

Comptes anuals consolidats

Conversió dels comptes anuals
consolidats en moneda estrangera

Francesc Gómez Valls
Soledad Moya Gutierrez

PID_00188946

Índex

Introducció	5
Objectius	7
1. Els comptes anuals consolidats	9
1.1. El balanç consolidat	11
1.2. El compte de pèrdues i guanys consolidat	15
1.3. L'estat de canvis en el patrimoni net consolidat	19
1.4. L'estat de fluxos d'efectiu consolidat	23
1.5. La memòria	27
1.5.1. 1. Societats del grup	28
1.5.2. 2. Societats associades i multigrup	28
1.5.3. 3. Bases de presentació dels comptes anuals consolidats	29
1.5.4. 4. Normes de registre i valoració	29
1.5.5. 5. Combinacions de negoci	30
1.5.6. 6. Fons de comerç	31
1.5.7. 7. Diferències negatives	32
1.5.8. 8. Socis externs	33
1.5.9. 9. Canvis en el percentatge de participació en les societats del grup	33
1.5.10. 11. Participacions en societats posades en equivalència	34
1.5.11. 16. Instruments financers	34
1.5.12. 18. Moneda estrangera	35
1.5.13. 19. Situació fiscal	35
1.5.14. 25. Subvencions, donacions i llegats	37
1.5.15. 26. Actius no corrents mantinguts per a la venda i operacions interrompudes	37
2. La conversió de comptes anuals en moneda estrangera	38
2.1. Exemple de consolidació amb conversió en moneda estrangera	42
3. Cas global	49
3.1. Presentació	49
3.2. Solució	54
Resum	91

Introducció

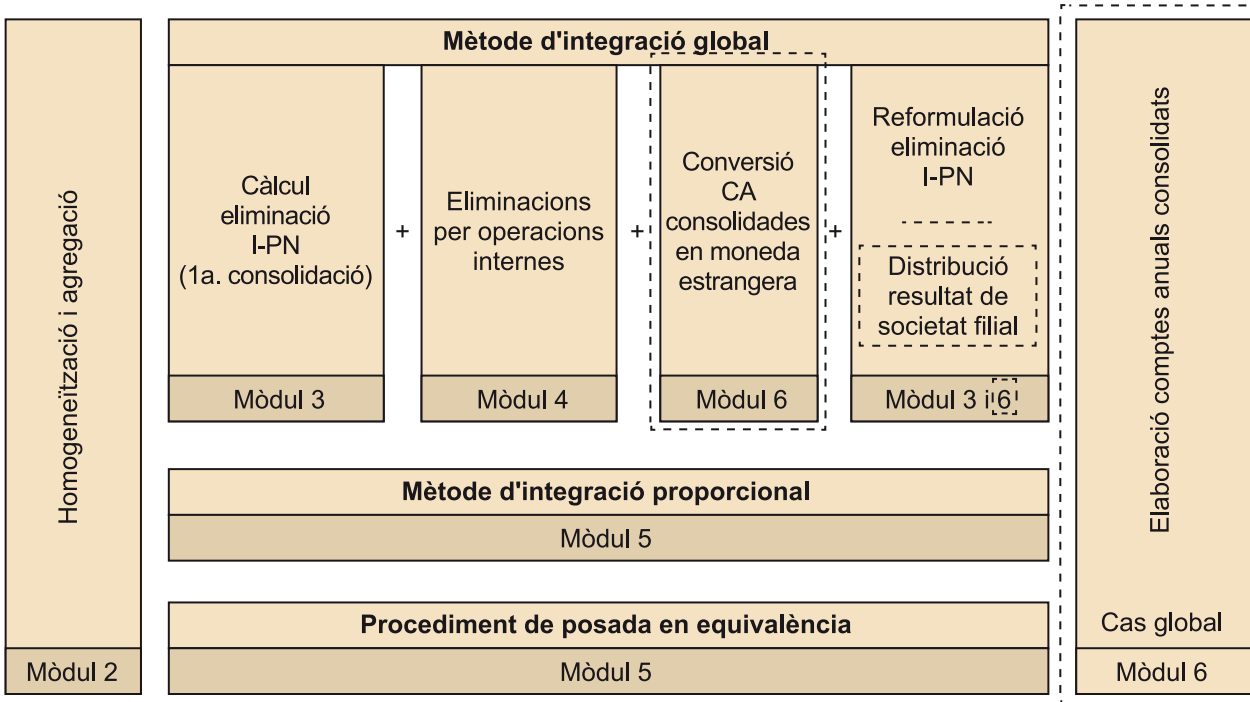
Aquest mòdul està dedicat a l'estudi dels comptes anuals consolidats i a l'estudi de la conversió de comptes anuals en moneda estrangera per a poder integrar-los en el procés de consolidació. Finalment, s'inclou en el mòdul un cas global recopilatori dels aspectes més rellevants desenvolupats al llarg dels mòduls d'aquest material didàctic.

En relació amb els comptes anuals consolidats, es presenten el format i les principals normes d'elaboració dels estats financers que han de presentar els grups de societats. Aquests són el balanç, el compte de pèrdues i guanys, l'estat de canvis en el patrimoni net, l'estat de fluxos d'efectiu i la memòria. En cadascun es fa una descripció general i s'analitzen els aspectes relacionats amb la consolidació. Especial atenció ens mereix la memòria, ja que en diversos punts d'aquesta s'exigeix informació relacionada amb el grup de societats, societats associades, transaccions entre empreses del grup, etc.

La conversió de comptes anuals en moneda estrangera planteja les situacions en què una empresa radicada a Espanya té societats dependents que formulen els seus comptes anuals en una moneda diferent de l'euro. En aquest sentit, la societat dominant amb seu a Espanya ha de convertir els comptes anuals de la seva filial a l'euro basant-se en el denominat *mètode de tipus de canvi de tancament*. Per a una comprensió completa del tema hem plantejat i solucionat un cas específic que us ajudarà a consolidar els coneixements teòrics sobre la conversió de comptes anuals en moneda estrangera.

Finalment, el mòdul inclou un cas global com a resum de les parts més rellevants tractades en aquest material didàctic. El cas global planteja una consolidació inicial i una consolidació posterior utilitzant el mètode d'integració global. S'hi han incorporat transaccions entre empreses del grup i la participació en una empresa associada. Aquest últim aspecte ens obliga a introduir en el cas el mètode de la participació estudiat en el mòdul "Mètode d'integració proporcional". En la solució final del cas s'han elaborat el balanç consolidat, el compte de pèrdues i guanys consolidat i la memòria consolidada. Sobre la memòria només s'han detallat els aspectes propis de la consolidació.

Procés de la consolidació



Etaques del procés de la consolidació



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

Objectius

Els objectius concrets d'aprenentatge del mòdul són:

- 1.** Conèixer l'estructura del balanç consolidat i les normes específiques per a elaborar-lo.
- 2.** Aprendre l'estructura del compte de pèrdues i guanys consolidat, i les particularitats i partides pròpies provinents de la consolidació.
- 3.** Conèixer l'estructura de l'ECPN (estat de canvis en el patrimoni net) consolidat.
- 4.** Conèixer les parts més importants de la memòria consolidada. En particular, les que incorporen informació provinent del procés de la consolidació.
- 5.** Aprendre el procés de conversió de comptes anuals en moneda estrangera basat en el mètode de tipus de canvi de tancament.
- 6.** Aprendre el procés global de la consolidació. Com, a partir dels comptes anuals individuals, podem arribar a formular els comptes anuals consolidats del grup de societats.

1. Els comptes anuals consolidats

Una vegada estudiats els conceptes principals, els mètodes de consolidació i les eliminacions, queda per analitzar els comptes anuals consolidats.

La formulació dels comptes anuals consolidats culmina el procés de consolidació del grup de societats i permet obtenir la informació del grup com una sola entitat. L'estructura i les normes per a la formulació figuren en els articles 71 a 84 de les NOFCAC, establertes en el Reial decret 1159/10.

Igual que en els comptes anuals individuals, els **comptes anuals consolidats** comprenen el balanç consolidat, el compte de pèrdues i guanys consolidat, l'estat de canvis en el patrimoni net consolidat, l'estat de fluxos d'efectiu consolidat i la memòria consolidada. Aquests documents formen una unitat.

En relació amb aquests documents, heu de tenir en compte els aspectes generals següents:

1) Formulació de comptes anuals

- Els comptes anuals consolidats s'estableixen en la mateixa data de tancament i pel mateix període que els comptes anuals de la societat dominant.
- Els comptes anuals consolidats els han de formular els administradors de la societat dominant, en el mateix termini establert per a la formulació dels comptes anuals d'aquesta societat dominant. A aquest efecte, els comptes anuals han d'expressar la data en què s'han formulat i han de ser signats per tots els administradors de la societat dominant, i si hi falta la signatura d'algun d'ells, s'ha de fer indicació expressa de la causa en cadascun dels documents en què falti.
- El balanç, el compte de pèrdues i guanys, l'estat de canvis en el patrimoni net, l'estat de fluxos d'efectiu i la memòria consolidats han d'estar degudament identificats.
- Els comptes anuals s'han d'elaborar expressant-ne els valors en euros; no obstant això, es poden expressar els valors en milers o milions d'euros quan la magnitud de les xifres ho aconselli, i s'ha d'indicar aquesta circumstància en els comptes anuals consolidats.

L'obligació de formular comptes anuals consolidats no eximeix les societats integrants del perímetre de consolidació de formular els seus propis comptes anuals individuals.

La junta general de la societat dominant ha de designar els auditors de comptes que han d'auditar els comptes anuals consolidats. Aquests comptes anuals consolidats i l'informe de gestió consolidat s'han de sotmetre a l'aprovació de la junta general ordinària de la societat dominant, juntament amb els comptes anuals i l'informe de gestió d'aquesta societat.

2) Estructura dels comptes anuals

L'estructura dels comptes anuals consolidats es presenta en les pàgines següents.

3) Normes comunes al balanç, el compte de pèrdues i guanys, l'estat de canvis en el patrimoni net i l'estat de fluxos d'efectiu consolidats

El balanç, el compte de pèrdues i guanys, l'estat de canvis en el patrimoni net i l'estat de fluxos d'efectiu consolidats s'han de formular tenint en compte les regles següents:

- En cada partida ha de figurar, a més de les xifres de l'exercici que es tanca, les corresponents a l'exercici immediatament anterior. No obstant això, per al primer exercici en què es formulin comptes consolidats de manera voluntària o obligatòria, es poden ometre les xifres de l'exercici anterior.

Quan les xifres de l'exercici corrent no siguin comparables amb les del precedent, bé perquè s'ha produït una modificació en l'estructura, bé perquè s'ha fet un canvi de criteri comptable o una esmena d'error, s'ha d'adaptar l'exercici precedent, a l'efecte de la presentació en l'exercici al qual es refereixen els comptes anuals, i se n'ha d'informar detalladament en la memòria.

Si la composició de les empreses incloses en la consolidació ha variat considerablement en el curs d'un exercici, s'ha d'incloure en la memòria la informació necessària perquè la comparació de successius estats financers consolidats mostri els principals canvis que han tingut lloc entre exercicis.

- No han de figurar les partides a les quals no correspongui cap import en l'exercici ni en el precedent.
- No es pot modificar l'estructura d'un exercici en un altre, excepte en casos excepcionals que s'indicaran en la memòria.
- Es poden afegir noves partides a les previstes en els models, sempre que el seu contingut no estigui previst en les existents.

- Es pot fer una subdivisió més detallada de les partides que apareixen en els models.
- Es poden agrupar les partides precedides de nombres àrabs en el balanç i l'estat de canvis en el patrimoni net consolidats, o lletres en el compte de pèrdues i guanys i l'estat de fluxos d'efectiu consolidats, si només representen un import irrellevant per a mostrar la imatge fidel o si s'afavoreix la claredat.
- Quan escaigui, cada partida ha de contenir una referència a la informació corresponent dins de la memòria.
- Els comptes anuals consolidats que resulten d'una adquisició inversa, en aplicació dels criteris que recull l'article 33, els ha d'elaborar la societat dominant (adquirida). En conseqüència, el capital social que ha de figurar en el patrimoni net és el corresponent a l'empresa dominant (adquirida). No obstant això, es consideren una continuació de les de la societat dependent (adquirent), i en conseqüència:
 - La informació comparativa de períodes anteriors a la combinació ha d'estar referida a la de la societat dependent. A aquest efecte, els fons propis de l'empresa dominant (adquirida) s'han d'ajustar retroactivament per a mostrar els que teòricament haurien correspost a l'empresa dependent (adquirent). Aquest ajust s'ha de fer considerant que la variació relativa del capital social s'ha de correspondre amb la que s'hauria produït en cas que l'adquirent, legal i econòmic, fos la mateixa empresa.
 - En l'exercici en què es du a terme l'operació d'adquisició, el compte de pèrdues i guanys i l'estat de canvis en el patrimoni net consolidats han d'incloure els ingressos i les despeses de la societat dependent corresponents a aquest exercici, i els ingressos i les despeses de la societat dominant des de la data en què té lloc l'operació fins al tancament. S'han d'aplicar aquests mateixos criteris en l'elaboració de l'estat de fluxos d'efectiu.

1.1. El balanç consolidat

El **balanç consolidat** ha de comprendre, amb la separació adequada, els actius i passius de la societat dominant i de les dependents, sense perjudici dels ajustos i les eliminacions que siguin procedents, i també el patrimoni net, que ha d'incloure en una partida específica separada la part que correspongui a socis externs al grup.

A més, s'han d'integrar en el balanç consolidat els actius i passius de les societats multigrup a les quals s'apliqui el mètode d'integració proporcional, en el percentatge que representi la participació del grup al seu capital social i sense perjudici dels ajustos i les eliminacions que siguin procedents.

Així mateix, cal destacar les particularitats següents de l'actiu i passiu del balanç consolidat:

- En l'actiu del balanç consolidat també han de figurar les partides específiques derivades del procediment de posada en equivalència.
- En l'actiu i en el passiu han de figurar de manera separada els crèdits i deutes amb empreses incloses en la consolidació pel procediment de posada en equivalència, o integració proporcional en la part no eliminada.
- Els crèdits i deutes amb empreses del grup, associades i multigrup, no incloses en el perímetre de la consolidació han de figurar separatament en les rúbriques corresponents de l'actiu i del passiu. Aquest mateix criteri s'aplica a les inversions en instruments de patrimoni d'empreses del grup, associades i multigrup, no incloses en el perímetre de la consolidació. En particular, s'han d'utilitzar les partides dels epígrafs relatius a empreses del grup i associades que no es refereixin a societats posades en equivalència.

Vegeu també

El procediment de posada en equivalència es desenvolupa en el mòdul "Mètode d'integració proporcional".

I del patrimoni net:

- En el patrimoni net es presenta la subagrupació "Socis externs". Aquesta es refereix a la valoració que s'atorga als socis no controladors a la seva participació en la societat o les societats dependents. Aquesta inclou de manera genèrica totes les partides possibles (participació en els fons propis, subvencions, resultats, etc.). En la memòria s'ha de detallar la composició de la partida esmentada.
- En la partida "Reserves" s'inclouen les reserves de la societat dominant, les reserves en societats consolidades (RSC) i les reserves en societats posades en equivalència. En la memòria s'ha de donar informació sobre la composició.
- En la subagrupació de subvencions, donacions i llegats han de figurar les subvencions de la societat dominant i la part proporcional de les subvencions de les societats dependents. En la memòria s'ha de donar informació sobre la composició.
- S'ha de procedir de la mateixa manera en els ajustos per canvi de valor.

Vegeu també

En el mòdul "Mètode d'integració global I" trobareu informació referent a les partides dedicades als socis externs, a les reserves de la societat dominant i a les reserves en societats consolidades (RSC). Les reserves en societats posades en equivalència es tracten en el mòdul "Mètode d'integració proporcional".

- La partida "Resultat de l'exercici atribuït a la societat dominant" inclou el benefici o la pèrdua de les empreses consolidades, excepte la part atribuïble als socis externs.

