

# El procés de la consolidació

Francesc Gómez Valls  
Soledad Moya Gutierrez

PID\_00188942



# Índex

<b>Introducció</b> .....	5
<b>Objectius</b> .....	7
<b>1. Mètodes de consolidació: presentació i comparativa</b> .....	9
1.1. Mètode d'integració global .....	9
1.2. Mètode d'integració proporcional .....	10
1.3. Procediment de posada en equivalència .....	10
1.4. Comparació entre els mètodes .....	11
1.4.1. Mètode d'integració global .....	12
1.4.2. Mètode d'integració proporcional .....	13
1.4.3. Procediment de posada en equivalència o mètode de la participació .....	14
1.4.4. Conclusions .....	15
<b>2. Etapes del procés de consolidació i correspondència amb cadascun dels mètodes</b> .....	17
<b>3. Homogeneïtzació</b> .....	19
3.1. Homogeneïtzació temporal .....	19
3.1.1. Exemple d'homogeneïtzació temporal .....	20
3.2. Homogeneïtzació valorativa .....	22
3.2.1. Exemple d'homogeneïtzació valorativa .....	23
3.2.2. Més coses sobre l'homogeneïtzació valorativa .....	25
3.3. Homogeneïtzació per operacions internes .....	25
3.3.1. Exemple d'homogeneïtzació per operacions internes ...	26
3.4. Homogeneïtzació per a l'agregació .....	27
<b>4. Casos resolts</b> .....	28
4.1. Cas 1. Homogeneïtzació temporal .....	28
4.2. Cas 2. Homogeneïtzació valorativa .....	31
<b>Resum</b> .....	34



## Introducció

En aquest mòdul ens endinsarem, de manera inicial, en la **tècnica de la consolidació**. En primer lloc, presentarem els tres mètodes que s'utilitzen per a dur a terme la informació consolidada. Aquests mètodes es van introduir de manera molt preliminar en el mòdul "Introducció i conceptes fonamentals", però aquí hi tornem per a comparar, a partir d'informació consolidada, quines són les diferències que tenen entre si i quina és la informació que ens aporta cadascun.

A partir d'aquesta comparativa, iniciem el procés de la consolidació amb les seves quatre fases: homogeneïtzació, agregació, eliminacions i elaboració dels comptes anuals consolidats. L'**homogeneïtzació**, primera fase del procés, és obligatòria per als tres mètodes de consolidació, i consisteix a preparar la informació abans de ser agregada. La normativa preveu tres tipus d'homogeneïtzació: l'homogeneïtzació temporal, la valorativa i per operacions internes.

L'**homogeneïtzació temporal** requereix que els documents que hem d'agregar (balanç, compte de resultats) de les diferents societats incloses en el conjunt consolidable facin referència a la mateixa data o període. Si no és així, es permeten certes excepcions que no ens obliguen a elaborar un tancament especial per a la consolidació. L'**homogeneïtzació valorativa** requereix que els criteris de valoració entre les diferents societats hagin estat els mateixos, i, si no ho són, s'hi hauran de practicar els ajustos pertinents. I finalment, i quant a l'**homogeneïtzació per operacions internes**, es refereix al fet que, en cas que entre les societats del grup s'hagin dut a terme operacions internes (de compravenda d'existències, per exemple o concessió de finançament), totes dues societats s'han de trobar en un mateix moment quant al registre d'aquesta operació, perquè la fase d'eliminacions es pugui dur a terme sense cap problema.

El mòdul presenta diferents exemples i casos pràctics resolts que ens ajudaran a comprendre millor els conceptes que s'hi exposen.

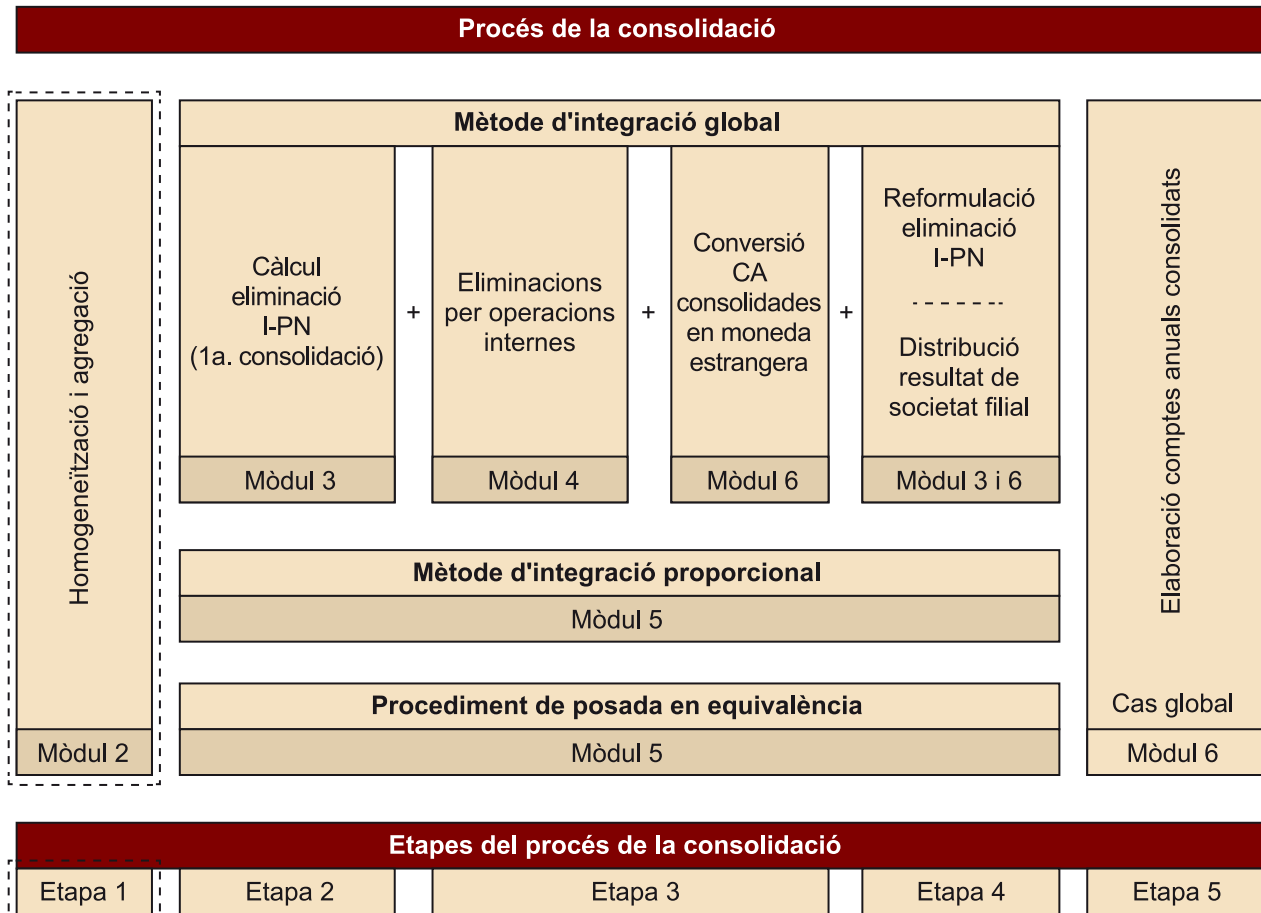


Diagrama del procés de la consolidació. La línia discontinua representa l'etapa que es treballa en aquest mòdul.

