.X3

Para realizar la eliminación I-PN posterior deberemos:

- Recordar la diferencia de primera consolidación.
- Calcular la variación de reservas de la sociedad dependiente L, teniendo en cuenta la variación de reservas originadas en el proceso de consolidación.

Socios externos: 40% de 18.375 u.m. $(10.000 + 8.375) = 7.350 \text{ u.m.}$ (ajuste 11)

Balance		D	H
	Capital (L)	10.000	
	Reservas (L)	8.375	
	Fondo de comercio consolidado	2.200	
	Participación en (L)		11.800
	Reservas en sociedades consolidadas (RSC)		1.425
	Socios externos		7.350

Y la amortización del fondo de comercio:

$$2.200/10 \text{ años} = 220 \text{ por año}$$

Dos años (X1 y X2) con cargo a reservas de K: $220 \times 2 = 440$

Un año (X3) con cargo a PyG de K: 220

En el balance:

Balance		D	H
	Reservas(K)	440	
	PyG (K)	220	
	Amortización acumulada del fondo de comercio		660

En la cuenta de pérdidas y ganancias:

PyG		D	H
	Dotación a la amortización del fondo de comercio	220	
	PyG (K)		220

Distribución del resultado de la sociedad L del ejercicio X3 (ajuste 12)

En el balance:

Balance		D	H
	PyG (L)	2.087,5	
	PyG grupo		1.252,5
	Socios externos de L		835

En la cuenta de pérdidas y ganancias:

PyG		D	H
	PyG grupo	1.252,5	
	Socios externos de L	835	
	PyG (L)		2.087,5

Nota: Observad que los socios externos de L tienen una asignación a 31.12.X3 de:

	Importe
De la eliminación I-PN (ajuste 11)	7.350
Del resultado del ejercicio (ajuste 12)	835
De las subvenciones recibidas (ajuste 7) (saldo sub. recibidas después fecha adquisición)	600
TOTAL	8.785

Tened en cuenta que esta información se trasladará a la memoria que encontraremos en la fase 5.

FASE 4. Hojas de trabajo

A continuación se entrarán los datos en las hojas de trabajo del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Las **hojas de trabajo** son un instrumento que nos sirve para hacer la agregación y, posteriormente, introducir las eliminaciones y ajustes en formato DEBE y HABER.

Para trasladar las eliminaciones lo haremos de la siguiente forma:

- **Eliminaciones y ajustes que afectan a la hoja de trabajo del balance:** simplemente hay que trasladar los movimientos de DEBE que hemos realizado en las eliminaciones en el DEBE de la hoja de trabajo. En el mismo sentido trabajaremos con las anotaciones en el HABER.
- **Eliminaciones y ajustes que afectan a la hoja de trabajo de la cuenta de pérdidas y ganancias:** los movimientos de DEBE que hemos realizado en las eliminaciones se trasladan a la columna de ajuste con signo **negativo** y los movimientos de HABER se trasladan a la columna de ajuste con signo **positivo**.

Para visualizar el proceso lo haremos por etapas tanto en el balance como en la cuenta de PyG:

- 1) Introducción de datos individualizados y agregación
- 2) Introducción de eliminaciones por operaciones internas
- 3) Introducción de eliminaciones finales: I-PN y resultados

Primero presentaremos las tres hojas de trabajo para el balance y posteriormente las tres hojas para la cuenta de PyG.

1) Hoja de trabajo del balance. Introducción de datos individualizados y agregación a partir de los datos homogeneizados de la fase 1

Entrada de datos sin ajustes:

- Introducimos los datos del balance de K y de L en sus respectivas columnas. **Los datos utilizados son los datos homogeneizados.**
- Para entrar los datos de K y L separamos en dos filas distintas las reservas de K y de L. También utilizamos dos filas distintas para diferenciar el resultado de K y de L creando adicionalmente una fila para el resultado atribuible al grupo. De esta forma podemos visualizar mejor el movimiento del resultado y las reservas de cada sociedad.

Hoja de trabajo del balance. Introducción de datos individualizados y agregación

CUENTAS	Empresa K	Empresa L	AGREGADO K+L	ELIMINACIONES			BALANCE CONSOLIDADO	
				N.º ajuste	D	H	ACTIVO	PN y pasivo
Inmovilizado material	70.000	17.000	85.000					
Participación en L, S. A.	11.800	0	11.800					
Participación en X, S. A. (asociada)	2.600	0	2.600					
Créditos a l/p empresas grupo	10.000	0	10.000					
Existencias	17.400	15.000	32.400					
Deudores a c/p	3.800	3.000	6.800					
Otras inversiones financieras	10.000	0	10.000					
Tesorería	400	12.000	12.400					
Activo impuesto diferido			0					
PPE en X								
Fondo de comercio consolidado								
Capital	50.000	10.000	60.000					
Reservas (K)	10.000		10.000					
Reservas (L)		8.000	8.000					
Subvenciones de capital (L)		1.500	1.500					
PyG (K)	7.000		7.000					
PyG (L)		1.337,5	1.337,5					
PYG filiales atribuible grupo			0					
Pasivo impuesto diferido	0	537,5	537,5					
Deudas a l/p otras empresas	40.000	4.800	44.800					
Deudas a l/p empresas grupo		10.000	10.000					
Deudas a corto plazo	16.000	10.225	26.225					
Pasivo impuesto corriente	3.000	600	3.600					
Reservas en sociedades consolidadas								
Subvenciones en capital atrib. soc. dominante								
Socios externos								
Socios externos (subvención)								
Socios externos (PyG)								
TOTALES					0	0	0	0

Nota:

- Los datos de la AGREGACION K+L corresponden a una simple agregación. No pueden utilizarse para formular el **balance consolidado** hasta que se introduzcan las eliminaciones y ajustes originados en el proceso de consolidación. Por este motivo se dejan sin números las casillas de balance consolidado.
- Ya se han introducido (sin saldo) las filas propias que surgirán en el proceso de consolidación (por ejemplo: fondo comercio, PPE en X, RSC, socios externos, etc.). Pueden verse resaltadas en negrita.