Model de balanç consolidat

Actiu	Notes	200X	200X-1
A) Actiu no corrent			
I. Immobilitzat intangible			
1. Fons de comerç de consolidació			
2. Altre immobilitzat intangible			
II. Immobilitzat material			
1. Terrenys i construccions			
2. Instal·lacions tècniques, i altre immobilitzat material			
3. Immobilitzat en curs i bestretes			
III. Inversions immobiliàries			
IV. Inversions en empreses del grup i associades a llarg termini			
1. Participacions posades en equivalència			
2. Crèdits a societats posades en equivalència			
3. Altres actius financers			
V. Inversions financeres a llarg termini			
VI. Actius per impost diferit			
B) Actiu corrent			
I. Actius no corrents mantinguts per a la venda			
II. Existències			
III. Deutors comercials i altres comptes per cobrar			
1. Clients per vendes i prestacions de serveis			
2. Societats posades en equivalència			
3. Actius per impost corrent			
4. Altres deutors			
IV. Inversions en empreses del grup i associades a curt termini			
1. Crèdits a societats posades en equivalència			
2. Altres actius financers			
V. Inversions financeres a curt termini			
VI. Periodificacions a curt termini.			

Actiu	Notes	200X	200X-1
VII. Efectiu i altres actius líquids equivalents			
Total actiu (A + B)			

Patrimoni net i passiu	Notes	200X	200X-1
A) Patrimoni net			
A-1) Fons propis			
I. Capital			
1. Capital escriturat			
2. (Capital no exigit)			
II. Prima d'emissió			
III. Reserves (s'hi inclou RSC)			
IV. (Accions i participacions de la societat dominant)			
V. Altres aportacions de socis			
VI. Resultat de l'exercici atribuït a la societat dominant			
VII. (Dividend a compte)			
VIII. Altres instruments de patrimoni net			
A-2) Ajustos per canvis de valor			
I. Diferència de conversió			
II. Altres ajustos per canvis de valor			
A-3) Subvencions, donacions i llegats rebuts			
A-4) Socis externs			
B) Passiu no corrent			
I. Provisions a llarg termini			
II. Deutes a llarg termini			
1. Obligacions i altres valors negociables			
2. Deutes amb entitats de crèdit			
3. Creditors per arrendament financer			
4. Altres passius financers			
III. Deutes amb empreses del grup i associades a llarg termini			
1. Deutes amb societats posades en equivalència			
2. Altres deutes			
IV. Passius per impost diferit			

Patrimoni net i passiu	Notes	200X	200X-1
V. Periodificacions a llarg termini			
C) Passiu corrent			
I. Passius vinculats amb actius no corrents mantinguts per a la venda			
II. Provisions a curt termini			
III. Deutes a curt termini			
1. Obligacions i altres valors negociables			
2. Deutes amb entitats de crèdit			
3. Creditors per arrendament financer			
4. Altres passius financers			
IV. Deutes amb empreses del grup i associades a llarg termini			
1. Deutes amb societats posades en equivalència			
2. Altres deutes			
V. Creditors comercials i altres comptes per pagar			
1. Proveïdors			
2. Proveïdors, societats posades en equivalència			
3. Passius per impost corrent			
4. Altres creditors			
VI. Periodificacions a curt termini			
Total patrimoni net i passiu			

1.2. El compte de pèrdues i guanys consolidat

El **compte de pèrdues i guany (PiG)** consolidat ha de comprendre els ingressos i les despeses de la societat dominant i de les societats dependents, excepte quan escaigui la imputació directa al patrimoni net, d'acord amb el que preveuen les normes de registre i valoració del Pla general de comptabilitat, sense perjudici dels ajustos i les eliminacions que siguin procedents vinculats al procés de consolidació, i el resultat consolidat, amb distinció de la part atribuïda a la societat dominant i als socis externs al grup.

Per tant, cadascuna de les partides de despeses i ingressos del compte de pèrdues i guanys ha d'incloure la totalitat dels imports de les societats consolidades pel mètode d'integració global. Addicionalment, s'hi ha d'afegir el percentatge corresponent en relació amb els ingressos i les despeses de les societats multigrup incloses en la consolidació mitjançant el mètode d'integració proporcional.

En general, el compte de pèrdues i guanys consolidat segueix l'estructura base del compte de pèrdues i guanys individual.

No obstant això, a causa del fet que es refereix als comptes consolidats, el compte de PiG consolidat té algunes particularitats pròpies. Aquestes són:

1) Vinculades a l'àrea d'explotació (resultat d'explotació)

- S'hi inclou una partida 12, amb el nom "Resultat per la pèrdua de control de participacions consolidades". En aquesta partida es reflecteix el resultat obtingut, a l'efecte consolidat, de la venda de participacions de societats dependents quan se'n perdi el control o passin a ser associades.
- La partida 13 reflecteix la diferència negativa en combinacions de negoci. Es tracta d'un ingrés per la diferència negativa entre el cost d'una inversió i el valor proporcional del seu patrimoni net (no inclou la diferència negativa de consolidació de societats PPE).

2) Vinculades a l'àrea financera

Partida "17.a) Imputació al resultat de l'exercici de la diferència de conversió", que sí que es refereix a les diferències de conversió quan s'imputen a pèrdues i guanys per alienació de la inversió.

3) Sense vinculació a una àrea específica

Es presenten de manera separada. Es tracta de resultats vinculats al procediment de posada en equivalència al següent (ni són d'explotació ni pertanyen al resultat financer):

- La partida 19, que amb el nom de "Participació en beneficis (pèrdues) de societats posades en equivalència" reflecteix l'augment (disminució) de valor de la PPE per l'atribució del percentatge del resultat de l'exercici obtingut.
- La partida 20, que recull la deterioració i el resultat per pèrdua d'influència significativa de PPE o del control conjunt sobre una societat multigrup.

Vegeu també

Les diferències de conversió es tracten en l'apartat "La conversió de comptes anuals en moneda estrangera" d'aquest mòdul.

- La partida 21, que mostra la diferència negativa de consolidació de societats posades en equivalència (PPE).

4) Finalment, després del resultat consolidat de l'exercici, es presenta de manera separada:

- **El resultat atribuït a la societat dominant:** és el resultat de la dominant més la part proporcional del resultat de les societats dependents.
- **Resultat atribuït als socis externs:** part del resultat consolidat (vinculat al resultat de les societats dependents) que, en proporció a la seva participació, correspon als socis no controladors (socis externs).

Model de compte de pèrdues i guanys consolidat

Compte de pèrdues i guanys	Notes	(Deure) Haver	
		200X	200X-1
A) Operacions continuades			
1. Import net de la xifra de negoci			
a) Vendes			
b) Prestacions de serveis			
2. Variació d'existències de productes acabats i en curs de fabricació			
3. Treballs fets pel grup per al seu actiu			
4. Aprovisionaments			
a) Consum de mercaderies			
b) Consum de primeres matèries i altres matèries consumibles			
c) Treballs fets per altres empreses			
d) Deterioració de mercaderies, matèries primeres i altres aprovisionaments			
5. Altres ingressos d'explotació			
6. Despeses de personal			
a) Sous, salaris i assimilats			
b) Càrregues socials			
c) Provisions			
7. Altres despeses d'explotació			
a) Pèrdues, deterioració i variació de provisions per operacions comercials			
b) Altres despeses de gestió corrent			
8. Amortització de l'immobilitzat			

Compte de pèrdues i guanys	Notes	(Deure) Haver	
		200X	200X-1
9. Imputació de subvencions d'immobilitzat no financer i altres			
10. Excés de provisions			
11. Deterioració i resultat per alienacions de l'immobilitzat			
a) Deterioració i pèrdues			
b) Resultat per alienacions i altres			
12. Resultat per la pèrdua de control de participacions consolidades			
a) Resultat per la pèrdua de control d'una dependent			
b) Resultat atribuït a la participació retinguda			
13. Diferència negativa en combinacions de negocis			
A.1) Resultat d'explotació			
14. Ingressos financers			
a) De participacions en instruments de patrimoni			
b) De valors negociables i altres instruments financers			
15. Despeses financeres			
16. Variació de valor raonable en instruments financers			
a) Cartera de negociació i altres			
b) Imputació al resultat de l'exercici per actius financers disponibles per a la venda			
17. Diferències de canvi			
a) Imputació al resultat de l'exercici de la diferència de conversió			
b) Altres diferències de canvi			
18. Deterioració i resultat per alienacions d'instruments financers			
a) Deterioració i pèrdues			
b) Resultat per alienacions i altres			
A.2) Resultat financer			
19. Participació en beneficis (pèrdues) de societats posades en equivalència			
20. Deterioració i resultat per pèrdua d'influència significativa de participacions posades en equivalència o del control conjunt sobre una societat multigrup			
21. Diferència negativa de consolidació de societats posades en equivalència			

Compte de pèrdues i guanys	Notes	(Deure) Haver	
		200X	200X-1
A.3) Resultat abans d'impostos			
22. Impostos sobre beneficis			
A.4) Resultat de l'exercici procedent d'operacions continuades			
B) Operacions interrompudes			
23. Resultat de l'exercici procedent d'operacions interrompudes net d'impostos			
A.5) Resultat consolidat de l'exercici			
Resultat atribuït a la societat dominant			
Resultat atribuït a socis externs			

1.3. L'estat de canvis en el patrimoni net consolidat

L'estat de canvis en el patrimoni net (PN) consolidat és molt similar al seu homòleg a l'efecte de comptes anuals individuals.

El document té dues parts, la primera denominada *estats d'ingressos i despeses reconeguts* i la segona denominada *estat total de canvis en el patrimoni net*.

L'estat d'ingressos i despeses reconeguts consolidat recull els canvis en el patrimoni net derivats del següent:

- 1) El resultat consolidat de l'exercici del compte de pèrdues i guanys.
- 2) Els ingressos i les despeses de la societat dominant i de les societats dependents a les quals s'apliqui el mètode d'integració global i que s'hagin d'imputar directament al patrimoni net de l'empresa, sense perjudici dels ajustos i les eliminacions que siguin procedents.
- 3) Els ingressos i les despeses de les societats multigrup a les quals s'apliqui el mètode d'integració proporcional, en el percentatge que representi la participació del grup al seu capital social i que s'hagin d'imputar directament al patrimoni net de l'empresa, sense perjudici dels ajustos i les eliminacions que siguin procedents.
- 4) Les transferències fetes al compte de pèrdues i guanys segons el que disposen les normes comptables.

Unes petites particularitats en aquesta primera part en relació amb el dels comptes individuals són:

- **En els ingressos i les despeses imputats directament al PN:** s'hi inclou una partida relacionada amb diferències de conversió.
- **En les transferències al compte de PiG:** s'hi inclou una partida relacionada amb diferències de conversió.

En la part final del primer document s'ha de diferenciar la part del total d'ingressos i despeses atribuïda a la societat dominant de la part atribuïda als socis externs.

La segona part d'aquest document, denominada **Estat total de canvis en el patrimoni net consolidat**, informa de tots els canvis que hi ha hagut en el patrimoni net en relació amb la situació que tenia el grup en tancar l'exercici anterior. En aquest sentit, informa:

- 1) Del saldo total d'ingressos i despeses consolidats reconeguts.
- 2) Les variacions originades en el patrimoni net per operacions amb els socis o propietaris de l'empresa quan actuïn com a tals, **incloses les variacions originades en el PN per adquisicions o vendes de participacions de socis externs en societats dependents, que no impliquin la pèrdua de control**. Aquest últim aspecte està totalment vinculat a la consolidació.
- 3) Les variacions restants que es produeixen en el patrimoni net.

Finalment, cal tenir en compte que en aquest document s'han d'incloure els ajustos per errors detectats en aquest exercici que corresponguin a un exercici anterior al que s'estan fent els comptes anuals. L'ajust s'ha de presentar en la primera fila del document, de manera que quedi ajustat el PN de l'any anterior (a fi que s'imputi l'error a l'exercici anterior). S'han de seguir les mateixes normes per als canvis de criteri comptable.

Algunes particularitats derivades de la consolidació que cal observar en aquest segon document són:

- **S'hi inclou una columna amb els socis externs.** Recordeu que els socis externs s'inclouen en el PN i, per tant, ha de figurar en aquest document el seu saldo i les seves variacions.
- **La columna de reserves ha d'incloure l'import de les reserves en societats consolidades.** En la memòria s'ha d'informar amb detall de la composició de la partida de reserves.

Finalment, recordeu que aquest document de conciliació total d'estat de canvis en el patrimoni net consolidat es presenta, igual que el seu homòleg a l'efecte individual, per a dos anys. Això permet analitzar i comparar l'evolució del patrimoni net del grup de societats durant dos exercicis econòmics.

A) Estat d'ingressos i despeses reconeguts consolidats corresponents a l'exercici acabat el de 200X

Model d'estat de canvis en el patrimoni net

	Notes	200X	200X-1
A) Resultat consolidat de l'exercici			
Ingressos i despeses imputats directament al patrimoni net			
I. Per valoració d'instruments financers			
1. Actius financers disponibles per a la venda			
2. Altres ingressos/despeses			
II. Per cobertures de fluxos d'efectiu			
III. Subvencions, donacions i llegats rebuts			
IV. Per guanys i pèrdues actuàries i altres ajustos			
V. Diferències de conversió			
VI. Efecte impositiu			
B) Total ingressos i despeses imputats directament en el patrimoni net consolidat (I + II + III + IV + V + VI)			
Transferències al compte de pèrdues i guanys consolidat			
VII. Per valoració d'instruments financers			
1. Actius financers disponibles per a la venda			
2. Altres ingressos/despeses			
VIII. Per cobertura de fluxos d'efectiu			
IX. Subvencions, donacions i llegats rebuts			
X. Diferències de conversió			
XI. Efecte impositiu			
C) Total transferències al compte de pèrdues i guanys consolidat (VII + VIII + IX + X + XI)			
Total ingressos i despeses consolidats reconeguts (A + B + C)			
Total d'ingressos i despeses atribuïts a la societat dominant			
Total d'ingressos i despeses atribuïts als socis externs			

	Capital	Primera emissió	Reserves i resultats exercicis anteriors	(accions o particip. de la societat dominant)	Altres aportac. de socis	Result. de l'exercici atribuït (dividend a compte)	Altres instr. de PN	Ajust per canvi valor	Subvencions, donacions i llegats rebuts	Socis externs	Total
3. (-) Distribució de dividends											
4. Operacions amb accions o participacions de la societat dominant (netes)											
5. Increment (reducció) de PN resultant d'una combinació de negocis											
6. Adquisicions (vendes) de participacions de socis externs											
7. Altres operacions amb socis o propietaris											
III Altres variacions del patrimoni net											
I. Saldo final any 200X											

1.4. L'estat de fluxos d'efectiu consolidat

L'estat de fluxos d'efectiu (EFE) consolidat, igual que l'estat de fluxos dels comptes individuals, informa sobre l'origen i la utilització dels actius monetaris representatius d'efectiu i altres actius líquids equivalents, classifica els moviments per activitats i indiquen la variació neta d'aquesta magnitud en l'exercici. Aquestes activitats són:

- Fluxos d'explotació
- Fluxos d'inversió
- Fluxos de finançament

L'estat de fluxos d'efectiu consolidat són els cobraments i els pagaments de la societat dominant i de les societats dependents, sense perjudici dels ajustos i les eliminacions que siguin procedents.

A més, s'integren en l'estat de fluxos d'efectiu consolidat els cobraments i pagaments de les societats multigrup als quals s'apliqui el mètode d'integració proporcional, en el percentatge que representi la participació del grup en el seu capital social, sense perjudici dels ajustos i les eliminacions que siguin procedents.

Aquest document s'ha de formular tenint en compte els criteris que estableix el Pla general de comptabilitat.

En relació amb la seva estructura, l'EFE consolidat és pràcticament igual que el que s'ha de presentar en els comptes anuals individuals. Només s'hi han de destacar dues particularitats:

- S'han d'incloure entre els fluxos d'inversió, de manera separada, els pagaments per inversions en empreses del grup i multigrup netes d'efectiu, en societats consolidades i en empreses associades.
- Han de figurar entre els fluxos d'inversió, de manera separada, els cobraments per desinversions en empreses del grup i multigrup netes d'efectiu, en societats consolidades i en empreses associades.