## **Objectius**

Els objectius d'aquest mòdul són els següents:

- 1.** Entendre les diferències principals entre els tres mètodes de consolidació.
- 2.** Conèixer quines són les fases del procés de la consolidació.
- 3.** Conèixer quin tipus d'homogeneïtzació hem de dur a terme abans de fer l'agregació de la informació.
- 4.** Aprendre a efectuar ajustos per homogeneïtzació temporal.
- 5.** Aprendre a registrar ajustos per homogeneïtzació valorativa.
- 6.** Aprendre a elaborar ajustos per homogeneïtzació d'operacions internes.





## 1. Mètodes de consolidació: presentació i comparativa

En el mòdul "Introducció i conceptes fonamentals" hem fet una breu presentació de cadascun dels mètodes de consolidació que proposa la normativa, associats cadascun a les diferents figures de societat que podem considerar dins del perímetre de consolidació. En aquest apartat els presentarem una mica més detalladament i, des d'una òptica molt inicial, efectuarem una comparativa entre aquests.

Els mètodes de consolidació són tres: el mètode d'integració global, el mètode d'integració proporcional i el procediment de posada en equivalència o mètode de la participació.

### 1.1. Mètode d'integració global

El **mètode d'integració global** consisteix en la incorporació al balanç de la societat dominant del patrimoni total de les societats dependents i, al compte de pèrdues i guanys de la primera, de tots els ingressos i totes les despeses que concorrin en la determinació del resultat de la segona.

El mètode d'integració global s'aplica a les societats dependents o filials.

Si analitzem aquesta definició, observem que la societat dependent s'incorpora "íntegrament", és a dir, "globalment" a la societat dominant. Això tindrà lloc en el cas de trobar-nos amb una filial, i sabem que una filial és una societat "controlada" per una societat matriu o dominant. Per tant, no serà necessari que la societat dominant tingui el 100% de la societat dependent per a poder consolidar per integració global. Si suposem que a partir de la possessió del 51% de drets de vot d'una societat n'exercim el control, totes les filials sobre les quals tinguem almenys un 51% de les accions es consolidaran per global.

Això implica que, tot i no tenir el 100%, integrem tot l'actiu i el passiu, i això és perquè la societat dominant té el control d'aquesta societat mitjançant la possessió de les seves accions, i per tant el control dels seus actius i passius, i el control dels seus ingressos i les seves despeses.

## 1.2. Mètode d'integració proporcional

Tal com hem definit més amunt, el **mètode d'integració proporcional** consisteix en la incorporació al balanç de la societat dominant del patrimoni total de les societats dependents, i al compte de pèrdues i guanys de la primera, de tots els ingressos i totes les despeses que concorrin en la determinació del resultat de la segona, en la proporció que representin les participacions de les societats del grup en el capital de la societat multigrup.

La gran diferència entre el mètode d'integració global i el mètode d'integració proporcional consisteix en el fet que, en el segon, només agreguem la societat multigrup en la proporció que en tenim. Això té sentit, ja que, en integració global, nosaltres controlem la filial o societat dependent i, per tant, tot i no tenir el 100% dels drets de vot, la integrem globalment (al 100%) en el balanç de la societat dominant, ja que n'exercim el control. En canvi, en el cas de les multigrup, no les controlem, sinó que les gestionem juntament amb algú més i, en conseqüència, no tindria sentit integrar-la globalment, però sí que ho té fer-ho en la proporció que en tenim i, per tant, fins on arriba el nostre poder de gestió.

## 1.3. Procediment de posada en equivalència

El **procediment de posada en equivalència** o **mètode de la participació** s'aplica a les societats associades. És el mètode més atípic, ja que no té una de les fases de consolidació més importants: l'agregació.

Segons el **procediment de posada en equivalència**, la inversió en una societat associada es registra inicialment al cost, i s'incrementa o disminueix posteriorment per a reconèixer el percentatge que correspon a l'inversor en la variació del patrimoni net produït en l'entitat participada, després de la data d'adquisició.

Veiem com en aquest mètode no es preveu que s'integrin els actius i passius o els ingressos i les despeses de la societat associada a la societat dominant. En aquest cas no tenim un "control" de la societat associada en els termes que preveu el mètode d'integració global, sinó que tenim una "influència significativa", determinada per la possessió d'un nombre de drets de vot igual o superior al 20%. Per tant, la societat dominant no controla aquesta societat, i per això no tindria sentit econòmic integrar el patrimoni de la dependent al de la societat dominant.

El que preveu el procediment de posada en equivalència és una **actualització** del valor de la inversió de la societat dominant en l'associada (si recordem la normativa del Pla general de comptabilitat 2008, no es permet fer això en el cas de les inversions en empreses del grup i associades que s'han de valorar a cost en comptes individuals). Per tant, contràriament al que faríem en el balanç individual de la societat dominant, a l'hora de consolidar i, a l'efecte de la informació consolidada, sí que podem actualitzar el valor d'aquesta inversió amb contrapartida en el resultat del grup o consolidat.

Recordeu que en el mòdul "Introducció i conceptes fonamentals" vam dir que per a poder parlar de grup, i, per tant, de consolidació d'estats financers, hi ha d'haver com a mínim una societat dominant i una societat dependent.

#### 1.4. Comparació entre els mètodes

Ara farem una comparació entre els mètodes i per a això utilitzarem un exemple pràctic. Aquest exemple introdueix conceptes que es desenvolupen en el mòdul "Mètode d'integració global I" i, per tant, pot semblar difícil d'entrada, però l'objectiu en aquest mòdul és que puguem comparar els balanços consolidats obtinguts segons cadascun dels mètodes d'una manera encara molt introductòria.

##### Cas pràctic introductori per a comparar els mètodes d'integració global, proporcional i procediment de posada en equivalència

Els estats financers consolidats del grup format per les societats X i Y, i els individuals de la societat Z, són els següent (xifres en u. m.).