2) Hoja de trabajo del balance. Introducción de eliminaciones por operaciones internas, calculadas en la fase 2

Hoja de trabajo del balance. Introducción de eliminaciones por operaciones internas

Cuentas	Empresa K	Empresa L	AGREGADO K+L	ELIMINACIONES			BALANCE CONSOLIDADO	
				N.º ajuste	D	H	ACTIVO	PN y pasivo
Inmovilizado material	70.000	17.000	87.000	4	1.000		88.000	
Participación en L, S. A.	11.800	0	11.800				11.800	
Participación en X, S. A. (asociada)	2.600	0	2.600	10		2.600	0	
Créditos a l/p empresas grupo	10.000	0	10.000	9		10.000	0	
Existencias	17.400	15.000	32.400	3-6	500	1.000	31.900	
Deudores a c/p	3.800	3.000	6.800				6.800	
Otras inversiones financieras	10.000	0	10.000				10.000	
Tesorería	400	12.000	12.400				12.400	
Activo impuesto diferido			0	3	250		250	
PPE en X				10	2.640		2.640	
Fondo de comercio consolidado								
Capital	50.000	10.000	60.000					60.000
Reservas (K)	10.000		10.000	8		400		10.400
Reservas (L)		8.000	8.000	6	125	500		8.375
Subvenciones de capital (L)		1.500	1.500	7	1.500			0
PyG (K)	7.000		7.000	3-8-10	1.410	300		5.890
PyG (L)		1.337,5	1.337,5	4	250	1.000		2.087,5
PYG filiales atribuible grupo			0					0
Pasivo impuesto diferido	0	537,5	537,5	4-6		375		912,5
Deudas a l/p otras empresas	40.000	4.800	44.800					44.800
Deudas a l/p empresas grupo		10.000	10.000	9	10.000			0
Deudas a corto plazo	16.000	10.225	26.225					26.225
Pasivo impuesto corriente	3.000	600	3.600					3.600
Reservas en sociedades consolidadas								
Subvenciones en capital atrib. soc. dominante				7		900		900
Socios externos								
Socios externos (subvención)				7		600		600
Socios externos (PyG)								
TOTALES					17.675	17.675	163.790	163.790

Una vez introducidas las eliminaciones, excepto la I-PN y la distribución del resultado, observad que:

- En el activo del balance consolidado aún queda la inversión en L.
- En el patrimonio neto del balance consolidado aún quedan las reservas de L y el resultado del ejercicio.
- En el balance consolidado **no** aparecen todavía las reservas en sociedades consolidadas.
- En el balance consolidado aún no se reflejan los socios externos por el resultado y por la parte de incremento de reservas.

3) Hoja de trabajo del balance. Introducción de la eliminación I-PN y la distribución de resultados, calculados en el fase 3

Hoja de trabajo del balance. Introducción de la eliminación I-PN y la distribución de resultados

CUENTAS	Empresa K	Empresa L	AGREGADO K+L	ELIMINACIONES			BALANCE CONSOLIDADO	
				N.º ajuste	D	H	ACTIVO	PN y pasivo
Inmovilizado material	70.000	17.000	87.000	4	1.000		88.000	
Participación en L, S. A.	11.800	0	11.800	I-PN		11.800	0	
Participación en X, S. A. (asociada)	2.600	0	2.600	10		2.600	0	
Créditos a l/p empresas grupo	10.000	0	10.000	9		10.000	0	
Existencias	17.400	15.000	32.400	3-6	500	1.000	31.900	
Deudores a c/p	3.800	3.000	6.800				6.800	
Otras inversiones financieras	10.000	0	10.000				10.000	
Tesorería	400	12.000	12.400				12.400	
Activo impuesto diferido			0	3	250		250	
PPE en X				10	2.640		2.640	
Fondo de comercio consolidado				I-PN	2.200	660	1.540	
Capital	50.000	10.000	60.000	I-PN	10.000			50.000
Reservas (K)	10.000		10.000	8 I-PN	440	400		9.960
Reservas (L)		8.000	8.000	6 I-PN	125 8.375	500		0
Subvenciones de capital (L)		1.500	1.500	7	1.500			0
PyG (K)	7.000		7.000	3-8-10 I-PN	1.410 220	300		5.670
PyG (L)		1.337,5	1.337,5	4 Dist.	250 2.087,5	1.000		0
PYG filiales atribuible grupo			0	Dist.		1.252,5		1.252,5
Pasivo impuesto diferido	0	537,5	537,5	4-6		375		912,5
Deudas a l/p otras empresas	40.000	4.800	44.800					44.800
Deudas a l/p empresas grupo		10.000	10.000	9	10.000			0
Deudas a corto plazo	16.000	10.225	26.225					26.225
Pasivo impuesto corriente	3.000	600	3.600					3.600
Reservas en sociedades consolidadas				I-PN		1.425		1.425
Subvenciones en capital atrib. soc. dominante				7		900		900
Socios externos				I-PN		7.350		7.350
Socios externos (subvención)				7		600		600
Socios externos (PyG)				Dist.		835		835
TOTALES					40.997,5	40.997,5	153.530	153.530

Nota referente al balance consolidado:

- Se ha eliminado del activo la inversión en la empresa L.
- Se han eliminado del patrimonio neto de L:
 - Las reservas de L
 - Las subvenciones en capital de L
 - El resultado de L
- Ya aparecen las reservas en sociedades consolidadas.
- Ya se refleja la participación en el resultado de la filial L.
- Aparece el fondo de comercio de consolidación (valor neto después de tres amortizaciones).
- Los socios externos ya tienen incorporadas todas las partidas relativas a su valoración (incluida la atribución del resultado del ejercicio de la filial L).

Por último, las columnas de la derecha relativas a ACTIVO y PN y PASIVO del balance consolidado son las que hay que trasladar al documento final del balance (modelo oficial) que elaboraremos en la fase 4.

4) Hoja de trabajo de la cuenta de pérdidas y ganancias. Introducción de datos individualizados y agregación

Notas Con relación a la entrada de datos:

- Introducimos los datos de la cuenta de pérdidas y ganancias de K y de L en sus respectivas columnas. **Los datos utilizados son los datos homogeneizados** obtenidos en la fase 1.
- Para entrar los datos de K y L separamos en dos filas distintas el resultado de K y de L. De esta forma podemos visualizar mejor el resultado de cada sociedad.
- Los gastos se colocan con signo negativo y los ingresos con signo positivo.
- Los datos de la columna de la derecha correspondiente a "PyG consolidada" no se han incorporado ya que aún no se ha producido la entrada de eliminaciones por operaciones internas. Mientras no se introduzcan las eliminaciones por operaciones internas que afectan al resultado de cada sociedad no se procederá a realizar la agregación.

