
Terminología básica en consolidación

PID_00259588

Antoni Matas Tarruella

Tiempo mínimo de dedicación recomendado: 1 hora



Antoni Matas Tarruella

El encargo y la creación de este recurso de aprendizaje UOC han sido coordinados por la profesora: Dolors Plana Erta (2019)

Primera edición: febrero 2019
© Antoni Matas Tarruella
Todos los derechos reservados
© de esta edición, FUOC, 2019
Av. Tibidabo, 39-43, 08035 Barcelona
Diseño: Manel Andreu
Realización editorial: Oberta UOC Publishing, SL

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 éste eléctrico, químico, mecánico, óptico, grabación, fotocopia, o cualquier otro, sin la previa autorización escrita de los titulares del copyright.

Índice

Introducción.....	5
1. Partidas específicas del balance consolidado y de la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada.....	7
2. El fondo de comercio de consolidación.....	8
3. Participaciones puestas en equivalencia.....	10
4. Resultado del ejercicio atribuible a la sociedad dominante...	11
5. Patrimonio neto atribuible a la sociedad dominante.....	12
6. Socios externos.....	13
7. Diferencias negativas en combinaciones de negocios.....	14
8. Participación en beneficios (pérdida) de sociedades puestas en equivalencia.....	15
9. Diferencias negativas de consolidación de sociedades puestas en equivalencia.....	16
9.1. Resultados atribuibles a la sociedad dominante	16
9.2. Resultado atribuible a socios externos	17
Resumen.....	18

Introducción

En el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias consolidado surgen un conjunto de partidas propias del proceso de la consolidación y diferenciadas según cual sea el método de consolidación que se ha empleado. En este material se explican las siete partidas más relevantes para comprender un balance y una cuenta de pérdidas y ganancias consolidadas.

1. Partidas específicas del balance consolidado y de la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada

A continuación se muestran de manera separada las partidas que diferencian unas cuentas anuales individuales de unas consolidadas. Nos referiremos únicamente al balance y a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Tabla 1. Especificidades de un balance consolidado

Activo
A) Activo no corriente
I. Inmovilizado intangible
1. Fondo de comercio de consolidación (2)
IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a largo plazo
1. Participaciones puestas en equivalencia (3)
Patrimonio neto y pasivo
A) Patrimonio neto
A-1) Fondos propios
VI. Resultado del ejercicio atribuible a la sociedad dominante (4) Patrimonio neto atribuible a la sociedad dominante (5)
A-4) Socios externos (6)

Tabla 2. Especificidades de la cuenta de pérdidas y ganancias

A) Operaciones continuadas
13. <i>Diferencias negativas en combinación de negocios (7)</i>
A.1) Resultado de explotación
19. Participación en beneficios (pérdida) de sociedades puestas en equivalencia (8)
21. Diferencias negativas de consolidación de sociedades puestas en equivalencia (9)
A.2) Resultado financiero
A.5) Resultado consolidado del ejercicio
Resultado atribuible a la sociedad dominante
Resultado atribuible a socios externos

2. El fondo de comercio de consolidación

Cuando una sociedad adquiere otra y paga más que el valor contable de las acciones adquiridas, se produce una diferencia positiva denominada **fondo de comercio de consolidación**.

Esta cuenta, sin embargo, solo existe en los métodos de integración global y proporcional, no en el método de la puesta en equivalencia.

Ejemplo de fondo de comercio de consolidación

Vemos como se genera mediante un ejemplo sencillo en el que la sociedad A adquiere el 100 % de la sociedad B:

Patrimonio neto de la sociedad adquirida: 1.000 (en el momento de la compra)	
Precio pagado en la compraventa:	1.300
Diferencia	300

Estos 300, que es un precio pagado de más, pueden explicarse por muchas razones: porque nos interesa mucho la empresa, porque le auguramos un gran futuro, porque tiene un nombre y un prestigio que le dan más valor que el que reflejan los estados financieros... Las causas pueden ser diversas.