La classificació dels fluxos d'efectiu en activitats d'explotació, inversió i finançament s'ha de fer considerant el grup com una unitat, per la qual cosa s'han d'eliminar els fluxos d'efectiu per operacions entre empreses del conjunt consolidable, en la part que correspongui.

Estat de fluxos d'efectiu consolidat corresponent a l'exercici acabat el ... de 200X

Model d'estat de fluxos d'efectiu

	Notes	200X	200X-1
A) Fluxos d'efectiu de les activitats d'explotació			
2. Ajustos del resultat			
a) Amortitzacions (+)			
b) Correccions valoratives per deterioració (+/-)			
c) Variació de provisions (+/-)			
d) Imputació de subvencions (-)			
e) Resultat per baixes i alienacions d'immobilitzat (+/-)			
f) Resultat per baixes i alienacions d'instruments financ. (+/-)			
g) Ingressos financers (-)			
h) Despeses financeres (+)			
i) Diferències de canvi (+/-)			
j) Variació de valor raonable en instruments financers (+/-)			
k) Altres ingressos i despeses (+/-)			
l) Participació en beneficis (pèrdues) de societats posades en equivalència net de dividendes (+/-)			
3. Canvis en el capital corrent			

	Notes	200X	200X-1
a) Existències (+/-)			
b) Deutors i altres comptes per cobrar (+/-)			
c) Altres actius corrents (+/-)			
d) Creditors i altres comptes a pagar (+/-)			
e) Altres passius corrents (+/-)			
f) Altres actius i passius no corrents (+/-)			
4. Altres fluxos d'efectiu de les activitats d'explotació			
a) Pagaments d'interessos (-)			
b) Cobraments de dividends (+)			
c) Cobraments d'interessos (+)			
d) Cobraments (pagaments) per impost sobre beneficis (+/-)			
e) Altres pagaments (cobraments) (-/+)			
5. Fluxos d'efectiu de les activitats d'explotació (1 + 2 + 3 + 4)			
B) Fluxos d'efectiu de les activitats d'inversió			
6. Pagaments per inversions (-)			
a) <i>Societats del grup, net d'efectiu en societats consolidades</i>			
b) <i>Societats multigrup, net d'efectiu en societats consolidades</i>			
c) <i>Societats associades</i>			
d) Immobilitzat intangible			
e) Immobilitzat material			
f) Inversions immobiliàries			
g) Altres actius financers			
h) Actius no corrents mantinguts per a la venda			
i) Altres actius			
7. Cobraments per desinversions (+)			
a) <i>Societats del grup, net d'efectiu en societats consolidades</i>			
b) <i>Societats multigrup, net d'efectiu en societats consolidades</i>			
c) <i>Societats associades</i>			
d) Immobilitzat intangible			
e) Immobilitzat material			
f) Inversions immobiliàries			
g) Altres actius financers			

	Notes	200X	200X-1
h) Actius no corrents mantinguts per a la venda			
i) Altres actius			
8. Fluxos d'efectiu de les activitats d'inversió (7 – 6)			
C) Fluxos d'efectiu de les activitats de finançament			
9. Cobraments i pagaments per instruments de patrimoni			
a) Emissió d'instruments de patrimoni (+)			
b) Amortització d'instruments de patrimoni (–)			
c) Adquisició d'instruments de patrimoni de la societat dominant (–)			
d) Alienació d'instruments de patrimoni de la societat dominant (+)			
e) Adquisició de participacions de socis externs (–)			
f) Venda de participacions a socis externs (+)			
g) Subvencions, donacions i llegats rebuts (+)			
10. Cobraments i pagaments per instruments de passius financers			
a) Emissió			
1. Obligacions i altres valors negociables (+)			
2. Deutes amb entitats de crèdit (+)			
3. Altres deutes (+)			
b) Devolució i amortització de:			
1. Obligacions i altres valors negociables (–)			
2. Deutes amb entitats de crèdit (–)			
3. Altres deutes (–)			
11. Pagaments per dividendes i remuneracions d'altres instruments de patrimoni			
a) Dividendes (–)			
b) Remuneracions d'altres instruments de patrimoni (–)			
12. Fluxos d'efectiu de les activitats de finançament (9 + 10 + 11)			
D) Efecte de les variacions dels tipus de canvi			
E) Augment/disminució neta de l'efectiu o equivalents (5 + 8 + 12 + D)			
Efectiu o equivalents a l'inici de l'exercici			
Efectiu o equivalents al final de l'exercici			

1.5. La memòria

A continuació presentem una taula resum amb els apartats que ha d'incloure la memòria consolidada.

Taula resum dels apartats que inclouen la memòria consolidada

Contingut de la memòria consolidada	Observacions
1. Societats del grup	Incorpora informació sobre aspectes propis de la consolidació.
2. Societats associades i multigrup	Incorpora informació sobre aspectes propis de la consolidació.
3. Bases de presentació dels comptes anuals consolidats	Incorpora informació sobre aspectes propis de la consolidació.
4. Normes de registre i valoració	Incorpora informació sobre aspectes propis de la consolidació.
5. Combinacions de negocis	Incorpora informació sobre aspectes propis de la consolidació.
6. Fons de comerç	Incorpora informació sobre aspectes propis de la consolidació.
7. Diferències negatives	Incorpora informació sobre aspectes propis de la consolidació.
8. Socis externs	Incorpora informació sobre aspectes propis de la consolidació.
9. Canvis en el percentatge de participació en les societats del grup	Incorpora informació sobre aspectes propis de la consolidació.
10. Negocis conjunts	
11. Participacions en societats posades en equivalència	Incorpora informació sobre aspectes propis de la consolidació.
12. Immobilitzat material	
13. Inversions immobiliàries	
14. Immobilitzat intangible	
15. Arrendaments i altres operacions de naturalesa similar	
16. Instruments financers	Incorpora informació sobre aspectes propis de la consolidació (apartats 16.4 –fons propis– i 16.5 –altres ajustos per canvi de valor).
17. Existències	
18. Moneda estrangera	Incorpora informació sobre aspectes propis de la consolidació.
19. Situació fiscal	Incorpora informació sobre aspectes propis de la consolidació.
20. Ingressos i despeses	
21. Provisions i contingències	
22. Informació sobre medi ambient	
23. Retribucions a llarg termini al personal	
24. Transaccions amb pagaments basats en instruments de patrimoni	
25. Subvencions, donacions i llegats	Incorpora informació sobre aspectes propis de la consolidació.
26. Actius no corrents mantinguts per a la venda i operacions interrompudes	Incorpora informació sobre aspectes propis de la consolidació.

Contingut de la memòria consolidada	Observacions
27. Fets posteriors al tancament	
28. Operacions amb parts vinculades	
29. Altra informació	
30. Informació segmentada	

En relació amb els punts o apartats de la memòria dels comptes anuals consolidats, només analitzarem els que tenen implicacions derivades del procés de consolidació. Els altres punts o apartats són similars, en estructura i contingut, al que s'ha de presentar en els comptes anuals individuals.

1.5.1. 1. Societats del grup

Els punts més destacables que s'han de considerar són els següents:

- Identificació de la societat dominant del grup, facilitant informació sobre el nom, domicili, activitats fetes, exercici econòmic i data de tancament dels comptes anuals.
- Identificació de les societats dependents incloses en la consolidació, facilitant informació sobre el nom, domicili, import de la participació i percentatge nominal del seu capital, i dels drets de vot que tenen les societats del grup, activitats fetes, exercici econòmic, data de tancament, etc.
- Identificació de les societats dependents que s'exclouen del perímetre de consolidació, perquè no tenen un interès significatiu per a la imatge fidel que hagin d'expressar els comptes anuals consolidats. S'ha d'informar del nom, domicili, import de la participació i percentatge del seu capital, etc.

1.5.2. 2. Societats associades i multigrup

Els punts més destacables que s'han de considerar són els següents:

- Identificació de les societats associades i multigrup, amb esment del nom, domicili, import de la participació i percentatge nominal del seu capital, i dels drets de vot que tenen les societats del grup, activitats fetes i supòsit que en determina la qualificació com a societat associada o multigrup.
- Identificació de les societats associades i multigrup **que s'exclouen del perímetre de consolidació**, perquè no tenen un interès significatiu per a la imatge fidel que han d'expressar els comptes anuals consolidats. Se n'ha d'informar del nom, domicili, import de la participació i percentatge del seu capital, etc.

- En relació amb les societats multigrup, s'ha d'informar també del següent:
 - El mètode de consolidació aplicat.
 - La data de tancament de l'exercici dels comptes anuals d'una multi-grup, si aquests es refereixen a una data o un exercici que difereix dels aplicats en la consolidació, i les raons per a utilitzar aquesta data o aquest exercici diferents.
 - La naturalesa i l'abast de qualssevol restriccions significatives sobre la capacitat que tenen les multigrup de transferir fons a l'inversor en forma de dividendes en efectiu, o bé de reemborsar préstecs o bestretes.
- En relació amb les societats associades també s'ha d'informar del següent:
 - Les raons per les quals s'ha obviat la presumpció que no es té influència significativa si la societat inversora té, directament o indirectament, menys del 20% dels drets de vot reals i potencials en la participada, quan la societat inversora hagi arribat a la conclusió que exerceix aquesta influència.
 - Les raons per les quals es considera que no s'exerceix cap influència significativa en els casos en què es té el 20% o més del poder de vot real o potencial en la participada (directament o indirectament).
 - La data de tancament de l'exercici dels comptes anuals d'una associada, si aquests es refereixen a una data o a un exercici que difereix dels aplicats en la consolidació, i les raons per a utilitzar aquesta data o aquest exercici diferents.

1.5.3. 3. Bases de presentació dels comptes anuals consolidats

En relació amb el procés de consolidació, aquest apartat inclou un punt relatiu a operacions realitzades entre societats del perímetre de la consolidació.

En aquest sentit s'ha d'informar de les operacions significatives que es realitzin entre societats del perímetre de consolidació, quan l'exercici social d'una finalitza en una data que no difereix de més de tres mesos de la data de tancament dels comptes anuals consolidats.

1.5.4. 4. Normes de registre i valoració

En aquest apartat de la memòria també s'inclouen alguns aspectes derivats del procés de consolidació. Recordeu que el procés de consolidació inclou homogeneïtzacions valoratives, ajustos de resultats per operacions internes, etc.

En aquest sentit, aquest apartat requereix que s'indiquin els criteris comptables aplicats en relació amb les partides següents:

- Homogeneïtzació de partides dels comptes anuals individuals de les societats inclosa en el perímetre de consolidació, indicant-hi els criteris aplicats per a efectuar l'homogeneïtzació.
- Fons de comerç de consolidació i diferència negativa, indicant-hi els criteris aplicats en l'eliminació I-PN i en el càlcul del fons de comerç de consolidació. En particular s'ha d'informar dels criteris emprats per a reconèixer i valorar els actius i passius de les societats dependents incloses en la consolidació.
- Transaccions entre societats incloses en el perímetre de la consolidació, indicant-hi els criteris aplicats en l'eliminació de partides intragrup i dels resultats per operacions internes.

1.5.5. 5. Combinacions de negoci

S'ha de detallar informació sobre la consolidació de societats dependents.

Recordeu que l'adquisició per part de la societat dominant (empresa adquirent) del control d'una societat dependent (empresa adquirida) constitueix una combinació de negocis en què la societat dominant ha adquirit el control de tots els elements patrimonials de la societat dependent.

Vegeu també

La relació entre la societat dominant i la dependent es tracta en el mòdul "Introducció i conceptes fonamentals".

Sense ànim de ser exhaustiu, presentem la informació més rellevant que ha de figurar en la memòria sobre les combinacions de negocis:

- Per a cadascuna de les combinacions de negocis que tingui lloc durant l'exercici:
 - El nom i la descripció de l'empresa o les empreses adquirides.
 - La data d'adquisició.
 - La forma jurídica emprada per a dur a terme la combinació.
 - Les raons principals que han motivat la combinació de negocis i informació que justifiqui el fons de comerç (descripció qualitativa dels factors que n'han motivat el reconeixement).

- El valor raonable en la data d'adquisició del total de la contraprestació transferida i de cada classe principal de contraprestació.
- Etc.
- En una combinació de negocis per etapes:
 - Valor raonable en la data d'adquisició de les participacions en el patrimoni de l'adquirida, mantingudes per l'adquirent immediatament abans de la data d'adquisició.
 - L'import de qualsevol guany o pèrdua reconegut procedent de valorar novament a valor raonable la participació en el patrimoni de l'adquirida mantinguda per l'adquirent abans de la combinació de negocis, i la partida del compte de pèrdues i guanys en què està reconegut aquest guany o pèrdua.

Així mateix, s'ha d'informar de les combinacions de negocis reconegudes en els comptes individuals de les societats a les quals s'aplica el mètode d'integració global o proporcional.

1.5.6. 6. Fons de comerç

En aquest punt de la memòria consolidada s'ha d'informar del fons de comerç sorgit en cadascuna de les combinacions de negocis fetes en l'exercici.

Sense ànim de ser exhaustiu, els principals aspectes que exigeixen de què es detalli informació en aquest punt de la memòria són els següents:

- L'import del valor del fons de comerç desglossat per cada combinació de negocis realitzada durant l'exercici.
- Una conciliació entre l'import en llibres del fons de comerç al principi i al final de l'exercici, detallant, entre altres:
 - L'import brut i les correccions valoratives per deterioració acumulades.
 - El fons de comerç adicional reconegut durant l'exercici.
 - Les correccions valoratives per deterioració reconegudes durant l'exercici.
 - Etc.
- Descripció dels factors que han contribuït al registre del fons de comerç.
- Informació detallada de cada pèrdua per deterioració de quantia significativa del fons de comerç:
 - Determinació de la unitat generadora d'efectiu que inclogui el fons de comerç i altres immobilitzats.

- Import, successos i circumstàncies que han portat al reconeixement d'una correcció per deterioració.
 - Criteri emprat per a determinar el valor raonable menys els costos de venda, si escau.
 - Si el mètode emprat és el valor en ús, s'ha d'assenyalar el tipus o els tipus d'actualització utilitzats en les estimacions actuals i en les anteriors, una descripció de les hipòtesis clau sobre les quals s'han basat les projeccions de fluxos d'efectiu i de com se n'han determinat els valors, el període que comprèn la projecció dels fluxos d'efectiu i la taxa de creixements d'aquests a partir del cinquè any.
- Les hipòtesis utilitzades per a determinar l'import recuperable dels actius o de les unitats generadores d'efectiu.

Així mateix, s'ha de detallar informació sobre el fons de comerç reconegut en els comptes anuals individuals de les societats a les quals s'aplica el mètode d'integració global o proporcional.

1.5.7. 7. Diferències negatives

La diferència negativa en combinacions de negoci resulta de la diferència negativa entre el valor de cost de la participació i el percentatge del PN de la societat participada.

En relació amb aquest tema, la memòria consolidada exigeix que es faciliti informació sobre les diferents diferències negatives, sobre la base de la seva procedència o el seu origen. En aquest sentit, s'ha de proporcionar la informació següent:

- Anàlisi de la composició de les partides del compte de PiG consolidat "Diferència negativa en combinacions de negocis" i "Diferència negativa de societats posades en equivalència".
- Desglossament del saldo final que s'ha registrat en el compte de pèrdues i guanys en funció de les participacions que han generat les diferències negatives de consolidació.

Diferències negatives reconegudes en els comptes individuals de les societats a les quals s'aplica el mètode d'integració global.

Vegeu també

La diferència negativa es detalla en el mòdul "Introducció i conceptes fonamentals".

1.5.8. 8. Socis externs

Els **socis externs** els hem definit com la partida del balanç consolidat que reflecteix el percentatge de la societat dependent que no és a les mans de la societat dominant. Aquesta es classifica en una partida separada dins del patrimoni net.

Vegeu també

Els socis externs es tracten en el mòdul "Mètode d'integració global I".