Hoja de trabajo de la cuenta de pérdidas y ganancias. Entrada de datos individuales

PyG	SOCIEDAD K				SOCIEDAD L				CONSOLIDACIÓN				
	K	N.º ajuste	Ajustes de K (PyG)	K (con ajustes)	L	N.º ajuste	Ajustes de L (PyG)	L (con ajustes)	AGREGADO GLOBAL (K+L)	N.º ajuste	Ajustes Ingresos/gastos	Otros ajustes	PyG consolidada
Ventas	343.000				101.400				0				0
Compras	-250.000				-105.000				0				0
Variación existencias	-50.000				-10.000				0				0
Dotación amortización	-6.000				-500				0				0
Otros ingresos explotación	11.100				20.000				0				0
Subven. traspasadas a resul. ejercicio									0				0
Otros gastos explotación	-39.000				-2.500				0				0
Resultado oper. inmovilizado	0				-1.000				0				0
Resultado explotación	9.100				2.400				0				0
Intereses créditos a l/p, emp. grupo	500				0				0				0
Otros ing. finan. de valores negoc.	1.100				300				0				0
Ingresos por dividendos	500								0				0
Intereses de deudas l/p, emp. grupo					-500				0				0
Otros intereses de deudas	-1.200				-300				0				0
Resultado financiero	900				-500				0				0
Participación resultados PPE									0				0
Resultado antes impuestos	10.000				1.900				0				0
Impuesto sociedades	-3.000				-562,5				0				0
Resultado neto K	7.000								0				0
Resultado neto L					1.337,5				0				0
Resul. atribuible soc. dominante													0
Resul. atribuido socios externos													0

5) Hoja de trabajo de la cuenta de pérdidas y ganancias. Entrada de eliminaciones por operaciones internas

Hoja de trabajo de la cuenta de pérdidas y ganancias. Entrada de eliminaciones por operaciones internas antes de la distribución del resultado. También se entrará la amortización del fondo de comercio (mostrada en la eliminación Inversión-PN)

PyG	SOCIEDAD K				SOCIEDAD L				CONSOLIDACIÓN				
	K	N.º ajuste	Ajustes de K (PyG)	K (con ajustes)	L	N.º ajuste	Ajustes de L (PyG)	L (con ajustes)	AGREGADO GLOBAL (K+L)	N.º ajuste	Ajustes Ingresos/gastos	Otros ajustes	PyG consolidada
Ventas	343.000			343.000	101.400			101.400	444.400	3	-10.000		434.400
Compras	-250.000			-250.000	-105.000			-105.000	-355.000	3	10.000		-345.000
Variación existencias	-50.000	3	-1.000	-51.000	-10.000			-10.000	-61.000				-61.000
Dotación amortización	-6.000	I-PN 10	-220 -10	-6.230	-500			-500	-6.730				-6.730
Otros ingresos explotación	11.100			11.100	20.000			20.000	31.100				31.100
Subven. traspasadas a resul. ejercicio				0				0	0				0
Otros gastos explotación	-39.000			-39.000	-2.500			-2.500	-41.500				-41.500
Resultado oper. inmovilizado	0			0	-1.000	4	1.000	0	0				0
Resultado explotación	9.100		-1.230	7.870	2.400		1.000	3.400	11.270				11.270
Intereses créditos a l/p, emp. grupo	500			500	0			0	500	5	-500		0
Otros ing. finan. de valores negoc.	1.100			1.100	300			300	1.400				1.400
Ingresos por dividendos	500	8		100				0	100				100
Intereses de deudas l/p, emp. grupo			-400	0	-500			-500	-500	5	500		0
Otros intereses de deudas	-1.200			-1.200	-300			-300	-1.500				-1.500
Resultado financiero	900		-400	500	-500		0	-500	0				0
Participación resultados PPE		10	50	50					50				50
Resultado antes impuestos	10.000		-1.580	8.420	1.900		1.000	2.900	11.320				11.320
Impuesto sociedades	-3.000	3	250	-2.750	-562,5	4	-250	-812,5	-3.562				-3.562,5
Resultado neto K	7.000		-1.330	5.670				0	5.670				5.670
Resultado neto L				0	1.337,5		750	2.087,5	2.087,5				2.087,5
Resul. atribuible soc. dominante													0
Resul. atribuido socios externos													0

Notas con relación a la entrada de ajustes:

- Introducimos en las columnas de ajustes respectivas de K y de L las rectificaciones de resultados por operaciones internas. Es decir, los ingresos y gastos que han originado una modificación del resultado de alguna de las sociedades. Una vez introducidas las eliminaciones de resultados ya podemos realizar la agregación (K+L).
- Las operaciones que no han modificado el resultado del grupo (por ejemplo, compras/ventas) se colocan en una columna adicional a la derecha del cuadro. El motivo de colocarlas en una columna diferenciada es que estas eliminaciones no modifican el resultado del ejercicio del grupo consolidado y, por tanto, no pueden afectar al resultado de K ni al de L.
- Funcionamiento de los ajustes:
 - Las anotaciones que hemos efectuado en el DEBE se colocan en signo negativo (reducen el resultado).
 - Las anotaciones que hemos efectuado en el HABER se colocan en signo positivo (aumentan el resultado).

6) Hoja de trabajo de la cuenta de pérdidas y ganancias. Distribución de resultados

Simplemente añadimos a la hoja anterior la distribución del resultado de la sociedad dependiente L (era de 2.087,5 u.m.⁵) y se distribuye según la última eliminación realizada en el proceso:

⁽⁵⁾Véase ajuste 12.

- A la sociedad dominante: 1.252,5 u.m.
- A los socios externos de L: 835 u.m.