Balanços de situació el 31.12.X1					
Actiu	Grup XY	Societat Z	PN i passiu	Grup XY	Societat Z
Immobilitzat material	2.000	1.350	Capital i reserves	12.000	2.000
Participació en Z	588	–	Altres passius	10.585	3.560
Altres actius	23.162	5.450	PiG	3.165	1.240
<b>Total</b>	<b>25.750</b>	<b>6.800</b>	<b>Total</b>	<b>25.750</b>	<b>6.800</b>

La societat X té el 100% del capital de Y, i una participació en Z, adquirida l'1.1.X1 per 588 u. m., cosa que representa el 40% del capital social d'aquesta societat. Al llarg de l'exercici no s'han produït variacions en el patrimoni net de Z, ni aquesta societat ha fet cap transacció amb X i Y.

Ens demanen que preparem els comptes consolidats del conjunt format pel grup XY i la societat Z, aplicant-hi per a la consolidació d'aquesta:

- 1) El mètode d'integració global
- 2) El mètode d'integració proporcional
- 3) El procediment de posada en equivalència

Malgrat que encara no hem vist com es consolida per cap dels mètodes, de manera molt intuïtiva presentarem com quedarien els fulls de treball amb cadascun, de manera que els puguem comparar.

### 1.4.1. Mètode d'integració global

En primer lloc, vegem que passa si per a consolidar hi apliquem el mètode d'integració global. Per a això suposarem que, amb el 40% de les accions, el grup XY controla Z, i per tant la consolida per integració global (aquest supòsit es podria donar en la realitat si la resta de capital de la societat Z estigués molt dispers).

En el moment de fer la consolidació, faríem el full de treball següent:

Balanç consolidat	XY	Z	Agregat (XY + Z)	Ajustos		Consolidat XYZ
				D	H	
Immobilitzat material	2.000	1.350	3.350			3.350
Participació en Z	588		588		588	
Altres actius	23.162	5.450	28.612			28.612
<b>Total actiu</b>	<b>25.750</b>	<b>6.800</b>	<b>32.550</b>			<b>31.962</b>
Capital i reserves	12.000	2.000	14.000	2.000		12.000
Altres passius	10.585	3.560	14.145			14.145
Resultat	3.165	1.240	4.405			4.405
Diferència negativa					212	212
Socis externs					1.200	1.200
<b>Total PN i passiu</b>	<b>25.750</b>	<b>6.800</b>	<b>32.550</b>	<b>2.000</b>	<b>2.000</b>	<b>31.962</b>

Encara que de manera encara molt preliminar, veiem com en la columna "agregat" figuren XY i el 100% de Z (la controlem i, per tant, sumarem el 100% dels actius i passius).

Una vegada hem agregat, el pas següent és eliminar la participació financera de XY en Z i el patrimoni net de Z (és l'anomenada *eliminació inversió - patrimoni net*). A aquestes alçades només ens interessa comprendre que el grup XY havia pagat 588 u. m. pel 100% del patrimoni net de Z i, segons el balanç de la societat Z, el seu patrimoni net val 800 u. m. (40% de 2.000) u. m., amb la qual cosa el grup XY ha "pagat de menys"<sup>1</sup> 212 u. m., que seran un ingrés per al grup.

Els socis externs que figuren en el consolidat reflectiran la part del patrimoni net de Z que correspon al 60% restant, que no és a les mans de XY.

D'aquesta manera obtenim el balanç consolidat, en què podem comprovar que en l'actiu figuren el 100% de l'actiu de XY i de Z (excepte la participació financera), el 100% del passiu de XY i de Z, i el patrimoni net de XY.

### 1.4.2. Mètode d'integració proporcional

Amb les mateixes dades que hem utilitzat per al mètode d'integració global, suposem ara que aquesta societat Z és una societat multigrup, ja que està gestionada conjuntament per XY i per dues societats més alienes al grup. En aquest cas hauríem d'utilitzar el mètode d'integració proporcional per a consolidar.

Si resollem l'exercici utilitzant el mètode d'integració proporcional, tindrem el full de treball següent:

Balanç consolidat	XY	Z	Agregat (XY + 40%Z)	Ajustos		Consolidat XYZ
				D	H	
Immobilitzat material	2.000	1.350	2.540			2.540
Participació en Z	588		588		588	
Altres actius	23.162	5.450	25.342			25.342
<b>Total actiu</b>	<b>25.750</b>	<b>6.800</b>	<b>28.470</b>			<b>27.882</b>
Capital i reserves	12.000	2.000	12.800	800		12.000
Altres passius	10.585	3.560	12.009			12.009
Resultat	3.165	1.240	3.661			3.661
Diferència negativa					212	212
<b>Total PN i passiu</b>	<b>25.750</b>	<b>6.800</b>	<b>28.470</b>	<b>800</b>	<b>800</b>	<b>27.882</b>

També, de manera molt intuïtiva de moment, observem com la columna "Agregat" presenta imports inferiors que els que teníem amb la integració global. Això es deu al fet que ara és el 100% de XY però només el 40% de Z (integració proporcional, només sumem la **proporció** que tenim).

#### Vegeu també

En el mòdul "Mètode d'integració global I" es desenvolupa en profunditat l'eliminació inversió - patrimoni net.

<sup>(1)</sup>A partir del mòdul "Mètode d'integració global I" denominarem aquest import *diferència negativa de consolidació*.

#### Vegeu també

En el mòdul "Mètode d'integració global I" es desenvolupa en profunditat aquest concepte.

En la columna d'ajustos hem eliminat de nou la participació de XY en Z (588 u. m.) i el patrimoni net, però ara només per la proporció (40% de 2.000 = 800 u. m.), i reconeixem de nou l'ingrés per al grup que implica haver pagat 588 u. m. per alguna cosa que, segons el patrimoni net de Z, tenia un valor de 800 u. m.

En aquest cas no hi figuren els socis externs, ja que només hi hem integrat la part de Z corresponent a XY i, per tant, el balanç consolidat no reflectirà el que correspon a la resta de socis.

#### Vegeu també

En el mòdul "Mètode d'integració proporcional" es tracta àmpliament aquest mètode.

### 1.4.3. Procediment de posada en equivalència o mètode de la participació

Amb les mateixes dades que hem utilitzat tant per al mètode d'integració global com per al mètode d'integració proporcional, considerem ara que l'empresa Z és una societat associada i la consolidem mitjançant el procediment de posada en equivalència. Si plantegéssim ara el full de treball tindríem el següent:

Balanç consolidat	XY	Z	Ajustos		Consolidat XYZ
			D	H	
Immobilitzat material	2.000	1.350			2.000
Participació en Z	588			588	
Participacions posades en equivalència			800 + 496		1.296
Altres actius	23.162	5.450			23.162
<b>Total actiu</b>	<b>25.750</b>	<b>6.800</b>			<b>26.458</b>
Capital i reserves	12.000	2.000			12.000
Altres passius	10.585	3.560			10.585
Resultat	3.165	1.240		496	3.661
Diferència negativa				212	212
<b>Total PN i passiu</b>	<b>8.250</b>	<b>6.800</b>	<b>1.296</b>	<b>1.296</b>	<b>26.458</b>

En aquest cas el primer que ens crida l'atenció és que no hi hem agregat la societat Z. Efectivament, el procediment de posada en equivalència no preveu l'agregació de la societat associada al grup. Sinó que l'única cosa que farem, tal com es comenta en la definició, és actualitzar el valor de la participació que el grup té de la societat associada.