La informació més rellevant que s'exigeix en la memòria en relació amb els socis externs és una presentació separada per cada entitat dependent. Així mateix, també de cada entitat s'ha d'informar del següent:

- El moviment esdevingut en l'exercici i les causes que l'han originat i
- la composició del saldo en tancar l'exercici, diferenciant la seva participació en el següent:
 - Els fons propis
 - Els ajustos per canvi de valor
 - Les subvencions, les donacions i els llegats

1.5.9. 9. Canvis en el percentatge de participació en les societats del grup

Els canvis en el percentatge de participació poden tenir efectes en el patrimoni net i en el resultat consolidat.

En aquest sentit, la memòria dels comptes anuals consolidats exigeix en aquest punt que es detalli informació sobre el següent:

- Canvis en la participació de la dominant en la propietat d'una dependent **que no donin lloc a pèrdua de control**. En particular, per a cada operació que resulti significativa s'ha de mostrar la informació següent:
 - Variació en les reserves.
 - Variació en els epígrafs de la subagrupació "A-2) Ajustos per canvis de valor" i subagrupació "A-3) Subvencions, donacions i llegats rebuts".
 - Si escau, fons de comerç atribuït als socis minoritaris.
- **Si es perd el control d'una dependent**, s'ha d'informar sobre el benefici o la pèrdua, si n'hi ha, d'acord amb l'article 31 de les NOFCAC. En particular, s'ha de mostrar la informació següent:

Vegeu també

Les variacions en el percentatge de participació i els ajustos que se'n deriven es detallen en el mòdul "Mètode d'integració global I".

- La part del benefici o la pèrdua atribuïble al reconeixement de la inversió retinguda en la que anteriorment fos entitat dependent pel seu valor raonable en la data en què perdi el control.
- La part del benefici o pèrdua reclassificada al compte de pèrdues i guanys consolidat.
- El benefici o la pèrdua que subsisteixi després de practicar els ajustos segons l'article 31 de les NOFCAC.

1.5.10. 11. Participacions en societats posades en equivalència

Les participacions posades en equivalència s'han analitzat en el mòdul "Mètode d'integració proporcional". Recordeu que el procediment de posada en equivalència s'aplica a les societats associades i a les societats multigrup (a les quals no s'aplica el mètode d'integració proporcional).

En relació amb la valoració que figura en el balanç consolidat respecte de les PPE, la memòria dels comptes anuals consolidats requereix que es mostri, entre altres, la informació següent:

- Desglossament d'aquesta partida per societats posades en equivalència, indicant-hi el moviment de l'exercici i les causes que l'han originat.
- El valor raonable de les inversions en aquestes societats, per a les quals hi hagi preus de cotització.
- Informació financera resumida de les societats, en què s'ha d'incloure l'import acumulat dels actius, dels passius, dels ingressos ordinaris i del resultat de l'exercici.
- La porció de pèrdues de l'associada no reconegudes, distingint les que són de l'exercici i les acumulades, en cas que la societat inversora hagi deixat de reconèixer la part que li correspon en les pèrdues de la societat.

1.5.11. 16. Instruments financers

En relació amb els instruments financers, la informació més rellevant vinculada amb el procés de consolidació es refereix a la composició dels fons propis, i els ajustos per canvi de valor.

En aquest sentit, s'ha d'informar de l'epígraf "Reserves" i de l'epígraf "Altres ajustos per canvis de valor".

Desglossament de l'epígraf "Reserves", amb el nivell de detall següent:

- Reserves de la societat dominant, diferenciant les reserves distribuïbles, les no distribuïbles i els resultats d'exercicis anteriors.
- Reserves en societats consolidades.
- Reserves en societats posades en equivalència.

Desglossament de l'epígraf "Altres ajustos per canvis de valor" amb el nivell de detall següent:

- Naturalesa de l'ajust:
 - Actius financers disponibles per a la venda
 - Operacions de cobertura
 - Altres ajustos per canvis de valor
- Origen de l'ajust:
 - Societat dominant
 - Societats consolidades
 - Societats posades en equivalència

1.5.12. 18. Moneda estrangera

En relació amb la moneda estrangera i el procés de consolidació, la memòria consolidada requereix que es reveli informació de les diferències de conversió classificades com un component separat del patrimoni net, dins de l'epígraf "Diferències de conversió", i una conciliació entre els imports d'aquestes diferències al principi i al final de l'exercici.

1.5.13. 19. Situació fiscal

Sobre la situació fiscal de l'empresa, la memòria exigeix el mateix tipus d'informació que es proporciona en els comptes anuals individuals. En aquest sentit, recordeu que en el procés de consolidació s'han fet ajustos que tenien efecte impositiu. És a dir, ajustos que han modificat el resultat de l'exercici a l'efecte consolidat i han originat variacions en la despesa per impost (diferències temporànies dels ajustos de consolidació) o sense ocasionar variacions en la despesa per impost (diferències permanents derivades dels ajustos de consolidació).

Per aquest motiu, quan es facilita la informació fiscal del grup, s'ha de fer l'explicació de la diferència que hi hagi entre l'import net dels ingressos i les despeses de l'exercici i la base imposable (resultat fiscal). Per a això s'introdueix la taula següent, en què es pot observar que s'hi inclouen les diferències permanents i temporàries vinculades als ajustos de consolidació.

Vegeu també

Per veure com s'emplena la taula, vegeu l'apartat "Cas global" que es presenta al final d'aquest mòdul.

Conciliació de l'import net d'ingressos i despeses de l'exercici amb la base imposable de l'impost de societats

	Compte de PiG		Ingressos i despeses imputats directament al PN		Reserves		Total
	Augments	Disminucions	Augments	Disminucions	Augments	Disminucions	
Saldo d'ingressos i despeses de l'exercici							
Impost de societats
Diferències permanents						
• de les societats individuals
• dels ajustos per consolidació
Diferències temporàries							
• de les societats individuals							
– Amb origen exercici
– Amb origen exerc. anteriors
• dels ajustos de consolidació							
– Amb origen exercici
– Amb origen exerc. anteriors
Compensació bases imposables negatives exercicis anteriors							
Base imposable (result. fiscal)							

Addicionalment, també s'ha d'informar d'una conciliació numèrica entre la despesa/ingrés per impost sobre beneficis i l'aplicació de tipus de gravamen al total d'ingressos i despeses reconeguts, diferenciant el saldo del compte de pèrdues i guanys. Aquí també apareixen les diferències permanents derivades del procés de consolidació.

Conciliació resultat comptable abans d'impostos × t i impost meritat	
Result. comptable abans d'impostos × t	.....
Diferències permanents individuals	
+ Diferència permanent positiva × t	.....
– Diferència permanent negativa × t	.....
Diferències permanents dels ajustos de consolidació	
+ Diferència permanent positiva × t	
– Diferència permanent negativa × t	
Deduccions aplicades a l'efecte comptable	
– Import deducció A aplicada	.....
– Import deducció B aplicada	.....
Impost de societats (despesa/ingrés) –Registat en el compte 630–	.....

Nota: t es refereix a la taxa impositiva

Vegeu també

Per veure com s'emplena la taula, vegeu l'apartat "Cas global" que es presenta al final d'aquest mòdul.

1.5.14. 25. Subvencions, donacions i llegats

En particular, sobre el procés de consolidació, s'ha d'informar del desglossament de les subvencions, les donacions i els llegats amb origen en la societat dominant, les societats consolidades i les societats posades en equivalència.

1.5.15. 26. Actius no corrents mantinguts per a la venda i operacions interrompudes

Sobre aquest tema i les seves implicacions en la consolidació, s'ha de proporcionar la informació següent:

- Relació de societats dependents, multigrup i associades que s'han reconegut durant l'exercici com a actius no corrents mantinguts per a la venda.
- Relació de societats dependents, multigrup i associades que deixen de complir en l'exercici el criteri per a classificar-les com a actius no corrents mantinguts per a la venda, assenyalant l'impacte que la reclassificació origina en el compte de pèrdues i guanys i en el patrimoni net del grup.

2. La conversió de comptes anuals en moneda estrangera

El procés de conversió dels comptes anuals en moneda estrangera és una fase del procés de consolidació. Aquesta fase es produeix quan una societat espanyola fa una inversió en el patrimoni net d'una altra societat que elabora els seus comptes anuals en una moneda diferent de l'euro.

Abans d'entrar en el procés de conversió dels comptes anuals en moneda estrangera, heu de tenir en compte que les normes de consolidació introdueixen el concepte de *moneda funcional* i *moneda de presentació*.

La **moneda de presentació** sempre és l'euro per als grups la societat dominant dels quals estigui radicada a Espanya.

No obstant això, com a pas previ a la valoració en moneda de presentació, la norma exigeix que els elements dels comptes anuals es valorin en **moneda funcional**.

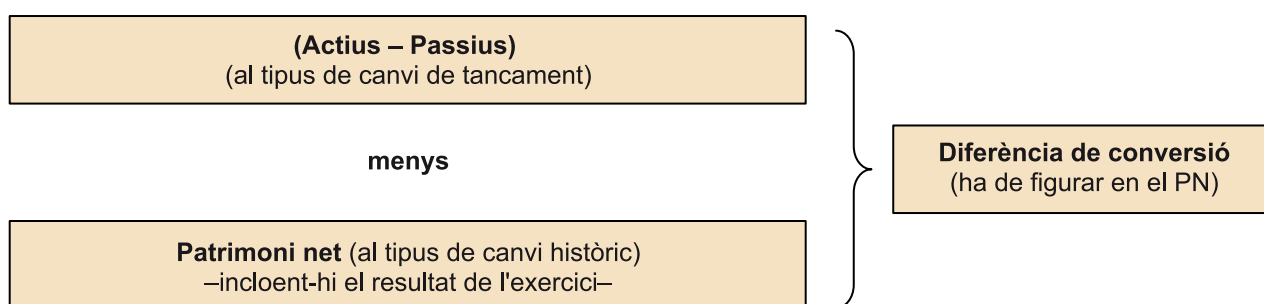
Les normes de consolidació estableixen que la **moneda funcional** és la moneda de l'entorn econòmic principal en què actua l'empresa, és a dir, la moneda en què la societat no suporta risc de canvi, en la mesura que és la moneda en què genera i empra la major part del seu efectiu, circumstància que implica que, amb caràcter general, la moneda funcional dels grups sense presència a l'estranger sigui l'euro.

A partir d'aquests conceptes, i una vegada valorats els elements dels comptes anuals en moneda funcional, les normes de consolidació estableixen un sistema de conversió a l'euro basat en el denominat *mètode del tipus de canvi de tancament*.

El **mètode del tipus de canvi de tancament** consisteix, d'una banda, en una conversió lineal dels actius i passius del balanç a un tipus de canvi únic, que serà el tipus de canvi de tancament i, de l'altra, en una conversió de les partides del patrimoni net al tipus de canvi històric.

Les regles que haureu de tenir en compte per a aplicar el **mètode del tipus de canvi de tancament** són:

- Els actius i passius s'han de convertir al tipus de canvi de tancament. S'entén per tipus de canvi de tancament el tipus de canvi mitjà de comptat existent en aquesta data.
- Les partides de patrimoni net, inclòs el resultat de l'exercici, s'han de convertir al **tipus de canvi històric**.
- La diferència entre l'import net dels actius i passius i les partides de patrimoni net s'ha de recollir en un epígraf del patrimoni net, sota la denominació "**Diferència de conversió**", si escau, neta de l'efecte impositiu, i una vegada deduïda la part d'aquesta diferència que correspongui als socis externs.



Esquema de la diferència de conversió

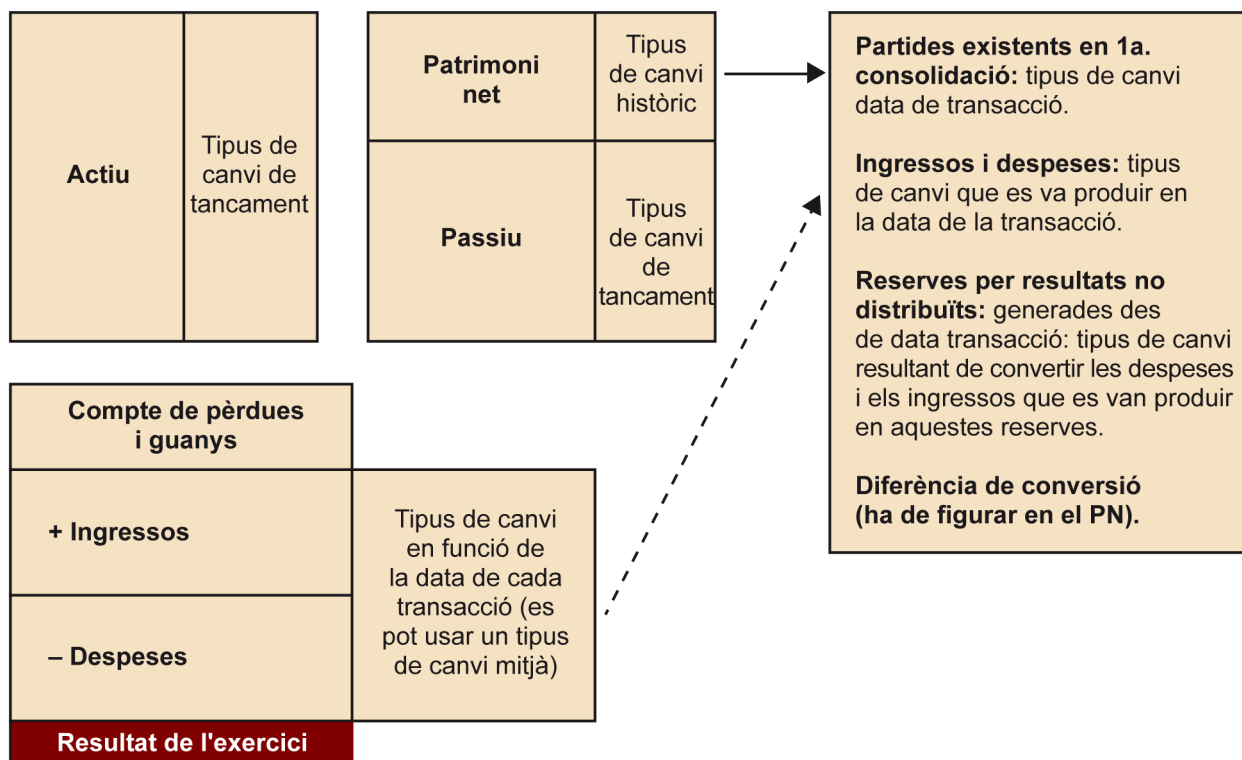
Així mateix, tingueu en compte que es considera com a **tipus de canvi històric**:

- Per a les partides de patrimoni net existents en la data d'adquisició de les participacions que es consoliden: el tipus de canvi a la data de la transacció.
- En el cas d'ingressos i despeses, incloent-hi els reconeguts en el patrimoni net: el tipus de canvi a la data en què es va produir cada transacció. En particular, la transferència al compte de pèrdues i guanys, o al valor comptable d'actius i passius no financers, d'ingressos i despeses reconeguts en el patrimoni net s'ha de fer de conformitat amb els tipus de canvi històrics als quals es van reconèixer els ingressos i les despeses esmentats. No obstant això, es pot utilitzar un tipus mitjà ponderat del període (com a màxim mensual), representatiu dels tipus de canvi existents en les dates de les transaccions, sempre que aquests no hagin variat de manera significativa.
- Reserves generades després de les dates de transacció com a conseqüència de resultats no distribuïts: el tipus de canvi efectiu resultant de convertir les despeses i els ingressos que van produir aquestes reserves.

En resum, haurem de tenir en compte per a la conversió dels comptes anuals en moneda estrangera:

- Els **actius**: s'han de convertir al tipus de canvi de tancament.
- Els **passius**: s'han de convertir al tipus de canvi de tancament.
- El **patrimoni net**: s'ha de convertir al tipus de canvi històric (en aquest cas el tipus de canvi històric es refereix al tipus de canvi de la data d'adquisició).
- Les **despeses**: el tipus de canvi existent en la data de la transacció.
- Els **ingressos**: el tipus de canvi existent en la data de la transacció.

Les diferències que es produeixen s'han de registrar en una partida denominada "Diferències de conversió", que ha de figurar en el patrimoni net consolidat.