Hoja de trabajo de la cuenta de pérdidas y ganancias con la distribución de resultados de L entre la sociedad dominante y los socios externos

PyG	SOCIEDAD K				SOCIEDAD L				CONSOLIDACIÓN				
	K	N.º ajuste	Ajustes de K (PyG)	K (con ajustes)	L	N.º ajuste	Ajustes de L (PyG)	L (con ajustes)	AGREGADO GLOBAL (K+L)	N.º ajuste	Ajustes Ingresos/gastos	Otros ajustes	PyG consolidada
Ventas	343.000			343.000	101.400			101.400	444.400	3	-10.000		434.400
Compras	-250.000			-250.000	-105.000			-105.000	-355.000	3	10.000		-345.000
Variación existencias	-50.000	3	-1.000	-51.000	-10.000			-10.000	-61.000				-61.000
Dotación amortización	-6.000	I-PN 10	-220 -10	-6.230	-500			-500	-6.730				-6.730
Otros ingresos explotación	11.100			11.100	20.000			20.000	31.100				31.100
Subven. traspasadas a resul. ejercicio				0				0	0				0
Otros gastos explotación	-39.000			-39.000	-2.500			-2.500	-41.500				-41.500
Resultado oper. inmovilizado	0			0	-1.000	4	1.000	0	0				0
Resultado explotación	9.100		-1.230	7.870	2.400		1.000	3.400	11.270				11.270
Intereses créditos a l/p, emp. grupo	500			500	0			0	500	5	-500		0
Otros ing. finan. de valores negoc.	1.100			1.100	300			300	1.400				1.400
Ingresos por dividendos	500	8	-400	100				0	100				100
Intereses de deudas l/p, emp. grupo				0	-500			-500	-500	5	500		0
Otros intereses de deudas	-1.200			-1.200	-300			-300	-1.500				-1.500
Resultado financiero	900		-400	500	-500		0	-500	0				0
Participación resultados PPE		10	50	50				50	50				50
Resultado antes impuestos	10.000		-1.580	8.420	1.900		1.000	2.900	11.320				11.320
Impuesto sociedades	-3.000	3	250	-2.750	-562,5	4	-250	-812,5	-3.562				-3.562,5
Resultado neto K	7.000		-1.330	5.670				0	5.670				5.670
Resultado neto L				0	1.337,5		750	2.087,5	2.087,5	12		-2.087,5	0
Resul. atribuible soc. dominante										12		1.252,5	1.252,5
Resul. atribuido socios externos										12		835	835

Notas:

- Con la distribución del resultado dejamos a cero el resultado de la filial L.
- Los datos de la columna de la derecha correspondiente a "PyG consolidada" se trasladarán al modelo oficial de PyG.
- El resultado atribuible al grupo será la suma del resultado de K más la atribución del resultado de L: $5.670 + 1.252,5 = 6.922,5$ u.m.

FASE 5. Formulación de las cuentas anuales consolidadas

1) A partir de los datos del balance consolidado calculados en la "hoja de trabajo del balance. Introducción de la eliminación I-PN y la distribución de resultados" confeccionamos el **balance consolidado**.

Notas:

- Algunos importes del balance consolidado corresponden a la suma de más de una partida de la hoja de trabajo. El detalle de la información y el desglose de las mismas se puede ver en la memoria consolidada (véase nota indicada en la columna de notas).
- No se incluyen datos comparativos, ya que no se dispone de ellos.

El balance consolidado:

ACTIVO	Notas	X3	X2
a) ACTIVO NO CORRIENTE		92.430	
I) Inmovilizado intangible		1.540	
1) Fondo de comercio de consolidación	6	1.540	
2) Otro inmovilizado intangible	14		
II) Inmovilizado material		88.000	
1) Terrenos y construcciones	12	88.000	
2) Instalaciones técnicas y otro inmovilizado material			
3) Inmovilizado en curso y anticipos			
IV) Inversiones en empresas del grupo y asociadas a largo plazo		2.640	
1) Participaciones puestas en equivalencia	11	2.640	
2) Créditos a sociedades puestas en equivalencia			
3) Otros activos financieros			
V) Inversiones financieras a largo plazo			
VI) Activos por impuesto diferido	19	250	
b) ACTIVO CORRIENTE		61.100	
I) Activos no corrientes mantenidos para la venta			
II) Existencias	17	31.900	
III) Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar		6.800	
1) Clientes por ventas y prestaciones de servicios	16	6.800	
2) Sociedades puestas en equivalencia			
3) Activos por impuesto corriente			
4) Otros deudores			
IV) Inversiones en empresas del grupo y asociadas a corto plazo		10.000	
1) Créditos a sociedades puestas en equivalencia			
2) Otros activos financieros	16	10.000	
V. Inversiones financieras a corto plazo			

ACTIVO	Notas	X3	X2
VI) Periodificaciones a corto plazo			
VII) Efectivo y otros activos líquidos equivalentes		12.400	
TOTAL ACTIVO		153.530	

PATRIMONIO NETO Y PASIVO	Notas	X3	X2
a) PATRIMONIO NETO		77.992,5	
A-1) Fondos propios		68.307,5	
I) Capital		50.000	
1) Capital escriturado	16	50.000	
2) (Capital no exigido)			
II) Prima de emisión			
III) Reservas (se incluye RSC)	16	11.385	
IV) (Acciones y participaciones de la sociedad dominante)			
V) Otras aportaciones de socios			
VI) Resultado del ejercicio atribuido a la sociedad dominante	16	6.922,5	
VII) (Dividendo a cuenta)			
VIII) Otros instrumentos de patrimonio neto			
A-2) Ajustes por cambios de valor		0	
I) Diferencia de conversión			
II) Otros ajustes por cambios de valor			
A-3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos	25	900	
A-4) Socios externos	8	8.785	
b) PASIVO NO CORRIENTE		45.712,5	
I) Provisiones a largo plazo			
II) Deudas a largo plazo		44.800	
1) Obligaciones y otros valores negociables			
2) Deudas con entidades de crédito			
3) Acreedores por arrendamiento financiero			
4) Otros pasivos financieros	16	44.800	
III) Deudas con empresas del grupo y asociadas a largo plazo		0	
1) Deudas con sociedades puestas en equivalencia			
2) Otras deudas			