Abans de dur a terme la consolidació, la participació del grup en la societat associada val 588 u. m., que és el valor que es va pagar en el seu moment (preu d'adquisició). I ens preguntem: quant val ara? Doncs ara val la part proporcional del patrimoni net de 800 (40% de 2.000) més la part corresponent del resultat de Z ( $1.240 \times 0,4 = 496$ ).

La diferència negativa de consolidació continua essent la mateixa, ja que comprem per "menys del que valia" i de nou no tenim socis externs; en aquest cas, perquè no hi ha hagut agregació.

#### Vegeu també

En el mòdul "Mètode d'integració proporcional" es tracta àmpliament aquest mètode.

#### 1.4.4. Conclusions

Com hem dit en apartats anteriors, molts dels conceptes que es veuen en aquest exemple es desenvolupen detalladament en mòduls posteriors. El lector o lectora, doncs, no s'ha de preocupar si ara encara no ho acaba d'entendre. Tanmateix, aquest exemple sí que és molt il·lustratiu per a poder comparar de manera intuïtiva els balanços consolidats obtinguts mitjançant els tres mètodes.

En l'exemple exposat, i per a cadascun dels mètodes, hem obtingut el balanç consolidat del grup XYZ. Aquest balanç consolidat no està ordenat encara segons el que estableix la normativa de consolidació, ja que aquí estem presentant el full de treball amb el qual hem agregat i ajustat la informació, i per tant encara és un "esborrany".

Si comparem aquests balanços, obtenim el següent:

Balanç consolidat	Consolidat per integració global	Consolidat per integració proporcional	Consolidat per posada en equivalència
Immobilitzat material	3.350	2.540	2.000
Participació en Z			
Participacions posades en equivalència			1.296
Altres actius	28.612	25.342	23.162
<b>Total actiu</b>	<b>31.962</b>	<b>27.882</b>	<b>26.458</b>
Capital i reserves	12.000	12.000	12.000
Altres passius	14.145	12.009	10.585
Resultat	4.405	3.661	3.661
Diferència negativa	212	212	212
Socis externs	1.200		
<b>Total PN i passiu</b>	<b>31.962</b>	<b>27.882</b>	<b>26.458</b>

El primer que hi observem és que el mètode d'integració global és amb el que obtenim un actiu i un passiu consolidats majors, cosa lògica tenint en compte que en aquest mètode la integració es fa al 100%. El segon, en termes de volum d'actiu i passiu, seria la integració proporcional, i l'últim seria el de posada en equivalència, en què no hem fet l'agregació.

És interessant destacar també que en els tres mètodes la diferència negativa de consolidació sempre és la mateixa, ja que, independentment del mètode que utilitzem en la consolidació, el càlcul de la diferència entre el preu pagat per una determinada participació i el valor comptable d'aquesta participació es calcula sempre igual, tal com es veurà en mòduls posteriors.

Finalment, cal destacar que l'únic mètode en què apareixen els socis externs és el mètode d'integració global i que, en canvi, només en el procediment de posada en equivalència es manté la participació en Z en el balanç consolidat, ja que és l'únic en què no l'hem eliminat, sinó que únicament l'hem actualitzat, i per això es presta a anomenar participacions posades en equivalència perquè sapiguem que la consolidació s'ha dut a terme.



## 2. Etapes del procés de consolidació i correspondència amb cadascun dels mètodes

El procés de la consolidació consta de quatre etapes, encara que no es donen en cadascun dels mètodes, com veurem a continuació. Les quatre etapes del procés són:

- 1) Homogeneïtzació
- 2) Agregació
- 3) Eliminacions
- 4) Formulació de comptes anuals consolidats

L'**homogeneïtzació** prepara la informació perquè pugui ser agregada. En el cas de la consolidació, el punt de partida sempre són els comptes anuals individuals de les empreses, és a dir, el que nosaltres agregarem per a obtenir la informació consolidada són els balanços i els comptes de resultats de les empreses incloses en el conjunt consolidable. Per a poder agregar-los, hauran de complir una sèrie de requisits referits a la seva data d'elaboració, criteris de valoració i moment de comptabilització, que veurem amb més de detall en l'apartat següent.

L'**agregació** consisteix en la suma, partida per partida, de cadascuna de les partides que integren els comptes anuals de les empreses.

Les **eliminacions** són la part potser més complicada del procés de la consolidació. Com ja hem comentat en algun moment anterior, les empreses del grup poden haver efectuat operacions entre elles que hagin generat resultats. Aquests resultats, sota l'òptica de la informació consolidada, són resultats interns i, per tant, hauran de ser eliminats. A més, haurem d'eliminar, tal com hem vist en l'exemple de l'apartat anterior, la participació de la societat dominant en la societat dependent i el patrimoni net d'aquesta última (l'anomenada *eliminació inversió patrimoni net*).

Finalment tenim la fase de **formulació de comptes anuals consolidats**, en què la societat matriu, encarregada d'elaborar aquests comptes, els haurà d'elaborar i dipositar segons el que s'estableixi en la normativa de referència.

Vegem una taula resum amb el que hem exposat en aquest apartat:

### Vegeu també

L'agregació no la veurem de manera detallada fins al mòdul "Comptes anuals consolidats", quan desenvolupem el cas global que resumeix tot el que hem vist en l'assignatura.

### Vegeu també

En els mòduls "Mètode d'integració global I", "Mètode d'integració global II" i "Mètode d'integració proporcional i procediment de posada en equivalència" es desenvolupen detalladament les eliminacions.

Fases de la consolidació	Mètode de consolidació		
	Integració global	Integració proporcional	Posada en equivalència
1) Homogeneïtzació	Sí	Sí	Sí
2) Agregació	Sí pel 100%	Sí pel percentatge	No
3) Eliminacions	Sí pel 100%	Sí pel percentatge	Sí (encara que d'una manera particular)
4) Formulació de comptes anuals consolidats	Sí	Sí	Sí

En la taula presentada veiem que l'homogeneïtzació i la formulació de comptes es realitzen per a cadascun dels mètodes. L'agregació només es du a terme en integració global (100% de les societats dependents o filials) i en integració proporcional (percentatge que es té sobre la societat multigrup) i les eliminacions s'efectuen en tots tres mètodes, encara que en el cas del procediment de posada en equivalència són una mica diferents, com es veurà en el seu moment.