Esquema de la conversió de les partides del balanç i del compte de pèrdues i guanys

Així mateix, és important tenir en compte que la conversió de les partides del compte de PiG es pot fer mitjançant la utilització de tipus de canvis mitjans (mensuals, trimestrals o anuals). Per a això s'han de ponderar els ingressos i les despeses en funció de l'estacionalitat que els pugui afectar.

Cal destacar també la valoració dels socis externs de la societat objecte del procés de conversió.

Els socis externs s'han de convertir al tipus de canvi històric. D'acord amb les normes de consolidació, la diferència de conversió atribuïble a aquests, si escau, neta de l'efecte impositiu, s'ha de reconèixer en la partida de socis externs del balanç consolidat.

Dos aspectes importants que heu de tenir en compte en el moment de fer la conversió en moneda estrangera:

- El fons de comerç de consolidació i els ajustos als valors raonables d'actius i passius derivats de l'aplicació del mètode d'adquisició es consideren elements de la societat adquirida, i, per tant, s'han de convertir al tipus de canvi de tancament.
- La diferència de conversió comptabilitzada es reconeix en el compte de pèrdues i guanys consolidat del període en què s'alieni o es liquidi per una altra via la inversió en la societat consolidada.

Així doncs, el **fons de comerç es considera un actiu de la dependent, sense que, per tant, n'escaigui la valoració al tipus de canvi històric.** S'ha de valorar al tipus de canvi de tancament.

Altres aspectes que cal destacar, que també inclouen les normes de consolidació en relació amb el procés de conversió, són:

- Els càlculs necessaris per a determinar el valor recuperable del fons de comerç s'han de fer considerant que els fluxos d'efectiu es produeixen en la moneda funcional de cada unitat generadora de fluxos d'efectiu. L'import que s'hagi assignat a un grup d'unitats generadores d'efectiu s'ha de calcular emprant la moneda funcional de la societat inversora.
- Els fluxos d'efectiu s'han de convertir al tipus de canvi de la data en què es va produir cada transacció o emprant un tipus de canvi mitjà ponderat del període (com a màxim mensual), sempre que no hi hagi variacions significatives. En l'estat de fluxos d'efectiu consolidat, s'ha d'incloure una partida que reculli l'efecte en el saldo final d'efectiu de les variacions en el tipus de canvi. Aquest import s'ha de presentar al marge dels fluxos procedents de les activitats d'explotació, d'inversió i de finançament.
- En cas que s'integrin en la consolidació comptes anuals la data de tancament dels quals sigui diferent de la data a la qual es refereixin els comptes anuals consolidats, els tipus de canvi aplicables per a la conversió són els corresponents al període al qual es refereixin els comptes anuals de la societat estrangera, sense perjudici dels ajustos que siguin procedents en aplicació del que disposa l'article 16, quan entre la data de tancament de

la societat estrangera i la del grup es produeixi una variació significativa en el tipus de canvi aplicable.

Per a finalitzar, proposem que el procés de conversió es faci en les fases següents:

FASE 1: convertir els ingressos i les despeses del compte de pèrdues i guanys

FASE 2: convertir els actius, passius i partides del patrimoni net del balanç

- Els **actius i passius**: al tipus de canvi de tancament.
- El **patrimoni net**: al tipus de cost històric.
- En el patrimoni net s'ha d'incloure el resultat de l'exercici.
- Càlcul de la diferència de conversió.

FASE 3: eliminació I-PN.

FASE 4: formulació dels comptes consolidats.

Per mitjà de l'exemple que s'exposa en el subapartat següent veurem l'aplicació d'aquestes fases.

2.1. Exemple de consolidació amb conversió en moneda estrangera

La societat espanyola X (dominant d'un grup) ha fet una inversió financera l'1.1.X1 en una entitat estrangera, E. Aquesta entitat utilitza com a moneda funcional el dòlar.

La inversió va representar el control de la societat dependent, en adquirir el 90% de les accions d'aquesta societat E.

El cost de la inversió l'1.1.X1 va ser de 10 milions de dòlars.

Tipus de canvi: 1 \$ = 0,8 € (el que és el mateix al revés, per 1 € = 1,25 \$).

El balanç de totes dues societats l'1.1.X1 era:

Balanç de la societat X			
Actiu	Import €	PN i passiu	Import €
Inversió financera en E (10 m \$ × 0,8 €/€)	8.000.000	Capital social	10.000.000
Tresoreria	4.000.000	Reserves	2.000.000
Total	12.000.000	Total	12.000.000

Balanç de la societat E (convertit en euros, aplicant-hi tipus de canvi en la data d'adquisició)			
Actiu	Import €	PN i passiu	Import €
Immobilitzat material (7.500.000 \$)	6.000.000	Capital social (9.375.000 \$)	7.500.000
Clients (5.000.000 \$)	4.000.000	Reserves (1.625.000 \$)	1.300.000
		Deutes a llarg termini (1.500.000 \$)	1.200.000
Total	10.000.000	Total	10.000.000

Nota: els imports d'actiu, passiu i patrimoni net de la societat E estan valorats en la data d'adquisició sobre la base del tipus de canvi de la data esmentada (tipus de canvi: 1 \$ = 0,8 €).

Al final de l'exercici X1 les dades del balanç i el compte de pèrdues i guanys de la societat E és el següent (en dòlars):

Balanç de la societat E (31.12.X1)			
Actiu	Import \$	PN i passiu	Import \$
Immobilitzat material	7.000.000	Capital social	9.375.000
Clients	4.500.000	Reserves	1.625.000
Tresoreria	700.000	PiG	200.000
		Deutes a llarg termini	1.000.000
Total	12.200.000	Total	12.200.000

Compte de pèrdues i guanys E (31.12.X1)	
	Import \$
Vendes	+7.000.000
Aprovisionaments	-6.000.000
Despeses personal	-300.000
Dot. amortitzacions	-500.000
Resultat (PiG)	200.000

El tipus de canvi el 31.12.X1 se situa en 1 \$ = 0,85 €.

El tipus de canvi mitjà durant l'exercici X1 ha estat d'1 \$ = 0,82 €.

Nota: el balanç de X el 31.12.X1 conté les mateixes dades que el balanç l'1.01.X1 (aquesta entitat no ha fet transaccions durant l'any X1).

Farem la consolidació el 31.12.X1:

1) En la data d'adquisició. Eliminació I-PN en primera consolidació

L'eliminació I-PN en la data d'adquisició no és cap novetat, ja que es farà amb el tipus de canvi d'aquesta data.

El primer que fem és calcular la diferència de primera consolidació:

	Import €
Valor comptable de la participació en E	8.000.000
- Part proporcional de PN 90% de (7.500.000 + 1.300.000)	-7.920.000
Fons de comerç (euros)	80.000

A títol informatiu, el valor en dòlars del fons de comerç en primera consolidació és de $80.000 \text{ €} \times 1,25 = 100.000 \text{ \$}$.

El PN no ha estat objecte d'ajust, ja que el valor comptable de tots els actius i passius de la societat adquirida coincideix amb el valor de mercat.

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

I, per tant, l'eliminació inversió-PN seria:

Balanz		D	H
	Capital (E)	7.500.000	
	Reserves (E)	1.300.000	
	Fons de comerç	80.000	
	Inversió en E		8.000.000
	Socis externs		880.000

2) El 31 de desembre de X1

- Conversió dels comptes anuals de E:
 - Ingressos i despeses
 - Actius, passius i patrimoni net
- Eliminació I-PN en consolidació el 31.12.X1
- Formulació del balanç i el compte de pèrdues i guanys

FASE 1. Conversió de les partides del compte de pèrdues i guanys

S'utilitza el tipus de canvi mitjà durant l'exercici $1 \text{ \$} = 0,82 \text{ €}$.

	Import \$	Tipus de canvi	Import convertit en €
Vendes	+7.000.000	× 0,82	5.740.000
Aprovisionaments	-6.000.000		-4.920.000
Despeses personal	-300.000		-246.000
Dot. amortitzacions	-500.000		-410.000
Resultat (PiG)	200.000		164.000

FASE 2. Conversió dels actius, passius i PN

Actius i passius al tipus de canvi de tancament: 1 \$ = 0,85 €.

Patrimoni net:

- Al tipus de canvi històric: 1 \$ = 0,80 €
- PiG: segons la data de cada transacció (s'obté del compte de PiG)

Actiu	Import \$	Tipus de canvi	Import convertit en €	PN i passiu	Import \$	Tipus de canvi	Import convertit en €
Immobilitzat material	7.000.000	0,85	5.950.000	Capital	9.375.000	0,80	7.500.000
Clients	4.500.000		3.825.000	Reserves	1.625.000	0,80	1.300.000
Tresoreria	700.000		595.000	PiG	200.000		164.000
				Deutes a llarg termini	1.000.000	0,85	850.000
				Diferència de conversió			556.000
Total actiu consolidat (convertit en euros)			10.370.000	Total PN i passiu consolidat (convertit en euros)			10.370.000

Càlcul de la diferència de conversió:

	Import €
+ (Actiu – Passiu) → (10.370.000 – 850.000)	9.520.000
– Patrimoni net de E (7.500.000 + 1.300.000 + 164.000)	-8.964.000
Diferència de conversió	556.000

En aquest cas la diferència de conversió és positiva, ja que el dòlar s'ha revaloritzat (en relació amb la data d'adquisició) i els actius de la societat E (convertits a l'euro) donen un import superior al que donarien al tipus de canvi històric.

Informació relacionada amb el fons de comerç:

- Recordeu que el fons de comerç en la primera consolidació es va establir en un valor de 100.000 \$.
- L'entitat considera que en tancar aquest exercici (31.12.X1) el fons de comerç té una valoració de 90.000 \$. Si convertim els 90.000 \$ al tipus de canvi de tancament: $90.000 \$ \times 0,85 \text{ € per } \$ = 76.500 \text{ €}$. Valor inicial, en primera consolidació, del fons de comerç (en euros): 80.000 euros.
- Valor actual del fons de comerç en tancar l'exercici (en euros): 76.500 euros.
- Per tant, el fons de comerç s'ha deteriorat en 3.500 euros (80.000 – 76.500). Aquest import s'ha de reconèixer en el resultat de la societat X.

FASE 3. Eliminació I-PN

L'eliminació I-PN queda:

		D	H
Balanç	Capital (E)	7.500.000	
	Reserves (E)	1.300.000	
	Fons de comerç	76.500	
	Diferències de conversió	55.600	
	PiG (X), per la deterioració del fons de comerç	3.500	
	Inversió en E		8.000.000
	Socis externs (10% de PN excepte resultat + 10% de dif. conversió) 10% (7.500.000 + 1.300.000) + 10% (556.000)		935.600

Notes:

- PN net de la societat participada (sense diferència de conversió):

$$\text{Atribució socis externs: } 8.800.000 \times 10\% = 880.000 \text{ euros}$$

- Diferència de conversió:

$$\text{Atribució socis externs: } 556.000 \times 10\% = 55.600 \text{ euros}$$

Per tant, la diferència de conversió queda en el balanç consolidat per:

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

- Deterioració del fons de comerç:
 - Valoració inicial: 80.000 euros

⁽¹⁾Vegeu el balanç en format full de treball en la fase 4.

- Valor actual: 76.500 euros

La pèrdua de valor del fons de comerç queda establerta en 3.500 euros. Aquesta disminució de valor està motivada, d'una banda, per la reducció del valor en dòlars respecte de la valoració inicial i, de l'altra, per l'aplicació del tipus de canvi de tancament. Aquesta diferència la reconeixem com a deterioració que afecta el resultat de X. No afecta els socis externs.

S'ha d'efectuar la dotació en el compte de resultats.

I la distribució del resultat de E:

Balanz		D	H
	PiG (E)	164.000	
	Resultat atribuïble al grup		147.600
	Socis externs (per resultat atribuït de E)		16.400

Nota: la distribució del PiG de E s'efectua de la manera següent:

- Atribució socis externs: $10\% \text{ de } 164.000 = 16.400$ euros
- PiG atribuïbles a la societat dominant: $164.000 - 16.400 = 147.600$ euros

FASE 4. formulació dels comptes consolidats

A l'efecte d'aquest cas presentem només el balanç consolidat perquè es pugui observar com queda després del procés de consolidació (es presenta en format full de treball):

Full de treball

Partida del balanç (en milers d'euros)	Societat X	Societat E	Balanç agregat	Eliminacions		Balanç consolidat	
				D	H	Actiu	PN i passiu
Inversió financera en E (10 m \$ × 0,8 €/€)	8.000		8.000		8.000		
Immobilitzat material		5.950	5.950			5.950	
Clients		3.825				3.825	
Tresoreria	4.000	595	4.595			4.595	
Capital	10.000	7.500	17.500	7.500			10.000
Reserves	2.000	1.300	3.300	1.300			2.000
PiG X	0		0	3,5			-3,5
PiG atribuïble grup					147,6		147,6
PiG E		164	164	164			
Deutes a llarg termini		850					850
Diferència conversió (PN) (sorgida del procés de conversió)		556		55,6			500,4
Fons de comerç				76,5		76,5	
Socis externs					935,6		935,6
Socis externs (PiG)					16,4		16,4
			Totals	9.099,6	9.099,6	14.446,5	14.446,5

Recordeu els aspectes següents:

- S'ha eliminat la inversió financera en E i el capital i les reserves de E.
- La partida de "Diferència de conversió" ha de figurar en el PN. En el nostre cas amb signe positiu. S'ha suposat que no hi ha efecte impositiu.
- Els socis externs hi han de figurar per la suma de 935,6 i 16,4. Per un total de 952 u. m.

Nota: per a fer aquest supòsit de conversió s'ha suposat que el balanç de la societat dominant X era el mateix a l'inici del període que al final de període (no ha fet transaccions).

3. Cas global

En els mòduls anteriors s'han explicat i desenvolupat les diferents parts del procés de consolidació, i s'han inclòs en els diferents mòduls exemples i casos de cada matèria de manera individualitzada. Això ha permès estudiar i conèixer de manera separada les diferents casuístiques que pot tenir el procés de consolidació. No obstant això, fins ara no hem vist un cas global de principi a fi que permeti veure tot el procés de la consolidació (des de la consolidació inicial fins a la consolidació posterior, amb l'elaboració dels comptes anuals consolidats). El cas següent que presentem pretén que observeu les parts més importants d'aquest material didàctic introduïdes en un cas global que permeti, d'una banda, veure tot el procés de consolidació en els diversos moments, les diferents eliminacions i, de l'altra, l'elaboració dels comptes anuals consolidats. Per aquest motiu en l'exemple que us proposem, hi trobareu:

1) L'eliminació I-PN en el moment inicial i el càlcul del fons de comerç o diferència negativa de consolidació. S'ha incorporat en el moment inicial l'existència d'un fons de comerç individual i l'existència de subvencions en capital en el moment inicial.

2) El procés de consolidació en moments posteriors. Aquest inclou:

- Homogeneïtzació valorativa.
- L'eliminació I-PN en moments posteriors.
- Diferents eliminacions per resultats no realitzats.
- L'efecte impositiu derivat del procés de consolidació.
- Una nova subvenció en capital.

3) S'ha incorporat en el cas la participació en una empresa associada. D'aquesta manera introduïrem el procediment de la participació posada en equivalència.

4) L'elaboració dels comptes anuals.

3.1. Presentació

Part 1. Consolidació inicial

Les societats K, SA i L, SA, totes dues dedicades al mateix tipus d'activitat comercial, formen un grup de societats des de l'1 de gener de X1. La societat K, SA va comprar en aquesta data el 60% de les accions de L, SA.