PATRIMONIO NETO Y PASIVO	Notas	X3	X2
IV) Pasivos por impuesto diferido	19	912,5	
V) Periodificaciones a largo plazo			
c) PASIVO CORRIENTE		29.825	
I) Pasivos vinculados con activos no corrientes mantenidos para la venta			
II) Provisiones a corto plazo			
III) Deudas a corto plazo		26.225	
1) Obligaciones y otros valores negociables			
2) Deudas con entidades de crédito			
3) Acreedores por arrendamiento financiero			
4) Otros pasivos financieros	16	26.225	
IV) Deudas con empresas del grupo y asociadas a largo plazo		0	
1) Deudas con sociedades puestas en equivalencia			
2) Otras deudas			
V) Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar		3.600	
1) Proveedores			
2) Proveedores, sociedades puestas en equivalencia			
3) Pasivos por impuesto corriente	19	3.600	
4) Otros acreedores			
VI) Periodificaciones a corto plazo			
TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO		153.530	

2) A partir de los datos de la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada, calculados en la "hoja de trabajo de la cuenta de pérdidas y ganancias con la distribución de resultados de L entre la sociedad dominante y los socios externos", confeccionamos la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada:

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	Notas	X3	X2
A) OPERACIONES CONTINUADAS			
1) Importe neto de la cifra de negocios		434.400	
a) Ventas		434.400	
b) Prestaciones de servicios			
2) Variación de existencias de prod. terminados y en curso de fabricación			
3) Trabajos realizados por el grupo para su activo			

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	Notas	X3	X2
4) Aprovisionamientos		-406.000	
a) Consumo de mercaderías (compras y variación existencias)		-406.000	
b) Consumo de materias primas y otras materias consumibles			
c) Trabajos realizados por otras empresas			
d) Deterioro de mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos			
5) Otros ingresos de explotación		31.100	
6) Gastos de personal		0	
a) Sueldos, salarios y asimilados			
b) Cargas sociales			
c) Provisiones			
7) Otros gastos de explotación		-41.500	
a) Pérdidas, deterioro y variación de provisiones por operaciones comerciales			
b) Otros gastos de gestión corriente		-41.500	
8) Amortización del inmovilizado	12	-6.730	
9) Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras			
10) Exceso de provisiones			
11) Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado		0	
a) Deterioro y pérdidas			
b) Resultado por enajenaciones y otras			
12) Resultado por la pérdida de control de participaciones consolidadas		0	
a) Resultado por la pérdida de control de una dependiente			
b) Resultado atribuido a la participación retenida			
13) Diferencia negativa en combinaciones de negocios			
A.1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN		11.270	
14) Ingresos financieros		1.500	
a) De participaciones en instrumentos de patrimonio	16	100	
b) De valores negociables y otros instrumentos financieros	16	1.400	
15) Gastos financieros	16	-1.500	
16) Variación de valor razonable en instrumentos financieros		0	
a) Cartera de negociación y otros			
b) Imputación al resultado del ejercicio por activos financieros disponibles para la venta			
17) Diferencias de cambio		0	

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	Notas	X3	X2
a) Imputación al resultado del ejercicio de la diferencia de conversión			
b) Otras diferencias de cambio			
18) Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros		0	
a) Deterioro y pérdidas			
b) Resultado por enajenaciones y otras			
A.2) RESULTADO FINANCIERO		0	
19) Participación en beneficios (pérdidas) de sociedades puestas en equivalencia	11	50	
20) Deterioro y resultado por pérdida de influencia significativa de participaciones puestas en equivalencia o del control conjunto sobre una sociedad multigrupo			
21) Diferencia negativa de consolidación de sociedades puestas en equivalencia			
A.3) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS		11.320	
22) Impuestos sobre beneficios	19	-3.562,5	
A.4) RESULTADO DEL EJERCICIO PROCEDENTE DE OPERACIONES CONTINUADAS		7.757,5	
B) OPERACIONES INTERRUMPIDAS			
23) Resultado ejerc. procedente de operaciones interrumpidas neto de impuestos			
A.5) RESULTADO CONSOLIDADO DEL EJERCICIO		7.757,5	
Resultado atribuido a la sociedad dominante		6.922,5	
Resultado atribuido a socios externos		835	

No se incluyen datos comparativos del ejercicio X2, ya que no se dispone de ellos.

3) Información en la memoria (vinculados a aspectos propios de la consolidación). Incluimos en este caso global la información que debe proporcionarse en la memoria consolidada que tiene su origen en el proceso de consolidación.

1) Sociedades del grupo

Identificación de la sociedad dominante:

- Sociedad dominante: K.
- Se indicará domicilio, actividades, etc.
- Ejercicio económico: X3.
- Fecha de cierre de las cuentas anuales: 31.12.X3.

Identificación de la sociedad dependiente incluida en la consolidación:

- Sociedad dependiente: L.

- Importe de la participación: 11.800 u.m.
- Porcentaje de la participación sobre el nominal del capital social: 60%.
- Se indicará domicilio, actividades, etc.
- Ejercicio económico: X3.
- Fecha de cierre de las cuentas anuales: 31.12.X3.

2) Sociedades asociadas

Identificación de la sociedad asociada incluida en la consolidación mediante el procedimiento de puesta en equivalencia:

- Sociedad asociada: X.
- Importe de la participación: 2.600 u.m.
- Porcentaje de la participación sobre el nominal del capital social: 25%.
 - Se indicará domicilio, actividades, etc.
 - Ejercicio económico: X3.
 - Fecha de cierre de las cuentas anuales: 31.12.X3.

4) Normas de registro y valoración

4.1. Homogeneizaciones

Para formular las cuentas consolidadas del ejercicio X3 ha sido necesario realizar una homogeneización valorativa de la sociedad L.

La homogeneización ha consistido en adecuar el valor de las existencias de L al criterio de la sociedad dominante K. Ello ha motivado un incremento de valor de las existencias de L de 150 u.m. con abono a PyG.

Se ha descontado el correspondiente efecto impositivo (25%), quedando afectado el resultado por un importe neto de 112,5 u.m. Se ha contabilizado el efecto impositivo de 37,5 u.m. en la partida de pasivo por impuesto diferido.

4.3. Transacciones realizadas entre sociedades incluidas en el perímetro de la consolidación e información de cómo se ha modificado el resultado de las sociedades.