En el momento de la consolidación, la hoja de trabajo es la siguiente:

Tabla 3. Ejemplo de fondo de comercio de consolidación

Balance consolidado	A	B	Agregado (A + B)	Ajustes		Consolidado AB
				D	H	
Inmovilizado material	3.000	1.000	4.000			4.000
Participación en B	1.300		1.300		1.300	0
Otros activos	2.500	700	3.200			3.200
Fondo de comercio de consolidación			0	300		300
Total activo	6.800	1.700	8.500			7.500
Capital y reservas	3.500	1.000	4.500	1.000		3.500
Otros pasivos	3.300	700	4.000			4.000
Total PN y pasivo	6.800	1.700	8.500	1.300	1.300	7.500

Según la normativa española, este fondo de comercio de consolidación se tendrá que ir amortizando en los ejercicios posteriores. Según la normativa del IASB, este fondo de comercio de consolidación se revisará cada año y se evaluará su valor; además, si procede, se contabilizará su deterioro.

3. Participaciones puestas en equivalencia

Esta cuenta solo aparece en el método de la puesta en equivalencia, en el que no se suman los balances de las dos sociedades, ni se elimina del balance la participación en la asociada, sino que se mantiene, con una previa actualización de su valor. El nombre, pues, nos indica que la actualización y la consolidación se han llevado a cabo.

Ejemplo de participaciones en equivalencia

Vemos cómo se genera mediante un ejemplo sencillo en el que la sociedad A adquiere el 30 % de la sociedad Z:

Patrimonio neto de la sociedad adquirida: 1.000 (en el momento de la compra)
 Precio pagado en la compraventa: 300 (1.000 × 0,3)
 Valor actual del patrimonio neto de la vinculada: 1.200 (1.000 + 200 de beneficios no repartidos)
Valor de la participación puesta en equivalencia: 360 (1.200 × 30 %)

Tabla 4. Ejemplo de participaciones puestas en equivalencia

Balance consolidado	A	Z	Ajustes		Consolidado AZ
			D	H	
Inmovilizado material	3.000	1.000			3.000
Participación en Z	300			300	0
Participaciones puestas en equivalencia			360		360
Otros activos	2.500	700			2.500
Total activo	5.800	1.700			5.860
Capital	3.500	1.000			3.500
Resultado del ejercicio	300	200			300
Participación en beneficios de sociedades puestas en equivalencia*				60	60
Otros pasivos	2.000	500			2.000
Total PN y pasivo	5.800	1.700	360	360	5.860

*Véase la explicación del apartado 8.

4. Resultado del ejercicio atribuible a la sociedad dominante

Esta cuenta solo aparece en el método de integración global e indica qué parte del resultado del ejercicio de todas las sociedades que consolidan corresponde a la sociedad matriz y no a los socios minoritarios. Corresponderá al resultado de la cabecera del grupo más los resultados de las vinculadas en la proporción de control que se tenga.

5. Patrimonio neto atribuible a la sociedad dominante

Este subtotal solo aparece en el método de integración global. No es una cuenta en sí misma, sino un subtotal que encontraremos en el patrimonio neto de cualquier grupo consolidado. En contraposición al punto que trataremos a continuación, nos indica qué parte del patrimonio neto del grupo consolidado —incluido el resultado del ejercicio— corresponde a la sociedad dominante del grupo. Es un dato importante, ya que los socios de la sociedad dominante medirán la rentabilidad de acuerdo con su aportación, que está recogida en este subtotal.

6. Socios externos

Esta partida, como las dos anteriores, solo aparece en el método de integración global. Es el complemento al punto anterior: nos indica qué parte del patrimonio neto del grupo consolidado —incluido el resultado del ejercicio— corresponde a los socios minoritarios, aquellos que no forman parte de la sociedad dominante. Estos socios externos medirán la rentabilidad de acuerdo con su aportación, que está recogida en este epígrafe.

7. Diferencias negativas en combinaciones de negocios

Corresponde al concepto **diferencias negativas de consolidación**: es la otra cara de la moneda del fondo de comercio de consolidación que antes hemos comentado. Es decir, una diferencia negativa se produce cuando se paga por una participación en una sociedad inferior del valor contable de las acciones adquiridas.