En aquesta data els estats financers de totes dues societats eren els següents:

- El balanç:

Actiu	K	L
Immobilitzat material	60.000	20.000
Immobilitzat intangible (fons de comerç)	0	2.000
<i>Participació en L, SA</i>	10.600	0
Existències	10.000	3.000
Deutors a curt termini	9.000	6.000
Tresoreria	400	1.000
Total	90.000	32.000
PN i passiu		
Capital	50.000	10.000
Reserves	10.000	6.000
Passiu impost diferit	0	0
Deutes a llarg termini	16.000	14.000
Deutes a curt termini	14.000	2.000
Total	90.000	32.000

Part 2. Consolidació posterior

El 31 de desembre de X3 les societats K, SA, i L, SA, presenten els estats financers següents:

- El balanç:

Actiu	K	L
Immobilitzat material	70.000	15.000
Immobilitzat intangible (fons de comerç)	0	2.000
<i>Participació en L, SA</i>	10.600	0
<i>Participació en X, SA</i>	2.600	
<i>Crèdits a llarg termini, empreses del grup</i>	10.000	
Existències	17.400	14.850
Deutors a curt termini	5.000	3.000
Altres inversions financeres	10.000	
Tresoreria	400	12.000
Total	126.000	46.850

Actiu	K	L
PN i passiu		
Capital	50.000	10.000
Reserves	10.000	8.000
Subvencions de capital		1.400
PiG	7.000	1.225
Passiu impost diferit	0	600
Deutes a llarg termini, altres empreses	40.000	4.800
<i>Deutes a llarg termini, empreses del grup</i>		10.000
Deutes a curt termini	16.000	10.225
Passiu impost corrent	3.000	600
Total	126.000	46.850

- I el compte de pèrdues i guanys:

PIG	K	L
Vendes	343.000	101.400
Compres	-250.000	-105.000
Variació existències	-50.000	-10.150
Dotació amortització	-6.000	-500
Altres ingressos explotació	11.100	20.000
Subvencions traspassades a resultat de l'exercici	0	0
Altres despeses explotació	-39.000	-2.500
Resultat per operacions d'immobilitzat	0	-1.000
Resultat explotació	9.100	2.250
<i>Interessos crèdits a llarg termini, empr. grup</i>	500	0
Altres ingressos financers	1.100	300
Ingressos per dividends	500	0
Interessos deutes	-1.200	-300
<i>Interessos deutes a llarg termini, empr. grup</i>		-500
Resultat financer	900	-500
Resultat abans d'impostos	10.000	1.750
Impost de societats	-3.000	-525

PiG	K	L
Resultat net	7.000	1.225

Informació relativa a homogeneïtzacions

- La societat dependent L i l'associada X (vegeu el balanç) tenen com a data de tancament el 31 de desembre (igual que la societat K).
- Estan totalment sincronitzades les operacions entre K, L i X en els seus comptes individuals.
- La societat K valora les seves existències pel sistema FIFO, mentre que L les ha valorat mitjançant el criteri de preu mitjà ponderat. El valor de les existències de L segons el criteri FIFO el 31.12.X3 és de 15.000 u. m.
- La diferència de +150 u. m. (en relació amb la valoració que tenen en el balanç de L) té l'origen íntegrament en l'exercici X3.

Informació relativa a operacions entre empreses del grup i participacions en empreses associades

1) Operacions intragrup que afecten els comptes consolidats de X3 i que tenen l'origen en transaccions efectuades el X3:

a) K ha venut al comptat a L durant el X3 mercaderies per un preu de venda de 10.000 u. m., preu que incorporava un benefici de 1.000 u. m.

La totalitat d'aquestes existències queden en estoc de L el 31.12.X3.

b) L va vendre a K el dia 1.6.X3 un terreny per 10.000 u. m. El cost per a L havia estat d'11.000 u. m. Aquest actiu no ha estat venut a tercers i, per tant, està comptabilitzat en K a la fi de X3. Operació feta al comptat.

c) La societat K ha comptabilitzat un ingrés financer per interessos de 500 u. m. pel crèdit que té concedit a L.

L ha comptabilitzat el mateix import en concepte de despesa per interessos.

2) Operacions intragrup que afecten els comptes consolidats de X3, però que tenen l'origen en transaccions d'exercicis anteriors a X3:

d) L va vendre a K existències l'any X2 per un import de 10.000 u. m. L'operació incorporava una pèrdua de 500 u. m. La totalitat d'aquestes existències queden en estoc el 31.12.X3.

3) Altres consideracions relatives a la consolidació.

e) El grup considera que el fons de comerç originat en primera consolidació manté el seu valor i no s'ha produït cap deterioració.

f) La societat L ha rebut a la fi de X3 una subvenció de capital per un import de 2.000 u. m. (1.400 u. m. s'han registrat al compte "130 Subvencions de capital" i 600 u. m. al compte "479 Passiu per impost diferit"). En l'exercici X3 no s'ha traspassat cap quantitat al compte de pèrdues i guanys.

g) La societat L ha distribuït durant l'exercici X3 uns dividends a K per un import de 400 u. m., corresponent a l'exercici X2.

h) La societat K va concedir un crèdit a L al principi de X3. L'import del crèdit és de 10.000 u. m. i està comptabilitzat en l'actiu de K i en el passiu a llarg termini de L.

i) La participació en X, SA (vegeu el balanç) correspon a una inversió en el 25% del PN de la societat esmentada, efectuada a l'inici de X3. En aquesta data el patrimoni net de X, SA, era de 10.000 u. m. (el valor raonable dels actius i passius de la societat coincideix amb el seu valor comptable).

En l'exercici X3 la societat associada X, SA presenta en els seus comptes individuals un benefici de 200 u. m. (La societat associada X no formula comptes consolidats.)

Treball que s'hi ha de fer

En relació amb la inversió en el moment inicial, s'ha de calcular el fons de comerç o la diferència negativa de primera consolidació i fer l'eliminació I-PN en primera consolidació.

En relació amb els comptes consolidats de l'exercici X3:

- S'han d'analitzar les homogeneïtzacions necessàries abans de fer la integració.
- S'han de fer les eliminacions i els ajustos en forma d'assentaments necessaris per a preparar els comptes anuals consolidats de l'any X3.
- S'ha de muntar el balanç consolidat el 31.12.X3.
- S'ha de muntar el compte de pèrdues i guanys el 31.12.X3.

Notes:

- Tipus impositiu que s'ha de tenir en compte: 30%.
- Totes les empreses del cas global tributen per l'impost de societats en el pla individual i no han tingut diferències entre els criteris comptables i fiscals. Per tant, la base imposable de cada societat coincideix amb el resultat comptable abans d'impostos.

3.2. Solució

Sobre l'eliminació I-PN en el moment inicial

El primer que cal fer és calcular si l'operació genera un fons de comerç de consolidació o una diferència negativa.

El PN de L està format per un capital de 10.000 u. m. i 6.000 u. m. de reserves.

	Import
Valor comptable de la participació en L	10.600
- Part proporcional de PN 60% de (10.000 + 6.000)	-9.600
+ percentatge sobre fons de comerç individual: 60% de 2.000 u. m.	+1.200
Fons de comerç de consolidació	2.200

Com podeu veure, per a calcular aquesta diferència no ha estat necessari fer cap ajust en la valoració dels elements patrimonials de L, ja que el seu valor comptable coincideix amb el seu valor de mercat. Per tant, el patrimoni net de la societat dependent no ha estat objecte de cap ajust.

Adicionalment, ens trobem en la situació exposada en el mòdul "Mètode d'integració global II", en què la societat dependent té un fons de comerç individual. En aquest cas, observeu que la part proporcional del fons de comerç individual s'assigna al fons de comerç de consolidació.

Valor dels socis externs:

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

I, per tant, l'eliminació I-PN seria (**ajust 1**):

Balanz		D	H
	Capital	10.000	
	Reserves	6.000	
	Fons de comerç de consolidació	2.200	
	Inversió en L		10.600
	Socis externs de L		6.400
	Fons de comerç individual de L (60% de 2.000 u. m.)		1.200

Sobre el procés de consolidació i elaboració dels comptes anuals consolidats el 31.12.X3

Per a facilitar la comprensió de la solució a aquesta part del cas global la dividrem en cinc fases. Us recomanem que seguiu aquest procés a l'hora de fer una consolidació:

- Fase 1. anàlisi de les homogeneïtzacions i balanç i compte de pèrdues i guanys homogeneïtzats
- Fase 2. Eliminacions i ajustos per operacions internes
- Fase 3. Eliminació I-PN el 31.12.X3 i distribució de resultat de l'exercici X3
- Fase 4. Fulls de treball (introducció d'ajustos)
- Fase 5. Formulació dels comptes anuals

FASE 1. Anàlisi de les homogeneïtzacions i balanç i compte de pèrdues i guanys homogeneïtzats

En relació amb les homogeneïtzacions, ens plantegem:

- **Homogeneïtzació temporal:** no és necessària, ja que totes les societats tenen com a data de tancament el 31.12.X3.
- **Homogeneïtzació per operacions internes:** no és necessària, ja que totes les operacions intragrup estan sincronitzades en els balanços individuals.
- **Homogeneïtzació valorativa:** és necessari fer un ajust en la valoració de les existències de L.

Les existències de L tenen en els seus comptes individuals un valor de 14.850 u. m. Amb l'homogeneïtzació al criteri FIFO –establert per la dominant– el seu valor a l'efecte consolidat és de 15.000 u. m.

Això implica un ajust positiu de 150 u. m. i l'efecte fiscal corresponent. Tot amb impacte en el resultat de l'exercici X3 (**ajust 2**):

Balanz		D	H
	Existències (L)	150	
PiG (L)			150

PiG		D	H
	PiG (L)	150	
Variació d'existències			150

I l'efecte impositiu derivat de l'homogeneïtzació: 30% de $150 = 45$ u. m.

Balanz		D	H
	PiG (L)	45	
Passiu per impost diferit			45

PiG		D	H
	Impost de societats (630)	45	
PiG (L)			45

Aquests ajustos comporten els canvis següents en el balanç de la societat L:

- Existències: increment de 150 u. m. → valor de les existències: 15.000 u. m.
- PiG: increment net de 105 u. m. → passa a 1.330 u. m.
- Passiu per impost diferit: increment de 45 u. m.
- El total actiu queda s'incrementa en 150 u. m. → valor total de l'actiu: 47.000 u. m.
- El total passiu i patrimoni net s'incrementa en 150 u. m. → valor total: 47.000 u. m.

I en el compte de PiG de L:

- Variació d'existències: ajust positiu de 150 u. m.
- Impost de societats: increment de 45 u. m.
- Resultat: increment net de 105 u. m.

El balanç i el compte de PiG de la societat L homogeneïtzats queden:

- El balanç:

Actiu	K	L
Immobilitzat material	70.000	15.000
Immobilitzat intangible (fons de comerç)	0	2.000
<i>Participació en L, SA</i>	10.600	0
<i>Participació en X, SA</i>	2.600	
<i>Crèdits a llarg termini, empreses del grup</i>	10.000	
Existències	17.400	15.000
Deutors a curt termini	5.000	3.000
Altres inversions financeres	10.000	
Tresoreria	400	12.000
Total	126.000	47.000
PN i passiu		
Capital	50.000	10.000
Reserves	10.000	8.000
Subvencions de capital		1.400
PiG	7.000	1.330
Passiu impost diferit	0	645
Deutes a llarg termini, altres empreses	40.000	4.800
<i>Deutes a llarg termini, empreses del grup</i>		10.000
Deutes a curt termini	16.000	10.225
Passiu impost corrent	3.000	600
Total	126.000	47.000

Notes:

- Els imports que figuren ombrejats han estat homogeneïtzats.
- Les partides en cursiva afecten explícitament el procés de consolidació. Són partides que desapareixeran.
- I el compte de pèrdues i guanys:

PIG	K	L
Vendes	343.000	101.400
Compres	-250.000	-105.000
Variació existències	-50.000	-10.000

PIG	K	L
Dotació amortització	-6.000	-500
Altres ingressos explotació	11.100	20.000
Subvencions traspassades a resultat de l'exercici		0
Altres despeses explotació	-39.000	-2.500
Result. per operacions d'immobilitzat	0	-1.000
Resultat explotació	9.100	2.400
<i>Interessos crèdits a llarg termini, empreses del grup</i>	500	0
Altres ingressos financers	1.100	300
Ingressos per dividends	500	0
Interessos deutes	-1.200	-300
<i>Interessos deutes a llarg termini, empreses del grup</i>		-500
Resultat financer	900	-500
Resultat abans d'impostos	10.000	1.900
Impost de societats	-3.000	-570
Resultat net	7.000	1.330

Notes:

- Els imports que figuren ombrejats han estat homogeneïtzats.
- Les partides en cursiva afecten explícitament el procés de consolidació. Són partides que desapareixeran.

Una vegada homogeneïtzats el balanç i el compte de pèrdues i guanys, ja podem passar a la fase d'agregació. No obstant això, com que aquesta fase només suma partides, la deixem per al full de treball², on agregarem partides i també introduïrem les eliminacions i els ajustos.

⁽²⁾Vegeu el full de treball del balanç (1) en la fase 4.

FASE 2. Eliminacions i ajustos que s'han de fer per operacions internes per a preparar els comptes consolidats de l'exercici X3

Recordeu que les eliminacions i els ajustos tenen diverses funcions. En el cas global que estem fent, trobarem:

- Ajust per resultats no fets en exercicis anteriors.
- Ajustos per resultats no fets procedents d'operacions de l'exercici.
- Eliminació d'ingressos i despeses recíproques.
- Eliminació de saldos pendents entre empreses (deutors i creditors).
- Eliminació per dividends distribuïts.

- Ajustos per actualització d'una PPE.

Anirem desenvolupant els ajustos d'acord amb l'enunciat. En cada ajust introduïrem una reflexió o objectiu d'aquest.

1) Operacions intragrup que afecten els comptes consolidats de X3 i que tenen l'origen en transaccions efectuades el X3

a) La societat K ha venut al comptat a L durant el X3 mercaderies per un preu de venda de 10.000 u. m., preu que incorporava un benefici de 1.000 u. m.

La totalitat d'aquestes existències queden en l'estoc de L el 31.12.X3.

Solució

En aquesta operació intragrup s'ha de diferir el benefici de 1.000 u. m. fins que les existències surtin a tercers fora del grup. Això implica una reducció del valor de les existències i una reducció del resultat de l'exercici, ja que l'operació intragrup correspon a l'exercici d'elaboració dels comptes anuals consolidats (X3).

Com que el resultat és objecte d'ajust, haurem de procedir també a un ajust en pèrdues i guanys amb contrapartida variació d'existències (**ajust 3**).

En el balanç:

Balanç		D	H
	PiG (K)	1.000	
Existències			1.000

En el compte de PiG:

PiG		D	H
	Variació d'existències	1.000	
PiG (K)			1.000

I l'efecte impositiu.

Recordeu que aquest ajust no implica una eliminació definitiva del resultat, sinó un diferiment a l'efecte consolidat. Per aquest motiu s'ha de registrar l'efecte impositiu corresponent que, en aquest cas, correspon a actiu per impost dife-

rit, ja que la societat K ha tributat (a l'efecte individual) pel benefici esmentat. Això dona lloc al fet que, a l'efecte consolidat, es registri un actiu per impost diferit.

Efecte impositiu: $30\% \times 1.000 = 300$ u. m.

Balanz		D	H
	Actiu per impost diferit	300	
	PiG (K)		300

PiG		D	H
	PiG (K)	300	
	Impost de societats		300

Cancel·lació de l'ingrés i despesa per l'import íntegre de les compres i vendes recíproques. Import 10.000 u. m.

En pèrdues i guanys:

PiG		D	H
	Vendes	10.000	
	Compres		10.000

L'ajust d'aquesta operació té com a objectiu diferir el benefici obtingut per l'operació intragrup feta durant l'exercici i ajustar el valor de les existències al cost d'entrada al grup. Tot això amb l'efecte fiscal conseqüent.

Adicionalment, s'anul·len les compres i vendes recíproques realitzades durant l'exercici.

b) La societat L va vendre a K el dia 1.6.X3 un terreny per 10.000 u. m. El cost per a L havia estat d'11.000 u. m. Aquest actiu no ha estat venut a tercers i, per tant, està comptabilitzat en K a la fi de X3. Operació feta al comptat.

Solució

En aquesta operació intragrup s'ha de diferir la pèrdua de 1.000 u. m. que ha comptabilitzat la societat L per la venda del terreny. Aquestes pèrdues no s'han de reconèixer en els comptes consolidats fins que el terreny surti a tercers fora del grup o l'actiu sofreixi un deteriorament.

Això implica un augment del valor de l'immobilitzat i un augment del resultat de l'exercici, ja que l'operació intragrup correspon a l'exercici d'elaboració dels comptes anuals consolidats (X3).