	Reservas K	Reservas L	PyG K	PyG L	Observaciones
Saldos cuentas anuales individuales(homogeneizadas)	10.000	8.000	7.000	1.337,5	Datos homogeneizados (ver fase 1)
(1) Diferimiento beneficio operación existencias por parte de K			- 1.000 + 250		Ajuste 3. Fase 2)
(2) Diferimiento pérdidas venta de un terreno por parte de L				+1.000 - 250	Ajuste 4. Fase 2)

	Reservas K	Reservas L	PyG K	PyG L	Observaciones
(3) Eliminación intereses gasto/ingreso					No modifica ni reservas ni PyG. Fase 2)
(4) Diferimiento pérdidas operación existencias por parte de L		+500 -125			Ajuste 6. Fase 2)
(5) Valoración del fondo de comercio					NO afecta al resultado ni a las reservas ya que no se ha deteriorado. Afecta a la I-PN. Fase 2)
(6) Subvención nueva recibida por parte de L					Afecta a subvención y socios externos. Fase 2)
(7) Distribución de dividendos	+ 400		- 400		Ajuste 8. Fase 2)
(8) Cancelación del préstamo/crédito					No afecta a las reservas ni PyG. Fase 2)
(9) PPE en X Amortización del fondo de comercio implícito			+ 50 -10		Ajuste 10. Fase 2)
Total 31.12.X3 (a efectos consolidados)	10.400	8.375	5.890	2.087,5	

Falta minorar las reservas y PyG de K por la amortización del fondo de comercio. Con cargo a reservas (años X1 y X2) y con cargo a PyG (año X3).

Reservas de K deben minorarse por 440 (amortización X1 y X2) = $10.400 - 440 = 9.960$

PyG de K debe minorarse por 220 (amortización X3) = $5.890 - 220 = 5.670$

6) Fondo de comercio

Fondo de comercio consolidado (procedente de la inversión en L): con origen en la primera consolidación (01.01.X1) se originó un fondo de comercio de 2.200 u.m. de la adquisición del 60% del capital de L. El fondo de comercio se ha amortizado a razón del 10% anual durante tres años.

Valor del fondo de comercio a 31-12-X3 = $2.200 - (220 \times 3 \text{ años}) = 1.540$

Fondo de comercio de sociedades asociadas: en el ejercicio X3 se ha originado un fondo de comercio incluido en la valoración de la PPE en X por importe de 100 u.m.

	Importe
Valor contable de la participación en X	2.600
- Parte proporcional de PN de X (25% de 10.000)	-2.500

	Importe
Diferencia	100

El fondo de comercio implícito se amortiza al 10% anual: 1 año 100 x 10% = 10 de amortización.

8) Socios externos

La valoración de la participación de los socios externos en el balance consolidado es de 8.712 u.m. Su origen se muestra en el siguiente cuadro:

	Importe
De la eliminación I-PN (reservas existentes 31.12.X3)	7.350
Del resultado del ejercicio	835
De las subvenciones recibidas (saldo sub. recibidas después fecha adquisición)	600
TOTAL	8.785

La valoración inicial (01.01.X1) ascendía a 6.400 u.m.⁶

⁶Calculado en la fase 3.

11) Participaciones puestas en equivalencia

Durante el ejercicio se ha realizado una inversión en una empresa asociada, ya que se ha adquirido el 25% del capital (empresa X).

Su valoración inicial ascendía a 2.600 u.m.

Su valoración actual a 31.12.X3 asciende a 2.640 u.m.

El incremento de valoración se debe a la atribución del 25% del resultado del ejercicio X3 (200 u.m. × 25% = 50 u.m.).

Y deben descontarse las 10 u.m. de la amortización del fondo de comercio implícito (año X3).

16. Instrumentos financieros

- Reservas

El total reservas del grupo asciende a 11.385 u.m., tal como se desprende del balance consolidado. El origen de las reservas puede observarse en el siguiente cuadro:

	Importe
Reservas de la sociedad K	9.960
RSC de L	1.425
TOTAL	11.385

La RSC corresponde a la atribución del 60% del incremento de las reservas desde que se tiene el control de la sociedad L.

El incremento de reservas ha sido de 2.350 u.m. que multiplicado por el 60% nos da el importe de 1.410 u.m.

- **Subvenciones en capital**

Queda contabilizada una subvención de L por importe de 900 u.m. Esta subvención corresponde a un importe de 1.500 u.m. recibido en el ejercicio X3. El grupo se ha atribuido el 60% ($1.500 \times 60\% = 900$ u.m.).

- **Resultado del ejercicio**

El resultado del ejercicio atribuido al grupo asciende a 6.922,5 u.m. El origen del resultado puede observarse en el siguiente cuadro:

	Importe
PyG de la sociedad K	5.670
PyG atribuible de L	1.252,5
TOTAL	6.922,5

El resultado atribuible de L corresponde al 60% del resultado de la sociedad L a 31.12.X3 a efectos consolidados.

El resultado de L (a efectos consolidados) ha ascendido a 2.087,5 u.m. que multiplicado por el 60% nos da el importe de 1.252,5 u.m.

19. Situación fiscal

Las sociedades del grupo tributan en el impuesto de sociedades a escala individual.

El hecho de tributar a escala individual origina que las operaciones intragrupo con diferimiento del resultado siempre vayan acompañadas de un efecto fiscal.