### 3. Homogeneïtzació

#### 3.1. Homogeneïtzació temporal

El criteri general que s'ha de tenir en compte quant a l'homogeneïtzació **temporal** és que els comptes anuals consolidats s'establiran en la mateixa data i el mateix període que els comptes anuals de la societat obligada a consolidar.

Aquesta seria, com si diguéssim, la "situació ideal". Per tant, en cas que una societat del grup tanqui el seu exercici en una data diferent de la dels comptes anuals consolidats, la inclusió en aquests comptes es farà mitjançant comptes intermedis referits a la mateixa data i al mateix període a què es refereixin els comptes consolidats.

A partir del criteri general definit en el paràgraf anterior, es preveu alguna excepció com la següent: si una societat del grup tanca el seu exercici en una data que no difereix de més de tres mesos, anteriors o posteriors, de la data de tancament dels comptes consolidats, es podrà incloure en la consolidació pels valors comptables corresponents als comptes anuals esmentats, sempre que la durada de l'exercici de referència coincideixi amb la dels comptes anuals consolidats. És a dir, si, per exemple, una societat dependent tanca el 30 de novembre i el tancament de la matriu, i, per tant, la consolidació, es fa el 31 de desembre, els comptes anuals d'aquesta societat dependent es podrien incloure en la consolidació sense necessitat d'efectuar un tancament específic per a la consolidació.

Ara, en cas que entre la data de tancament de l'exercici de la societat del grup i la dels comptes consolidats es facin operacions o es produeixin successos que siguin significatius, s'han d'ajustar aquestes operacions o successos; en aquest cas, si l'operació s'ha fet amb una societat del grup, s'han de fer els ajustos i les eliminacions que siguin pertinents, i se n'ha d'informar en la memòria.

Finalment, i també quant a l'homogeneïtzació temporal, cal tenir en compte que, quan una societat entri a formar part del grup o en surti, el compte de pèrdues i guanys, l'estat de canvis en el patrimoni net i l'estat de fluxos d'efectiu individuals de la societat indicada que s'han d'incloure en la consolidació han d'estar referits únicament a la part de l'exercici en què aquesta societat hagi format part del grup. És a dir, si, per exemple, la compra s'ha fet el març de l'any X1 i la consolidació s'efectua el 31 de desembre de l'any 1,

per a aquest primer exercici el compte de resultats d'aquesta societat només podrà incloure els moviments que han tingut lloc entre març i desembre, ja que abans aquesta societat no pertanyia al grup.

### 3.1.1. Exemple d'homogeneïtzació temporal

La societat A adquireix, el 30.9.X1, el 75% de les accions de la societat B. Amb data 31.12.X1, en què la societat A tanca i fa la consolidació, el balanç de situació i el compte de pèrdues i guanys de la societat B són els següents:

Balanç 31.12.X1	Import
Actiu no corrent	1.578.220
Actiu corrent	3.581.770
<b>Total actiu</b>	<b>5.159.990</b>
Capital	500.000
Reserves	2.429.483
Resultats	386.628
Provisions	168.829
Creditors llarg termini	100.000
Creditors curt termini	1.575.050
<b>Total patrimoni net i passiu</b>	<b>5.159.990</b>

Compte de resultats de l'exercici X1	Import
Vendes	7.635.103
Altres ingressos	123.945
Aprovisionaments	-3.588.291
Despeses de personal	-1.392.845
Amortitzacions	-263.471
Variació provisions	-52.992
Altres despeses d'explotació	-1.999.912
<b>Resultat d'explotació</b>	<b>461.537</b>
<b>Resultats financers</b>	<b>90.788</b>
<b>BAI</b>	<b>552.325</b>
Impost de societats	165.698
<b>Benefici net</b>	<b>386.628</b>

**Es demana:** homogeneïtzar la informació que ha enviat B perquè pugui ser agregada per la societat dominant A.

En primer lloc, homogeneïtzarem el compte de resultats. Com que el compte de resultats de B es refereix al període X1 (gener-desembre) i la compra s'ha produït el 30 de setembre de X1, per a la consolidació de l'any X1 només podem tenir en compte els ingressos i les despeses de B que s'han produït en el període octubre-desembre; per tant, el compte de resultats de B, **a l'efecte de la consolidació**, només hi ha d'incloure el que hagi esdevingut en aquest període.

Recordeu que la compra de participació a meitat d'exercici és l'únic cas en què podem agregar al compte de resultats de la societat dominant un compte de resultats d'una societat dependent que inclogui un període inferior a l'annual. En la resta dels casos, els comptes de resultats i altres documents que es refereixin a un període han d'incloure 12 mesos.

Per a homogeneïtzar el compte de resultats de B, treballem amb el full de treball següent:

Compte de resultats	Exercici X1	Homogeneïtzació (X1/12) × 3 mesos	Compte de resultats homogeneïtzat (X1 – homogeneïtzació)
Vendes	7.635.103	5.726.327	1.908.776
Altres ingressos	123.945	92.959	30.986
	7.759.048	5.819.286	1.939.762
Aprovisionaments	-3.588.291	-2.691.218	-897.073
Despeses de personal	-1.392.845	-1.044.634	-348.211
Amortitzacions	-263.471	-197.603	-65.868
Variació provisions	-52.992	-39.744	-13.248
Altres despeses d'explotació	-1.999.912	-1.499.934	-499.978
<b>Resultat d'explotació</b>	<b>461.537</b>	<b>346.153</b>	<b>115.384</b>
<b>Resultats financers</b>	<b>90.788</b>	<b>68.091</b>	<b>22.697</b>
BAI	552.325	414.244	138.081
Impost de societats	165.698	124.273	41.424
<b>Benefici net</b>	<b>386.628</b>	<b>289.971</b>	<b>96.657</b>

El que hem fet és desviar al compte de resultats de B de l'exercici X1, i només a l'efecte de la consolidació, els ingressos i les despeses dels primers nou mesos (fent una divisió lineal simplement a partir de les dades anuals). Així, en

L'última columna obtenim el compte de resultats de B d'octubre a desembre de l'exercici X1. Però, llavors, ens trobem que en el compte de resultats homogeneïtzat de B figura un resultat de 96.657 u. m., mentre que en el balanç de B figura un resultat de 385.628 u. m. i, com sabem, això no és possible. Per tant, haurem de fer també un ajust en el balanç de B que solucioni aquest problema. Per a això plantejem de nou un full de treball com el següent:

Balanç	31.12.X1	Ajust per homogeneïtzació	Balanç homogeneïtzat a 31.12.X1
Actiu no corrent	1.578.220		1.578.220
Actiu corrent	3.581.770		3.581.770
<b>Total actiu</b>	<b>5.159.990</b>		<b>5.159.990</b>
Capital	500.000		500.000
Reserves	2.429.483	289.971	2.719.454
Resultats	386.628	-289.971	96.657
PN	3.316.111		3.316.111
Provisions	168.829		168.829
Creditors llarg termini	100.000		100.000
Creditors curt termini	1.575.050		1.575.050
<b>Total PN i passiu</b>	<b>5.159.990</b>		<b>5.159.990</b>

Veiem que hem practicat un ajust en resultat i reserves. El resultat el disminuïm en 289.971, de manera que aconseguim que ara el resultat que figura en el balanç, 96.657 u. m., sigui el mateix que figura en el compte de resultats.