Com que el resultat és objecte d'ajust, haurem de procedir a un ajust en pèrdues i guanys amb contrapartida en pèrdues per venda d'immobilitzat (**ajust 4**).

En el balanç:

Balanç		D	H
	Immobilitzat material (terrenys)	1.000	
PiG (L)			1.000

En el compte de pèrdues i guanys:

PiG		D	H
	PiG (L)	1.000	
Pèrdues per venda d'immobilitzat			1.000

I l'efecte impositiu.

Recordeu que aquest ajust no implica una eliminació definitiva del resultat (pèrdues), sinó un diferiment a l'efecte consolidat. Per aquest motiu s'ha de registrar l'efecte impositiu corresponent que, en aquest cas, correspon a un passiu per impost diferit, ja que la societat L ha tributat (a l'efecte individual) per la pèrdua esmentada.

A l'efecte consolidat aquesta pèrdua no correspon a aquest exercici. Això dona lloc al fet que, a l'efecte consolidat, es registri una despesa més elevada per l'impost de societats i un passiu per impost diferit.

$$\text{Efecte impositiu: } 30\% \times 1.000 = 300 \text{ u. m.}$$

Balanç		D	H
	PiG (L)	300	
Passiu per impost diferit			300

PiG		D	H
	Impost de societats	300	
PiG (L)			300

L'ajust d'aquesta operació té com a objectiu diferir la pèrdua obtinguda per la societat L per l'operació intragrup fets durant l'exercici i ajustar el valor del terreny al cost d'entrada al grup. Tot això amb l'efecte fiscal conseqüent.

Adicionalment, s'anul·la en el compte de pèrdues i guanys la pèrdua per la venda d'immobilitzat.

Finalment, observeu que l'ajust del resultat afecta la societat dependent L. Això s'ha de tenir en compte en el moment del càlcul del resultat de L i la distribució d'aquest entre la societat dominant i els socis externs.

c) La societat K ha comptabilitzat un ingrés financer per interessos de 500 u. m. pel crèdit que té concedit a L.

L ha comptabilitzat el mateix import en concepte de despesa per interessos.

Solució

En aquest cas s'ha de cancel·lar l'ingrés i la despesa comptabilitzats per les empreses afectades. Observeu que no té conseqüències sobre el resultat consolidat, ja que, d'una banda, anul·lem un ingrés i, de l'altra, una despesa (**ajust 5**).

En pèrdues i guanys:

		D	H
PIG	Interessos de crèdits a llarg termini, empreses del grup (ingrés)	500	
	Interessos deutes a llarg termini, empreses del grup (despesa)		500

Aquest ajust té com a objectiu anul·lar l'ingrés/despesa per interessos comptabilitzat entre empreses del grup. En els comptes consolidats no pot figurar l'ingrés ni la despesa d'una operació intragrup. No té conseqüències en el resultat consolidat.

2) Operacions intragrup que afecten els comptes consolidats de X3, però que tenen l'origen en transaccions d'exercicis anteriors a X3

d) La societat L va vendre a K existències l'any X2 per un import de 10.000 u. m. L'operació incorporava una pèrdua de 500 u. m. La totalitat d'aquestes existències queden en estoc el 31.12.X3.

Solució

En aquesta operació intragrup s'ha de diferir la pèrdua de 500 u. m. que ha comptabilitzat la societat L per la venda d'existències de l'exercici X2.

Es tracta d'unes pèrdues obtingudes l'any X2, però que s'han de diferir de nou, ja que les existències no han sortit a tercers en l'exercici X3. Recordeu que aquest ajust està motivat pel fet que, per a formular els comptes consolidats de l'exercici X3, partim dels comptes **individuals** de les societats del grup de l'exercici X3 (no partim dels comptes consolidats de l'any anterior).

Aquestes pèrdues no s'han de reconèixer en els comptes consolidats fins que el terreny surti a tercers fora del grup o l'actiu sofreixi un deteriorament.

Això implica un augment del valor de l'immobilitzat i un augment de les reserves de L. Actuem sobre les reserves de L, ja que l'operació intragrup correspon a exercicis anteriors.

Com que el resultat no és objecte d'ajust, l'ajust només afecta partides del balanç (**ajust 6**).

En el balanç:

Balanç		D	H
	Existències	500	
Reserves L			500

L'efecte fiscal: 30% de 500 u. m. = 150 u. m.

Balanç		D	H
	Reserves L	150	
Passiu per impost diferit			150

L'ajust d'aquesta operació el X3 té com a objectiu diferir la pèrdua obtinguda per la societat L per l'operació intragrup feta durant l'exercici X2 i ajustar el valor de les existències al cost d'entrada al grup (ja que les existències no han estat alienades a tercers). Tot això amb l'efecte fiscal conseqüent.

L'operació no té incidència en el resultat de l'exercici X3.

Finalment, observeu que l'ajust de les reserves afecta la societat dependent L. Això s'ha de tenir en compte en el moment d'efectuar l'eliminació I-PN de l'exercici X3 i l'assignació de les reserves de L entre la partida d'RSC i els socis externs.

3) Altres consideracions

e) El grup considera que el fons de comerç originat en primera consolidació manté el seu valor i no s'ha produït cap deterioració.

Solució

El fons de comerç de consolidació afecta l'eliminació I-PN. En aquest cas, com que no ha sofert cap deterioració el fons de comerç, s'ha d'incloure en el balanç consolidat el 31.12.X3, amb el mateix valor que va tenir en la primera consolidació.

Per a això s'ha de donar d'alta de nou pel valor de 2.200 u. m. (recordeu que per a elaborar els comptes consolidats de X3 partim dels comptes anuals individuals de K i de L el 31.12.X3 i que aquests no tenen registrat el fons de comerç de consolidació). L'alta del fons de comerç es pot observar en l'eliminació I-PN que es fa en la fase 3 del procés.

f) La societat L ha rebut a la fi de X3 una nova subvenció en capital per un import de 2.000 u. m. (1.400 u. m. s'han registrat al compte "130 Subvencions de capital" i 600 u. m. al compte "479 Passiu per impost diferit"). No s'ha traspassat cap quantitat al compte de pèrdues i guanys.

Solució

En aquest cas observeu que es tracta d'una subvenció rebuda després de la data d'adquisició. D'acord amb les normes de consolidació, l'única cosa que hem de fer és distribuir el saldo del compte "130 Subvencions de capital" el 31.12.X3 (de subvencions noves) entre subvencions del grup i a socis externs.

Saldo subvenció nova el 31.12.X3: 1.400 u. m.:

- 60% subvenció grup: 840 u. m.
- 40% a socis externs: 560 u. m.

I en forma d'ajust (**ajust 7**):

Balanz		D	H
	Subvencions de capital (L)	1.400	
	Subvencions de capital (grup)		840
	Socis externs (per subvencions atribuïdes)		560

Aquest ajust només afecta el balanç i no té cap incidència fiscal.

A l'efecte consolidat el saldo de la subvenció de capital existent el 31.12.X3 s'atribueix a la societat dominant (grup) i als socis externs, d'acord amb el percentatge de participació. En la memòria s'ha d'informar sobre aquesta distribució.

g) La societat L ha distribuït durant l'exercici X3 uns dividendes a K per un import de 400 u. m., corresponent a l'exercici X2.

Solució

En aquest cas les normes de consolidació estableixen que els dividendes distribuïts de les societats dependents s'han de reconèixer com a reserves i s'ha d'anul·lar l'ingrés financer comptabilitzat en el compte de pèrdues i guanys (ajust 8).

Balanz		D	H
	PiG (K)	400	
Reserves (K)			400

PiG		D	H
	PiG (K)	400	
Ingrés per dividendes			400

Aquesta operació no té efecte impositiu, ja que es tracta d'una diferència permanent. Observeu que no estem diferint cap import a exercicis posteriors. Estem anul·lant un benefici i aquesta anul·lació no tindrà efectes en els exercicis posteriors.

Aquest ajust té com a objectiu anul·lar el benefici que la societat dominant té a causa de dividendes distribuïts per la societat dependent (corresponents de resultats d'anys anteriors). Aquests beneficis no poden figurar en el balanç consolidats, ja que es tracta de reserves del grup.

h) La societat K va concedir un crèdit a L al principi de X3. L'import del crèdit és de 10.000 u. m. i està comptabilitzat en l'actiu de K i en el passiu a llarg termini de L. Té venciment a llarg termini.

Solució

Es tracta d'eliminar els saldos pendents. Recordeu que en el balanç consolidat no poden aparèixer els saldos pendents (proveïdors, clients, deutes, crèdits, etc.) entre empreses del grup (**ajust 9**).

Balanç		D	H
	Deutes a llarg termini, empreses del grup (passiu)	10.000	
Crèdits a llarg termini, empreses del grup (actiu)			10.000

Aquesta eliminació només afecta el balanç i no té cap incidència fiscal. Els interessos del deute ja han estat eliminats en apartats anteriors.

En preparar els comptes consolidats cal preguntar-se pels saldos pendents (d'actiu i passiu) entre empreses del grup. En aquesta eliminació simplement hem eliminat el saldo del deute/crèdit per un préstec entre les empreses K i L amb un saldo pendent de 10.000 u. m.

i) La participació en X, SA correspon a una inversió en el 25% del patrimoni net de la societat esmentada, efectuada a l'inici de X3. En aquesta data, el patrimoni net de X, SA era de 10.000 u. m. (el valor raonable dels actius i passius de la societat esmentada coincideix amb el seu valor comptable).

En l'exercici X3 la societat associada X, SA presenta en els seus comptes individuals un benefici de 200 u. m. (La societat associada X no formula comptes consolidats.)

Solució

Segons l'enunciat la societat K té des del principi de gener de X3 el 25% d'una societat X (societat associada per tenir una influència significativa). El cost de la inversió ha estat de 2.600 u. m. El patrimoni net de X era en aquesta data de 10.000 u. m.

A partir d'aquesta informació i tenint en compte que K forma grup amb una altra societat L, fem la posada en equivalència de la societat B en el grup (K + L) el 31.12.X3.

El primer que hem de fer és l'anàlisi de la diferència que va sorgir en la data d'adquisició de la participació.

En el nostre cas, la diferència entre el valor comptable de la participació i la part proporcional del patrimoni net queda:

	Import
Valor comptable de la participació en X	2.600
– Part proporcional de PN de X (25% de 10.000)	–2.500
Diferència	100

Aquesta diferència positiva correspon a un fons de comerç. No obstant això, el fons de comerç no apareix individualitzat en el balanç, sinó que s'ha d'incloure en l'import en llibres de la partida "Participacions posades en equivalència" i se n'ha d'informar en la memòria.

A partir de la informació obtinguda de la primera consolidació fem als ajustos necessaris el 31.12.X3 (**ajust 10**). En aquest cas, hem d'analitzar:

- La substitució per la valoració inicial.
- L'augment del valor de la participació pel resultat obtingut en X3 per la societat associada.
- No hi ha altres increments en la societat X, ja que l'adquisició de la participació s'ha fet a l'inici de l'any X3.

Ajust de substitució de la valoració inicial (el mateix que es va efectuar en el moment inicial):

Balanç		D	H
	Participacions posades en equivalència	2.600	
	<i>Participacions en X</i>		2.600

Ajust d'actualització de la PPE pel resultat obtingut per X en l'exercici X3:

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

En el balanç:

Balanç		D	H
	Participacions posades en equivalència	50	
	Pèrdues i guanys (K)		50

En el compte de pèrdues i guanys:

PIG		D	H
	Pèrdues i guanys (K)	50	
Participació en beneficis societats PPE			50

El valor de la participació queda en el balanç consolidat per un import de 2.650 u. m.

Aquest import correspon a la valoració del PN de X més el fons de comerç sorgit en primera consolidació.

Valoració final de la PPE.

	Import
Valor inicial de la participació en PPE	2.600
+ Atribució resultat de X en X3 (25% de 200 u. m.)	+50
Valoració PPE en la societat X	2.650

Si comprovem aquesta valoració amb el percentatge sobre el PN de la societat B:

	Import
Percentatge sobre el PN de X el 31.12.X3 25% de 10.200 u. m. (inclou resultat)	2.550
+ Fons de comerç inicial	+100
Valoració PPE en la societat X	2.650

Finalment, cal tenir en compte que no s'ha registrat cap efecte impositiu vinculat a l'actualització del valor de la PPE en X. En aquest sentit, hi ha la possibilitat que la base fiscal de l'actiu (el cost) pugui ser diferent del seu valor comptable consolidat.

No obstant això, en aquest cas no comptabilitzarem cap efecte impositiu, ja que hem fet el supòsit que no hi ha diferència entre la base fiscal i el valor comptable de la participació com a conseqüència de l'aplicació del criteri de l'efecte conjunt que estableix l'article 72 de les NOFCAC.

El denominat **efecte conjunt** es refereix al fet que cal tenir en compte, d'una banda, l'existència de resultats acumulats generats des de la data d'adquisició i, de l'altra, les deduccions fiscals associades a la inversió (per exemple, la de-

ducció per doble imposició en el cas de distribució de dividends). Totes dues qüestions actuen en signe contrari i deixen nul·la la possible diferència entre la base fiscal i el valor comptable consolidat de la PPE.

Recordeu que les societats associades s'integren en la consolidació mitjançant el procediment de posada en equivalència. Aquest implica actualitzar el valor de la inversió sobre la base del patrimoni net existent en la data de tancament dels comptes anuals i tenint en compte la diferència sorgida en la data de la inversió.

FASE 3. Eliminació I-PN el 31.12.X3 i distribució del resultat de l'exercici X3

Una vegada fetes les eliminacions per operacions internes, el pas següent és fer l'eliminació I-PN i la distribució del resultat. Abans de fer aquestes eliminacions, és convenient calcular les reserves i el resultat de cada empresa a l'efecte consolidat, tenint en compte les eliminacions i els ajustos fets fins ara. Això ens permetrà posteriorment fer els passos pendents. En la taula següent partirem dels saldos de les reserves i resultats del balanç homogeneïtzat (calculat en la fase 1), i hi afegirem totes les eliminacions i els ajustos proposats fins ara (fase 2) que afectin aquests dos comptes. Amb això obtindrem els saldos d'aquests dos comptes el 31.12.X3 a l'efecte de la consolidació.

Taula de càlcul de reserves i PiG de les societats K i L el 31.12.X3

	Reserves K	Reserves L	PiG K	PiG L	Observacions
Saldos comptes anuals individuals (homogeneïtzats)	10.000	8.000	7.000	1.330	Dades homogeneïtzades ³
(1) Diferiment benefici operació existències per part de K			-1.000 +300		Ajust 3. Fase 2
(2) Diferiment pèrdues venda d'un terreny per part de L				+1.000 -300	Ajust 4. Fase 2
(3) Eliminació d'interessos despesa/ingrés					No modifica ni reserves ni PiG. Fase 2
(4) Diferiment pèrdues operació existències per part de L		+500 -150			Ajust 6. Fase 2
(5) Valoració fons de comerç					No afecta el resultat ni les reserves, ja que no s'ha deteriorat. Afecta la I-PN. Fase 2
(6) Subvenció nova rebuda per part de L					Afecta la subvenció i els socis externs. Fase 2
(7) Distribució de dividends	+400		-400		Ajust 8. Fase 2
(8) Cancel·lació del préstec/crèdit					No afecta les reserves ni PiG. Fase 2
(9) PPE en X			+50		Ajust 10. Fase 2

	Reserves K	Reserves L	PiG K	PiG L	Observacions
Saldos comptes anuals individuals (homogeneïtzats)	10.000	8.000	7.000	1.330	Dades homogeneïtzades ³
Total el 31.12.X3 (a l'efecte consolidat)	10.400	8.350	5.950	2.030	

⁽³⁾Vegeu la fase 1.