El efecto fiscal de las operaciones ha sido:

	Importe
Activo por impuesto diferido	
(1) Por la operación de venta de existencias con bfos. de K a L..... –operación del año X3–	250
Total incremento por consolidación	250

	Importe
Pasivo por impuesto diferido	
Por la homogeneización valorativa.....	37,5
(2) Por la operación de venta de un terreno con pérdidas de L a K –operación del año X3–	250
(4) Por la operación de venta de existencias con pérdidas de L a K –procedente del año X2–	125
Total incremento por consolidación	412,5

Por tanto, las partidas de activo y pasivo diferido quedan:

	Importe
Activo por impuesto diferido (saldo inicial según cuentas individuales agregadas)	0
Incremento por operaciones internas.....	250
SALDO FINAL CONSOLIDADO	250

	Importe
Pasivo por impuesto diferido (saldo inicial según cuentas individuales agregadas) –sin homogeneizaciones–	500
Incremento por homogeneización.....	37,5
Incremento por operaciones internas.....	375,0
SALDO FINAL CONSOLIDADO	912,5

Y el impuesto sobre sociedades queda:

	Importe
Saldo inicial agregado (cuenta 630) (saldo inicial según cuentas individuales agregadas sin homogeneizaciones: 3.000 + 525)	3.525
Pasivo diferido por la homogeneización valorativa	+37,5
Activos por impuesto diferido (operación del X3)	-250
Pasivo por impuesto diferido (operación de X3)	+250
Gasto por impuesto CONSOLIDADO cuenta 630	3.562,5

Conciliación del importe neto de ingresos y gastos del ejercicio con la base imponible del impuesto sobre sociedades (incluimos solo las operaciones de pérdida y ganancias):

	Cuenta de PyG		Ingresos y gastos imputados directamente al PN		Reservas		TOTAL
	Aumentos	Disminuciones	Aumentos	Disminuciones	Aumentos	Disminuciones	
Saldo de ingresos y gastos del ejercicio	+7.775,5						7.775,5
Impuesto s/ sociedades	3.562,5	.....	.....	.....	.....	.....	3.562,5
Diferencias permanentes							
• de las sociedades individuales (K – L)	2.350	.....	.....	.....	.....	.....	2.350
• de los ajustes por consolidación +400 de los dividendos -50 del resultado atribuido de la PPE + 10 amor. fondo de comercio implícito PPE + 220 amor. fondo de comercio consolidado	630	50	.....	.....	.....	.....	580
Diferencias temporarias							
• de las sociedades individuales							
– con origen ejercicio	.....	.....	.....	.....	.....	.....
– con origen ejerc. anteriores	.....	.....	.....	.....	.....	.....
• de los ajustes de consolidación							

	Cuenta de PyG		Ingresos y gastos imputados directamente al PN		Reservas		TOTAL
– con origen ejercicio	1.000	1.150		.....	.....	.....	-150
– con origen ejerc. anteriores	.....	.....		.....	.....	.....
Compensación bases imponibles negativas ejercicios anteriores							
Base imponible (result. fiscal)							14.100

Nota: La base imponible (resultado fiscal) es la suma de los resultados individuales de K y L donde deben añadirse las diferencias permanentes individuales de cada una de las sociedades⁷.

⁽⁷⁾Véanse las cuentas individuales

Recordad que en el planteamiento inicial del caso hemos comentado que K tenía una diferencia permanente positiva de 2.000 u.m. y L de 350 u.m.

La base fiscal será de 14.100 u.m. (se obtiene de agregar el resultado antes de impuestos de K + L + diferencias permanentes individuales de K + L).

Diferencias permanentes (de ajustes de consolidación)

- Ingreso por dividendos por 400 u.m. Diferencia permanente positiva. Efecto sobre gasto sobre impuesto de sociedades consolidado: $400 \times 25\% = 100$ u.m. (aumento). Se trata de un ingreso fiscal (en la cuenta de pérdidas y ganancias individual de K) que no es contable a efectos consolidados (se ha eliminado).
- Amortización del fondo de comercio de consolidación por 220 u.m. Diferencia permanente positiva. Efecto sobre gasto sobre impuesto de sociedades: $220 \times 25\% = 55$ u.m. (aumento). Se trata de un gasto contable (en las cuentas consolidadas que afecta a K, que no es fiscal).
- Amortización del fondo de comercio implícito de 10 u.m. (de la PPE). Diferencia permanente positiva de 10 u.m. Efecto sobre gasto sobre impuesto de sociedades: $10 \times 25\% = 2,5$ u.m. (aumento). Se trata de un gasto contable consolidado (en las cuentas consolidadas que afecta a K, que no es fiscal).
- Atribución del resultado de la PPE por importe de 50 u.m. Diferencia permanente negativa. Efecto sobre gasto sobre impuesto: $50 \times 25\% = 12,5$ (disminución del impuesto). Se trata de un ingreso contable consolidado (que afecta al resultado consolidado de K) que no existe a efectos fiscales.

Diferencias temporarias (de ajustes de consolidación –con origen en X3):

- Operación venta de existencias intragrupo con beneficio de 1.000 u.m. (aumento)
- Operación de venta de un terreno intragrupo con pérdidas de 1.000 u.m. (disminución)
- Homogeneización valorativa por 150 u.m. (disminución)

Explicación y conciliación numérica entre el gasto/ingreso por impuesto sobre beneficios y la aplicación de tipos de gravamen al total de ingresos y gastos reconocidos, diferenciando el saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias.

CONCILIACIÓN RESULTADO CONTABLE ANTES IMP. × t E IMPUESTO DEVENGADO	
RESULT. CONTABLE CONSOLIDADO ANTES IMPUESTOS × t (11.320 × 25%)	2.830,0
DIFERENCIAS PERMANENTES INDIVIDUALES	
+ Diferencia permanente positiva de K de 2.000 × 25%	+500,0
– Diferencia permanente positiva de L de 350 × 25%	87,5
DIFERENCIAS PERMANENTES DE LOS AJUSTES DE CONSOLIDACIÓN	
+ Diferencia permanente positiva × t Ingreso por dividendos (400 × 25%) Amortización fondo comercio (220 × 25%) Amortización fondo comercio implícito PPE (10 × 25%)	100,0 55,0 2,5
– Diferencia permanente negativa × t Atribución del resultado de la PPE (50 × 25%)	–12,5
DEDUCCIONES APLICADAS A EFECTOS CONTABLES	
– Importe deducción A aplicada	.....
– Importe deducción B aplicada	.....
IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (GASTO/INGRESO) –Registrado en la cuenta 630–	3.562,5

Resumen

Este módulo ha estado dedicado, por una parte, al estudio de las cuentas anuales consolidadas y, por otra, a la conversión de las cuentas anuales en moneda extranjera para poder integrarlas en el proceso de consolidación. Como complemento se incluye un caso global recopilatorio de los aspectos más relevantes desarrollados en todo el material didáctico.