I llavors ens preguntem: que fem amb la diferència? Doncs, la resposta és posar-ho en reserves. Incrementem les reserves en 289.971 u. m. (part que hem ajustat en resultat), ja que considerem que els resultats obtinguts per B abans de passar a ser grup són, a l'efecte del grup i de la consolidació de comptes, resultats d'exercicis anteriors, i com a tals han de figurar en la partida de reserves.

### 3.2. Homogeneïtzació valorativa

De nou, en primer lloc, plantejem el criteri general, que és el següent:

Els elements de l'actiu i del passiu, els ingressos i les despeses, i altres partides dels comptes anuals de les societats del grup, s'han de valorar seguint uns mètodes uniformes, que han d'estar basats en els principis i les normes de valoració que estableixen el Codi de comerç i el Pla general de comptabilitat.

Per tant, si algun element de l'actiu o del passiu o algun ingrés o alguna despesa, o una altra partida dels comptes anuals, ha estat valorat segons criteris no uniformes respecte als aplicats en la consolidació, aquest element s'ha de valorar de nou i únicament a l'efecte de la consolidació, d'acord amb aquests criteris, i s'hi han de fer els ajustos necessaris, tret que el resultat de la nova valoració ofereixi un interès poc rellevant a l'efecte d'aconseguir la imatge fidel del grup.

Per tant, en cas que una de les societats hi hagi aplicat un criteri diferent del que s'estableixi com a més apropiat per al grup, hem de fer el que es denomina **ajustos per homogeneïtzació valorativa**.

### 3.2.1. Exemple d'homogeneïtzació valorativa

En tancar l'exercici, la societat dependent B té al seu magatzem existències de matèries primeres valorades en 110 milions d'u. m., aplicant-hi el criteri FIFO. La societat dominant A valora tots els seus estocs mitjançant el criteri PMP, que, si s'apliqués a les matèries primeres de B, donaria un valor de 103 milions d'u. m.

Si decidim que el criteri de A és el més rellevant per al grup, haurem de fer, a l'efecte de la consolidació, un ajust per homogeneïtzació valorativa en els comptes de B.

És molt important tenir en compte que els ajustos que farem, igual que els ajustos per homogeneïtzació temporal que ja hem vist, són únicament a l'efecte de la consolidació. És a dir, en els comptes individuals de B no fem cap ajust. Els comptes individuals de B no es veuen afectats de cap manera per la consolidació.

El que hem de fer és un ajust que ens permeti disminuir el saldo d'existències de B en 7. Per a dur-ho a terme, separarem, dins de l'ajust, el que afecta el balanç i el que afecta el compte de pèrdues i guanys. És a dir, farem el següent:

1) En el balanç de B hem rebaixat el valor de les existències en 7 i això implica una disminució del resultat de B (el que figura en el seu balanç, dins del seu patrimoni net) de 7. L'ajust corresponent al balanç és el següent:

Balanç		D	H
	PiG (B)	7	
Existències			7

2) Però aquest ajust també afecta el compte de resultats, que veu incrementada la seva variació d'existències en 7 (més despesa per variació o menys ingrés, es pot veure de les dues maneres, a causa que ara les meves existències valen 7 menys que abans) i això implica, també en el compte de resultats, una disminució del resultat en 7. Perquè, al cap i a la fi, el que produeix aquest ajust és una disminució del resultat de B de 7 (en el balanç i en el compte de resultats). L'ajust corresponent al compte de resultats és el següent:

		D	H
PiG	Variació d'existències	7	
	PiG (B)		7

Per descomptat, aquests dos ajustos es podrien haver fet en un únic, en què ajuntéssim partides de balanç i de compte de resultats, però, tenint en compte que, quan consolidem, generalment treballem amb el balanç, d'una banda, i amb el compte de resultats, de l'altra, ens sembla més didàctic separar els ajustos en dos: la part que afecta el balanç i la part que afecta el compte de resultats.

Si es dona el cas que un determinat ajust per homogeneïtzació només afecta el balanç o el compte de resultats, llavors no cal desdoblar-lo. En la part de casos pràctics veurem algun exemple d'aquest tipus.

3) Seguint amb els ajustos per homogeneïtzació valorativa, ens trobem també que, com que hem afectat el resultat, tant en el balanç com en el compte de resultats, es genera també un efecte fiscal.

Els ajustos per l'efecte fiscal també els farem per al balanç i per al compte de resultats. Així, en el cas del balanç, l'ajust que s'hi ha de fer és el següent:

		D	H
Balanç	(474) Actiu per impost diferit	2,1	
	PiG (B)		2,1

L'explicació d'aquest ajust seria la següent: en l'ajust anterior de balanç hem disminuït el resultat de B en 7. Doncs bé, si B hagués tingut un resultat inferior en 7, també hauria tributat menys. Quant? Doncs, en aquests 7 multiplicats pel tipus impositiu de referència que, de moment, considerem del 30%. Per tant, el 30% de 7 són 2,1, que reflectim com un actiu per impost diferit que representa un compte "deutor" amb Hisenda; per tant, teòricament, hem tributat de més.

La normativa de consolidació requereix que reflectim aquest efecte impositiu, i és per això que ho fem així en l'exemple. L'efecte impositiu implica una modificació, en l'exercici objecte d'estudi, de la despesa per impost de societats de



la societat a l'efecte consolidat (meritat pel grup), però no té cap incidència en la base imposable ni en la quota que s'ha de pagar –pagada individualment. Hi ha una excepció en aquest tema quan el grup tributa en règim de consolidació fiscal, però per a això s'han de complir una sèrie de requisits que ja no són objecte d'aquest mòdul.

I ara reflectim aquest mateix ajust en el compte de pèrdues i guanys, com una reducció de l'import en concepte de despesa per impost de societats (impost meritat).