Ejemplo de diferencias negativas de negocios

Veámoslo en un ejemplo para el método de integración global en el que la sociedad A adquiere el 100 % de la sociedad B:

Patrimonio neto de la sociedad adquirida:	1.000
Precio pagado en la compraventa:	800
Diferencia:	-200

En el momento de la consolidación, la hoja de trabajo es la siguiente:

Tabla 5. Ejemplo de diferencias negativas en combinaciones de negocios

Balance consolidado	A	B	Agregado (A + B)	Ajustes		Consolidado AB
				D	H	
Inmovilizado material	3.000	1.000	4.000			4.000
Participación en B	800		800		800	0
Otros activos	2.500	700	3.200			3.200
Total activo	6.300	1.700	8.000			7.200
Capital y reservas	3.500	1.000	4.500	1.000		3.500
Otros pasivos	2.800	700	3.500			3.500
Diferencia negativa de consolidación					200	200
Total PN y pasivo	6.300	1.700	8.000			7.200

La diferencia negativa de consolidación es una cuenta de ingresos y forma parte de la cuenta de pérdidas y ganancias. Será una parte, por tanto, del resultado del ejercicio.

8. Participación en beneficios (pérdida) de sociedades puestas en equivalencia

Esta cuenta representa la ganancia o pérdida que se produce al actualizar el valor de una inversión puesta en equivalencia. Como hemos visto en el ejemplo del apartado 3 cuando explicábamos anteriormente las participaciones puestas en equivalencia, el aumento del activo reflejado en la cuenta «participaciones puestas en equivalencia» tiene como contrapartida un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias, concretamente en esta cuenta.

Si el resultado de la actualización del valor de la participación puesta en equivalencia es negativo, entonces la cuenta tendrá un valor negativo, será una pérdida en la cuenta de pérdidas y ganancias que se reflejará también en esta cuenta.

9. Diferencias negativas de consolidación de sociedades puestas en equivalencia

Es una cuenta análoga a la de «diferencias negativas en combinaciones de negocios» que hemos comentado en el apartado 7, pero en este caso aplicable exclusivamente al método de puesta en equivalencia. Como antes, esta cuenta aparece cuando se adquiere una sociedad por un importe inferior a su valor contable.

Ejemplo de diferencias negativas de consolidación de sociedades

Veámoslo en un ejemplo en el que la sociedad A adquiere el 30 % de la sociedad Z:

Patrimonio neto de la sociedad adquirida: 1.000
 Precio pagado en la compraventa: 250
Diferencia: -750 (250-1.000 × 30 %)

Tabla 6. Ejemplo de diferencias negativas de consolidación de sociedades puestas en equivalencia

Balance consolidado	A	Z	Ajustes		Consolidado AZ
			D	H	
Inmovilizado material	3.000	1.000			3.000
Participación en Z	250			250	0
Participaciones puestas en equivalencia			300		300
Otros activos	2.500	700			2.500
Total activo	5.750	1.700			5.800
Capital	3.500	1.000			3.500
Otros pasivos	2.250	500			2.250
Diferencia negativa de consolidación de sociedad puestas en equivalencia				50	50
Total PN y pasivo	5.750	1.700	360	360	5.800

9.1. Resultados atribuibles a la sociedad dominante

Esta partida aparece en la cuenta de pérdidas y ganancias y ha sido comentada anteriormente. Es la parte de resultado del ejercicio del grupo consolidado que corresponde a la sociedad dominante.

9.2. Resultado atribuible a socios externos

Es complementaria de la anterior: es la parte del resultado del ejercicio del grupo consolidado que no corresponde a la sociedad dominante, sino a los socios minoritarios.

Resumen

Veamos resumido en una tabla lo expuesto en este apartado.

Tabla 7. Tabla resumen

Partidas específicas	Método de consolidación		
	Integración global	Integración proporcional	Puesta en equivalencia
Balance			
Activo no corriente			
Fondo de comercio de consolidación	X		
Participaciones puestas en equivalencia			X
Patrimonio neto			
Resultado del ejercicio atribuible a la sociedad dominante	X		
Patrimonio neto atribuible a la sociedad dominante	X		
Socios externos	X		
Cuenta de pérdidas y ganancias			
Diferencias negativas en combinación de negocios	X	X	
Participación en beneficios (pérdidas) de sociedades puestas en equivalencia			X
Diferencias negativas de consolidación de sociedades puestas en equivalencia			X
Resultado atribuible a la sociedad dominante	X		
Resultado atribuible a socios externos	X		