Las cuentas anuales consolidadas son el resultado final del proceso de consolidación. En ellas se presenta información económica y financiera muy relevante del grupo de sociedades entendido como una unidad. Cabe destacar, por ejemplo, el patrimonio neto del grupo, el volumen de activos del grupo (entre los cuales se encuentra el fondo de comercio de consolidación), los ingresos y gastos del grupo, el resultado del grupo, etc. Igual que en las cuentas anuales individuales, las cuentas anuales consolidadas comprenden cinco documentos:

- 1) El balance consolidado
- 2) La cuenta de pérdidas y ganancias consolidada
- 3) El estado de cambios en el patrimonio neto consolidado
- 4) El estado de flujos de efectivo consolidado
- 5) La memoria consolidada

El balance consolidado comprenderá los activos y pasivos de la sociedad dominante y de las dependientes, sin perjuicio de los ajustes y eliminaciones que procedan, así como el patrimonio neto que incluirá en partida específica separada la parte que corresponda a socios externos al grupo. Además se integrarán en el balance consolidado los activos y pasivos de las sociedades multigrupo a las que se aplique el método de integración proporcional, en el porcentaje que represente la participación del grupo en su capital social y sin perjuicio de los ajustes y eliminaciones que procedan. Finalmente, se integrarán en el balance consolidado mediante el procedimiento de puesta en equivalencia las participaciones en sociedades asociadas y las participaciones de sociedades multigrupo en las que no se aplique el método de integración proporcional.

La cuenta de pérdidas y ganancias consolidada incluirá cada una de las partidas de gastos e ingresos de las sociedades consolidadas por el método de integración global. Adicionalmente, se añadirá el porcentaje correspondiente con relación a los ingresos y los gastos de las sociedades multigrupo incluidas en la consolidación mediante el método de integración proporcional. Cabe recordar

que la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada incluye algunas partidas específicas de la consolidación, como por ejemplo, las de "diferencia negativa en combinaciones de negocios", "resultado por pérdida de control", "participación en beneficios de sociedades puestas en equivalencia", etc. Finalmente, el resultado consolidado del ejercicio debe presentarse de forma separada, diferenciando el resultado atribuible al grupo del atribuido a los socios externos. Este último se calcula basándose en el porcentaje de participación de los socios externos en las entidades dependientes.

El estado de cambios en el patrimonio neto consolidado es muy similar en estructura al que se presenta en las cuentas individuales. Este tiene dos partes diferenciadas ("el total ingresos y gastos reconocidos" y el "estado total de cambios en el patrimonio neto"). En la primera parte se informa del total de ingresos y gastos del grupo, incluidos los ingresos y gastos imputados a patrimonio neto. En ella deberá diferenciarse la parte del total de ingresos atribuidos a la sociedad dominante de la atribuida a los socios externos. La segunda parte del documento informa de todos los cambios habidos en el patrimonio neto con relación a la situación que tenía el grupo al cierre del ejercicio anterior.

El estado de flujos de efectivo consolidado, igual que el estado de flujos de las cuentas individuales, informa sobre el origen y la utilización de los activos monetarios representativos de efectivo y otros activos líquidos equivalentes, clasificando los movimientos por actividades e indicando la variación neta de dicha magnitud en el ejercicio. Estas actividades son flujos de explotación, flujos de inversión y flujos de financiación.

La memoria consolidada es un documento que completa y desarrolla la información incluida en los otros estados financieros. Con relación a la información específica del grupo y del proceso de consolidación cabe destacar:

- La identificación de las sociedades que forman el grupo, en las sociedades multigrupo se presentan el formato de las cuentas anuales y las principales normas de elaboración de los estados financieros que deben presentar los grupos de sociedades.
- El fondo de comercio o diferencia negativa surgidos en las combinaciones de negocios.
- Detalle de la composición del patrimonio neto, en especial del desglose de la partida de reservas.
- Desglose de la partida referida a la valoración de los socios externos que figura en el patrimonio neto consolidado.
- Cambios en el porcentaje de participación.

- Información sobre la valoración de las participaciones puestas en equivalencia.

El proceso de conversión de las cuentas anuales en moneda extranjera es una fase del proceso de consolidación que se debe realizar solo cuando una sociedad española tiene en su activo una inversión en el patrimonio neto de una sociedad dependiente que elabora sus cuentas anuales en una moneda distinta del euro.

Con relación a las cuentas anuales en moneda extranjera debéis recordar que las normas de consolidación introducen los conceptos de moneda funcional y moneda de presentación. Esta última debe ser siempre el euro.

Las normas de consolidación exigen, como paso previo a la valoración en moneda de presentación, que los elementos de las cuentas anuales se valoren en moneda funcional.

Las normas de consolidación establecen que la moneda funcional es la moneda del entorno económico principal en el que opera la empresa, es decir, la moneda en la que la sociedad no soporta riesgo de cambio, en la medida en que es la moneda en la que genera y emplea la mayor parte de su efectivo.

Una vez valorados los elementos de las cuentas anuales en moneda funcional, las normas de consolidación establecen un sistema de conversión al euro basado en el denominado método de tipo de cambio de cierre.

El método del tipo de cambio de cierre consiste, por una parte, en una conversión lineal de los activos y pasivos del balance a un tipo de cambio único que será el tipo de cambio de cierre y, por otra, en una conversión de las partidas del patrimonio neto al tipo de cambio histórico.

La diferencia entre el importe neto de los activos y pasivos y las partidas de patrimonio neto se recogerá en un epígrafe del patrimonio neto, bajo la denominación "diferencia de conversión", una vez deducida la parte de dicha diferencia que corresponda a los socios externos.

Finalmente, el módulo incluye un caso global de consolidación. Este pone de manifiesto las distintas fases del proceso de consolidación para llegar a formular las cuentas anuales consolidadas. Las fases más relevantes a tener en cuenta del proceso de consolidación son:

- 1) La eliminación I-PN en el momento inicial y el cálculo del fondo de comercio o diferencia negativa de consolidación.
- 2) El proceso de consolidación en momentos posteriores. Este incluirá:

- Homogeneizaciones.
- Realización de las eliminaciones por resultados no realizados y otros ajustes.
- Incorporación de sociedades puestas en equivalencia.
 - Recálculo de la eliminación I-PN en momentos posteriores.
 - Distribución de los resultados obtenidos por sociedades dependientes.

3) La elaboración y formulación de las cuentas anuales.