		D	H
PIG	PiG (B)	2,1	
	(630) Impost sobre beneficis		2,1

### 3.2.2. Més coses sobre l'homogeneïtzació valorativa

Si el grup du a terme diverses activitats, de manera que unes estan sotmeses a la norma comptable general (Pla general de comptabilitat) i altres a la norma aplicable a Espanya a determinades entitats del sector financer o qualsevol altra, s'han de respectar les normatives específiques explicant detalladament els criteris que s'hi han emprat, sense perjudici que per als criteris que presentin opcions, se n'hagi de fer l'homogeneïtzació necessària considerant l'objectiu d'imatge fidel, circumstància que motivarà homogeneïtzar les operacions considerant el criteri aplicat en els comptes individuals de la societat la rellevància del qual en el si del grup sigui més gran per a l'operació esmentada.

És a dir, que en aquest cas es poden respectar les diferents normatives sense necessitat d'efectuar ajustos per homogeneïtzació valorativa.

I, finalment, cal tenir en compte que, a l'hora de decidir quin criteri s'imposa per a tot el grup, aquest decidirà quin criteri és més rellevant, sense que hagi de ser obligatòriament el de la societat dominant.

### 3.3. Homogeneïtzació per operacions internes

L'homogeneïtzació per operacions internes estableix que, quan en els comptes anuals de les societats del grup els imports de les partides derivades d'operacions internes no siguin coincidents, o hi hagi alguna partida pendent de registrar, s'hi han de fer els ajustos que siguin escaients per a practicar les eliminacions corresponents.

És a dir, suposem que les societats A i B formen un grup i, per tant, han de presentar comptes consolidats. Si A ven a B existències a la fi d'exercici, amb vista a la consolidació, és important que totes dues societats hagin registrat

l'operació en els seus comptes anuals individuals, de manera que després es puguin dur a terme les eliminacions oportunes per operacions internes. Si una de les societats l'ha registrat i l'altra no, no es podrien fer aquests ajustos.

### 3.3.1. Exemple d'homogeneïtzació per operacions internes

En tancar l'exercici, s'ha comptabilitzat en els comptes de la societat dominant A un servei d'assessoria prestat a la societat B per un valor de 3,5 milions d'u. m. La societat B no ha comptabilitzat aquesta operació, ja que en tancar l'exercici no se n'havia rebut la factura corresponent.

Aquest és un cas d'homogeneïtzació per operacions internes, ja que una societat l'ha comptabilitzat i l'altra no. Haurem de fer, doncs, un ajust, a l'efecte de la consolidació, en els comptes de B.

Els ajustos de nou els separarem en balanç i en compte de resultats, i farem:

1) En el balanç:

Balanç		D	H
	PiG (B)	3,5	
Creditors factures pendents de formalitzar			3,5

2) I en el compte de resultats:

PiG		D	H
	(6xx) Serveis professionals independents	3,5	
PiG (B)			3,5

De manera que registrem l'operació pendent en els comptes de B (insistim, només a l'efecte de la consolidació, no vol dir que estiguem modificant els comptes individuals de B).

3) I de nou haurem de reflectir l'efecte corresponent fiscal, de manera que reflectim l'efecte fiscal en el balanç:

Balanç		D	H
	(474) Actiu per impost diferit	1,05	
PiG (B)			1,05

I el corresponent en el compte de resultats:

PIG		D	H
	PIG (B)	1,05	
(630) Impost sobre beneficis			1,05

### 3.4. Homogeneïtzació per a l'agregació

Com a últim punt de l'homogeneïtzació, cal tenir en compte que la societat responsable de la consolidació (societat matriu o dominant) haurà de fer les reclassificacions necessàries en l'estructura dels comptes anuals de qualsevol de les societats del grup perquè aquesta coincideixi amb la dels comptes anuals consolidats.

## 4. Casos resolts

### 4.1. Cas 1. Homogeneïtzació temporal

Les societats A i B formen un grup de societats. La societat B tanca el 30.11.X1 i la data de consolidació de la dominant és 31.12.X1, que coincideix amb el tancament (la participació es va comprar en anys anteriors). Durant el mes de desembre ha tingut lloc en B una operació significativa, que ha estat la següent: s'ha venut part de l'immobilitzat material de la societat, amb les dades següents:

	Milers d'u. m.
Preu de venda	800.000
– Valor net comptable	–456.190
Benefici	343.810
Efecte fiscal (30%)	103.143
IVA meritat	128.000
Efectiu cobrat	928.000

El balanç de situació de l'empresa B el 30.11.X1 i el compte de resultats corresponent al període de l'1.12.X0 al 30.11.X1 són els següents:

Balanç 30.11.X1	Import
Actiu no corrent	1.578.220
Actiu corrent	3.581.770
<b>Total actiu</b>	<b>5.159.990</b>
Capital	500.000
Reserves	2.429.483
Resultats	386.628
Provisions	168.829
Creditors llarg termini	100.000
Creditors curt termini	1.575.050
<b>Total PN i passiu</b>	<b>5.159.990</b>

Compte de resultats de l'1.12.X0 al 30.11.X1	Import
Vendes	7.635.103
Altres ingressos	123.945
Aprovisionaments	-3.588.291
Despeses de personal	-1.392.845
Amortitzacions	-263.471
Variació provisions	-52.992
Altres despeses d'explotació	-1.999.912
<b>Resultat d'explotació</b>	<b>461.537</b>
<b>Resultats financers</b>	<b>90.788</b>
<b>BAI</b>	<b>552.325</b>
Impost de societats	165.698
<b>Benefici net</b>	<b>386.628</b>

### Solució

Per a incloure aquesta operació significativa a l'efecte d'homogeneïtzació temporal s'haurà de fer l'assentament següent, en els estats financers el 31.11.2008, només a l'efecte de consolidació, en milers d'u. m.:

	D	H	
<b>Balanç</b>	Bancs	928.000	
	Immobilitzat material net		456.190
	H. P. creditora IVA		128.000
	H. P. creditora impost de societats		103.143
	PiG		240.667

	D	H	
<b>PiG</b>	Despesa impost societats	103.143	
	Benefici venda		343.810
		240.667	

Ajustem l'operació interna, separant-la en el balanç i el compte de resultats, i només a l'efecte de la consolidació. D'aquesta manera elaborem el full de treball següent:

Balanç de B	30.11.X1	Ajustos per homogeneïtzació	Balanç de B homogeneïtzat
Actiu no corrent	1.578.220	-456.190	1.122.030
Actiu corrent	3.581.770	928.000	4.509.770
<b>Total actiu</b>	<b>5.159.990</b>		<b>5.631.800</b>
Capital	500.000		500.000
Reserves	2.429.483		2.429.483
Resultats	386.628	240.667	627.295
Provisions	168.829		168.829
Creditors llarg termini	100.000		100.000
Creditors curt termini	1.575.050	231.143	1.806.193
<b>Total PN i passiu</b>	<b>5.159.990</b>		<b>5.631.800</b>
Compte de resultats de B	Exercici X1	Ajustos per homogeneïtzació	Compte de resultats de B homogeneïtzat
Vendes	7.635.103		7.635.103
Altres ingressos	123.945		123.945
Aprovisionaments	-3.588.291		-3.588.291
Despeses de personal	-1.392.845		-1.392.845
Amortitzacions	-263.471		-263.471
Variació provisions	-52.992		-52.992
Altres despeses d'explotació	-1.999.912		-1.999.912
<b>Resultat d'explotació</b>	<b>461.537</b>	<b>343.810</b>	<b>805.347</b>
<b>Resultats financers</b>	<b>90.788</b>		<b>90.788</b>
<b>BAI</b>	<b>552.325</b>		<b>896.135</b>
Impost de societats	165.698	103.143	268.841
<b>Benefici net</b>	<b>386.628</b>	<b>240.667</b>	<b>627.295</b>

Amb aquest ajust hem inclòs en els comptes anuals de B l'operació significativa, i llavors ja podem agregar a A el balanç i el compte de resultats homogeneïtzats de B.

## 4.2. Cas 2. Homogeneïtzació valorativa

Les societats A i B formen part d'un grup consolidable que està preparant la formulació dels comptes anuals consolidats. D'acord amb la informació obtinguda dels seus extractes comptables, s'han identificat les discrepàncies següents en l'aplicació dels criteris comptables.

1) En tancar l'exercici, la societat dependent B té al seu magatzem existències de matèries primeres valorades en 224 milions d'u. m., aplicant-hi el criteri PMP. La societat dominant A valora tots els seus estocs mitjançant el criteri FIFO, que, si s'apliqués a les matèries primeres de B, donaria un valor de 314 milions d'u. m.

2) Com a política comptable, l'empresa A dota en concepte de deterioració de clients un 2% del saldo de clients, ja que el considera incobrable. L'empresa B, que opera amb els mateixos clients, en canvi, només dota un 1%, per la qual cosa la deterioració dotada en l'exercici actual ha pujat a 1,75 milions d'u. m.

**Es demana:** quins seran els ajustos que caldrà fer per homogeneïtzació, dins del procés de consolidació, suposant que el grup decideix optar pel criteri de la societat dominant perquè considera que és el més rellevant per al grup?

### Solució

**Apartat 1:** Haurem de fer un ajust en el balanç que reflecteixi l'increment de les existències de B i, per tant, un increment en el resultat d'aquesta societat dependent.

Balans		D	H
	Existències (314 u. m. – 224 u. m.)	90	
PiG (B)			90

Però aquest ajust també afecta el compte de resultats, de manera que tindrem:

PiG		D	H
	PiG (B)	90	
Variació d'existències			90

Els ajustos per l'efecte fiscal (tipus impositiu del 30%) també els farem per al balanç i per al compte de resultats. Així, en el cas del balanç, l'ajust que s'hi ha de fer és el següent:

Balanz		D	H
	PiG (B)	27	
	Passiu per impost diferit (90 u. m. × 30%)		27

I en el cas del compte de resultats, tindrem:

PiG		D	H
	(630) Impost sobre beneficis	27	
	PiG (B)		27

En l'ajust per l'efecte fiscal, amb aquests comptes anuals homogeneïtzats la societat B hauria tingut "més benefici", i per tant hauria hagut de tributar més, i s'ha de reflectir un passiu per efecte fiscal que mostri aquest "deute" amb hisenda, encara que de nou torna a ser un efecte "fictici", tal com hem vist en l'exemple exposat anteriorment.

**Apartat 2:** Hem de fer un ajust en el balanç i en el compte de resultats per a reflectir l'increment en la deterioració que hauria d'haver fet B si hagués seguit el criteri de A.

Balanz		D	H
	PiG (B)	1,75	
	Deteriorament dels comptes per cobrar		1,75

Però aquest ajust també afecta el compte de resultats, de manera que tindrem:

PiG		D	H
	(6xx) Despesa per deterioració	1,75	
	PiG (B)		1,75

I de nou haurem de reflectir l'efecte fiscal (tipus impositiu del 30%), de manera que tindrem:

Balanz		D	H
	(474) Actiu per impost diferit	0,5	
	PiG (B)		0,5



PIG		D	H
	PIG (B)	0,5	
	(630) Impost sobre beneficis		0,5

## Resum

Aquest mòdul ens introdueix ja en el procés de la consolidació. En el mòdul "Introducció i conceptes fonamentals" s'ha fet una breu introducció dels diferents mètodes de consolidació que preveu la normativa. Ara el que fem és una presentació més detallada dels tres mètodes, amb un cas pràctic que ens permet de comparar-los, de manera molt intuïtiva, perquè hi observem ja algunes de les diferències que s'obtenen quant a la informació consolidada obtinguda, segons el mètode utilitzat.

Un cop presentats i comparats els mètodes, entrem en el procés de consolidació i n'expliquem cadascuna de les etapes: l'homogeneïtzació, l'agregació, les eliminacions i l'elaboració de la informació consolidada. En aquest mòdul es desenvolupa detalladament l'homogeneïtzació, mentre que la resta d'etapes es veuran en mòduls posteriors.

L'homogeneïtzació, etapa comuna per als tres mètodes de consolidació que es preveuen en la normativa, consisteix a preparar la informació perquè pugui ser agregada. No podem oblidar que el nostre punt de partida seran sempre els comptes anuals individuals de les empreses que componen el grup i, per tant, ens hem d'assegurar que es poden agregar. Per a això verificarem que estan homogeneïtzats temporalment, valorativament, pel que fa a operacions internes i a estructura.

Quant a l'homogeneïtzació temporal, idealment tots els documents que s'hi han d'agregar de les diferents societats s'haurien de referir a la mateixa data o al mateix període. Si no coincideixen, s'admet una diferència màxima de tres mesos. Si la diferència és superior, la societat afectada ha d'efectuar un tancament especial per a la consolidació en la data en què aquesta es dugui a terme.

Quant a l'homogeneïtzació valorativa, cal destacar que els criteris de valoració d'actius i passius han de ser els mateixos, excepte quan les societats estiguin sotmeses a regulacions diferents, cas en què s'admeten divergències en aquests criteris.

L'homogeneïtzació per operacions internes es refereix al fet que totes les societats que s'hi integren han d'estar en el mateix moment respecte a les operacions internes que les involucrin. Això vol dir que si les societats han efectuat alguna operació interna entre elles, amb vista a poder efectuar les eliminacions que es veuran amb posterioritat, totes les societats han d'haver comptabilitzat o no aquesta operació, perquè no ens trobem amb el cas que hi és en una societat i no en l'altra, cas que es podria donar en operacions de final d'any.

Finalment i per a poder fer l'agregació, haurem de presentar les partides i ordenar-les de manera similar, amb la finalitat que aquesta agregació es pugui fer sense cap més inconvenient.