Notes:

El funcionament dels signes inclosos en el moviment de reserves i PiG és el següent:

- Per als ajustos de **balanç** amb afectació a reserves: es traslladen en la taula els moviments de reserves de la manera següent:
 - Anotacions en **el deure**: amb signe negatiu (disminució de reserves)
 - Anotacions en **l'haver**: amb signe positiu (augment de les reserves)
- Per als ajustos del compte de **pèrdues i guanys** amb afectació al PiG de K o de L: es traslladen en la taula els moviments de PiG de la manera següent:
 - Anotacions en **el deure**: amb signe positiu
 - Anotacions en **l'haver**: amb signe negatiu

A partir del resultat obtingut en la taula anterior, calcularem dos aspectes bàsics de la fase 3:

- Les reserves en societats consolidades.
- La distribució del resultat de l'exercici de la societat dependent: el resultat es distribueix segons el tant per cent de participació al grup i als socis externs.

Taula de càlcul de reserves en societats consolidades (RSC) i distribució del resultat

	Reserves	PiG
Reserves de L el 31.12.X3 a l'efecte consolidat	8.350	
Reserves de L en 1a. consolidació	<u>6.000</u>	
Diferència	2.350	
RSC: increment reserves L × 60% (2.350 u. m. × 60%)	1.410	
Increment reserves atribuïbles SE (2.350 u. m. × 40%)	940	
PiG de L el 31.12.X3 a l'efecte consolidat		2.030
Assignació al grup PiG de L (2.030 u. m. × 60%)		1.218
Assignació als SE de L (40% de 2.030 u. m.)		812

De les taules anteriors es desprèn la informació següent:

- Total reserves del grup (Reserves de K + RSC procedents de L): 10.400 + 1.410 = **11.810 u. m.**⁴

⁽⁴⁾Vegeu el balanç de la fase 5.

- Total PiG atribuïble al grup (PiG de K + PiG de L atribuïble al grup): 5.950 + 1.218 = **7.168 u. m.**⁵

⁽⁵⁾Vegeu compte de PiG de la fase 5.

Eliminació I-PN el 31.12.X3

Per a fer l'eliminació I-PN posterior haurem de fer el següent:

- Recordar la diferència de primera consolidació.
- Calcular la variació de reserves de la societat dependent L, tenint en compte la variació de reserves originades en el procés de consolidació.

La diferència de primera consolidació va originar un fons de comerç de 2.200 u. m. (calculat al principi de la solució) que, tal com s'ha indicat en l'apartat c de la presentació, no s'ha deteriorat.

També va originar una cancel·lació del fons de comerç individual de L de 1.200 u. m. (60% de 2.000 u. m.).

Socis externs: 40% de 18.350 u. m. (10.000 + 8.350) = 7.340 u. m. (ajust 11)

		D	H
Balanç	Capital (L)	10.000	
	Reserves (L)	8.350	
	Fons de comerç consolidat	2.200	
	Participació en (L)		10.600
	Reserves en societats consolidades (RSC)		1.410
	Socis externs		7.340
	Fons de comerç individual de L (60% de 2.000 u. m.)		1.200

Distribució del resultat de la societat L de l'exercici X3 (ajust 12)

En el balanç:

		D	H
Balanç	PiG (L)	2.030	
	PiG grup		1.218
	Socis externs de L		812

En el compte de pèrdues i guanys:

PiG		D	H
	PiG grup	1.218	
	Socis externs de L	812	
	PiG (L)		2.030

Nota: observeu que els socis externs de L tenen una assignació el 31.12.X3 de:

	Import
De l'eliminació I-PN (ajust 11)	7.340
Del resultat de l'exercici (ajust 12)	812
De les subvencions rebudes (ajust 7) (saldo sub. rebudes després de la data d'adquisició)	560
Total	8.712

Tingueu en compte que aquesta informació es traslladarà a la memòria que trobarem en la fase 5.

FASE 4. Fulls de treball

A continuació s'entraran les dades en els fulls de treball del balanç i del compte de pèrdues i guanys.

Els **fulls de treball** són un instrument que ens serveix per a fer l'agregació i per a introduir posteriorment les eliminacions i els ajustos en format deure i haver.

Per a traslladar les eliminacions ho farem de la manera següent:

- **Eliminacions i ajustos que afecten el full de treball del balanç:** simplement cal traslladar els moviments de deure que hem fet en les eliminacions en el deure del full de treball. En el mateix sentit treballarem amb les anotacions en l'haver.
- **Eliminacions i ajustos que afecten el full de treball del compte de pèrdues i guanys:** els moviments de deure que hem fet en les eliminacions es traslladen a la columna d'ajust amb signe **negatiu** i els moviments d'haver es traslladen a la columna d'ajust amb signe **positiu**.

Per a visualitzar el procés ho farem per etapes tant en el balanç com en el compte de PiG:

- 1) Introducció de dades individualitzades i agregació
- 2) Introducció d'eliminacions per operacions internes

3) Introducció d'eliminacions finals: I-PN i resultats

Primer presentarem els tres fulls de treball per al balanç i, posteriorment, els tres fulls per al compte de PiG.

1) Full de treball del balanç. Introducció de dades individualitzades i agregació a partir de les dades homogeneïtzades de la fase 1

Entrada de dades sense ajustos:

- Introduïm les dades del balanç de K i de L en les seves columnes respectives. **Les dades utilitzades són les dades homogeneïtzades.**
- Per a entrar les dades de K i L separem en dues files diferents les reserves de K i de L. També utilitzem dues files diferents per a diferenciar el resultat de K i de L, i creem addicionalment una fila per al resultat atribuïble al grup. D'aquesta manera podem visualitzar millor el moviment del resultat i les reserves de cada societat.

Full de treball del balanç. Introducció de dades individualitzades i agregació

COMPTES	Empresa K	Empresa L	AGREGAT K+L	ELIMINACIONS			BALANÇ CONSOLIDAT	
				Núm. d'ajust	D	H	ACTIU	PN i PASSIU
Immobilitzat material	70.000	15.000	85.000					
Immobilitzat intangible (fons de comerç)	0	2.000	2.000					
Participació en L, SA	10.600	0	10.600					
Participació en X, SA (associada)	2.600	0	2.600					
Crèdits a llarg termini empreses grup	10.000	0	10.000					
Existències	17.400	15.000	32.400					
Deutors a curt termini	5.000	3.000	8.000					
Altres inversions financeres	10.000	0	10.000					
Tresoreria	400	12.000	12.400					
Actiu impost diferit	0	0	0					
PPE en X								
Fons de comerç consolidat								
Capital	50.000	10.000	60.000					
Reserves (K)	10.000		10.000					
Reserves (L)		8.000	8.000					
Subvencions de capital (L)		1.400	1.400					
PiG (K)	7.000		7.000					
PiG (L)		1.330	1.330					
PiG filials atribuïble grup			0					
Passiu impost diferit	0	645	645					
Deutes a llarg termini altres empreses	40.000	4.800	44.800					
Deutes a llarg termini empreses grup		10.000	10.000					
Deutes a curt termini	16.000	10.225	26.225					
Passiu impost corrent	3.000	600	3.600					
Reserves en societats consolidades								
Subvencions en capital atrib. soc. dominant								
Socis externs								
Socis externs (subvenció)								
Socis externs (PiG)								
TOTALS					0	0	0	0

Nota:

- Les dades de l'agregació K + L corresponen a una simple agregació. No es poden utilitzar per a formular el **balanç consolidat** fins que s'introdueixin

les eliminacions i els ajustos originats en el procés de consolidació. Per aquest motiu es deixen sense nombres les caselles de balanç consolidat.

- Ja s'han introduït (sense saldo) les files pròpies que sorgiran en el procés de consolidació (per exemple: fons de comerç, PPE en X, RSC, socis externs, etc.). Es poden veure destacades en negreta.

2) Full de treball del balanç. Introducció d'eliminacions per operacions internes, calculats en la fase 2

Full de treball del balanç. Introducció d'eliminacions per operacions internes

COMPTES	Empresa K	Empresa L	AGREGAT K+L	ELIMINACIONS			BALANÇ CONSOLIDAT	
				Núm. d'ajust	D	H	ACTIU	PN i PASSIU
Immobilitzat material	70.000	15.000	85.000	4	1.000		86.000	
Immobilitzat intangible (fons de comerç)	0	2.000	2.000				2.000	
Participació en L, SA	10.600	0	10.600				10.600	
Participació en X, SA (associada)	2.600	0	2.600	10		2.600	0	
Crèdits a llarg termini empreses grup	10.000	0	10.000	9		10.000	0	
Existències	17.400	15.000	32.400	3-6	500	1.000	31.900	
Deutors a curt termini	5.000	3.000	8.000				8.000	
Altres inversions financeres	10.000	0	10.000				10.000	
Tresoreria	400	12.000	12.400				12.400	
Actiu impost diferit			0	3	300		300	
PPE en X				10	2.650		2.650	
Fons de comerç consolidat								
Capital	50.000	10.000	60.000					60.000
Reserves (K)	10.000		10.000	8		400		10.400
Reserves (L)		8.000	8.000	6	150	500		8.350
Subvencions de capital (L)		1.400	1.400	7	1.400			0
PiG (K)	7.000		7.000	3-8-10	1.400	350		5.950
PiG (L)		1.330	1.330	4	300	1.000		2.030
PiG filials atribuïble grup			0					0
Passiu impost diferit	0	645	645	4-6		450		1.095
Deutes a llarg termini altres empreses	40.000	4.800	44.800					44.800
Deutes a llarg termini empreses grup		10.000	10.000	9	10.000			0
Deutes a curt termini	16.000	10.225	26.225					26.225
Passiu impost corrent	3.000	600	3.600					3.600
Reserves en societats consolidades								
Subvencions en capital atrib. soc. dominant				7		840		840
Socis externs								
Socis externs (subvenció)				7		560		560
Socis externs (PiG)								
TOTALS					17.700	17.700	163.850	163.850

Una vegada introduïdes les eliminacions, excepte la I-PN i la distribució del resultat, observeu que:

- En l'actiu del balanç consolidat encara queda la inversió en L.
- En el patrimoni net del balanç consolidat queden les reserves de L i el resultat de l'exercici.
- En el balanç consolidat encara **no** apareixen les reserves en societats consolidades.
- En el balanç consolidat encara no es reflecteixen els socis externs pel resultat i per la part d'increment de reserves.

3) Full de treball del balanç. Introducció de l'eliminació I-PN i la distribució de resultats, calculats en la fase 3

Full de treball del balanç. Introducció de l'eliminació I-PN i la distribució de resultats

COMPTE	Empresa K	Empresa L	AGREGAT K+L	ELIMINACIONS			BALANÇ CONSOLIDAT	
				Núm. d'ajust	D	H	ACTIU	PN i PASSIU
Immobilitzat material	70.000	15.000	85.000	4	1.000		86.000	
Immobilitzat intangible (fons de comerç)	0	2.000	2.000	11		1.200	800	
Participació en L, SA	10.600	0	10.600	11		10.600	0	
Participació en X, SA (associada)	2.600	0	2.600	10		2.600	0	
Crèdits a llarg termini empreses grup	10.000	0	10.000	9		10.000	0	
Existències	17.400	15.000	32.400	3-6	500	1.000	31.900	
Deutors a curt termini	5.000	3.000	8.000				8.000	
Altres inversions financeres	10.000	0	10.000				10.000	
Tresoreria	400	12.000	12.400				12.400	
Actiu impost diferit			0	3	300		300	
PPE en X				10	2.650		2.650	
Fons de comerç consolidat				11	2.200		2.200	
Capital	50.000	10.000	60.000	11	10.000			50.000
Reserves (K)	10.000		10.000	8		400		10.400
Reserves (L)		8.000	8.000	6-11	8.500	500		0
Subvencions de capital (L)		1.400	1.400	7	1.400			0
PiG (K)	7.000		7.000	3-8-10	1.400	350		5.950
PiG (L)		1.330	1.330	4-12	2.330	1.000		0
PIG filials atribuïble grup			0	12		1.218		1.218
Passiu impost diferit	0	645	645	4-6		450		1.095
Deutes a llarg termini altres empreses	40.000	4.800	44.800					44.800
Deutes a llarg termini empreses grup		10.000	10.000	9	10.000			0
Deutes a curt termini	16.000	10.225	26.225					26.225
Passiu impost corrent	3.000	600	3.600					3.600
Reserves en societats consolidades				11		1.410		1.410
Subvencions en capital atrib. soc. dominant				7		840		840
Socis externs				11		7.340		7.340
Socis externs (subvenció)				7	560		560	560
Socis externs (PiG)				12		812		812
TOTALS					40.280	40.280	154.250	154.250

Nota referent al balanç consolidat:

- S'ha eliminat de l'actiu la inversió en l'empresa L.
- S'han eliminat del patrimoni net de L:
 - Les reserves de L
 - Les subvencions en capital de L
 - El resultat de L
- Ja apareixen les reserves en societats consolidades.
- Ja es reflecteix la participació en el resultat de la filial L.
- Els socis externs ja tenen incorporades totes les partides relatives a la seva valoració (inclosa l'atribució del resultat de l'exercici de la filial L).

Finalment, les columnes de la dreta relatives a actiu i PN i passiu, del balanç consolidat, són les que cal traslladar al document final del balanç (model oficial) que elaborarem en la fase 4.

4) Full de treball del compte de pèrdues i guanys. Introducció de dades individualitzades i agregació

Notes en relació amb l'entrada de dades:

- Introduïm les dades del compte de pèrdues i guanys de K i de L en les columnes respectives. **Les dades utilitzades són les dades homogeneïtzades** obtingudes en la fase 1.
- Per a entrar les dades de K i L separem en dues files diferents el resultat de K i de L. D'aquesta manera podem visualitzar millor el resultat de cada societat.
- Les despeses es col·loquen amb signe negatiu i els ingressos, amb signe positiu.
- Les dades de la columna de la dreta amb el nom de "PiG consolidat" no s'hi han incorporat, ja que encara no s'ha produït l'entrada d'eliminacions per operacions internes. Fins que no s'hi introdueixin les eliminacions per operacions internes que afecten el resultat de cada societat no es farà l'agregació.

Full de treball del compte de pèrdues i guanys. Entrada de dades individuals

PIG	SOCIETAT K				SOCIETAT L				CONSOLIDACIÓ				
	K	Núm. d'ajust	Ajustos de K (PiG)	K (amb ajustos)	L	Núm. d'ajust	Ajustos de L (PyG)	L (amb ajustos)	AGREGAT GLOBAL (K+L)	Núm. d'ajust	Ajustos Ingressos/ despeses	Altres ajustos	PiG consolidada
Vendes	343.000				101.400				0				0
Compres	-250.000				-105.000				0				0
Variació existències	-50.000				-10.000				0				0
Dotació amortització	-6.000				-500				0				0
Altres ingressos explotació	11.100				20.000				0				0
Subvenc. traspasades a result. exercici									0				0
Altres despeses explotació	-39.000				-2.500				0				0
Resultat oper. immobilitzat	0				-1.000				0				0
Resultat explotació	9.100				2.400				0				0
<i>Interessos crèdits a llarg termini, empreses del grup</i>	500				0				0				0
Altres ingr. finan. de valors negoc.	1.100				300				0				0
Ingressos per dividendes	500								0				0
<i>Interessos de deutes llarg termini, empr. grup</i>					-500				0				0
Altres interessos de deutes	-1.200				-300				0				0
Resultat financer	900				-500				0				0
Participació resultats PPE									0				0
Resultat abans d'impostos	10.000				1.900				0				0
Impost de societats	-3.000				-570				0				0
Resultat net K	7.000								0				0
Resultat net L					1.330				0				0
Result. atribuïble soc. dominant													0
Result. atribuïble socis externs													0

5) Full de treball del compte de pèrdues i guanys. Entrada d'eliminacions per operacions internes

Notes en relació amb l'entrada d'ajustos:

- Introduïm en les columnes d'ajustos respectives de K i de L les rectificacions de resultats per operacions internes. És a dir, els ingressos i despeses que han originat una modificació del resultat d'alguna de les societats. Una vegada introduïdes les eliminacions de resultats ja podem fer l'agregació (K + L).
- Les operacions que no han modificat el resultat del grup (per exemple, compres/vendes) es col·loquen en una columna addicional a la dreta de la taula. El motiu de col·locar-les en una columna diferenciada és que aquestes eliminacions no modifiquen el resultat de l'exercici del grup consolidat i, per tant, no poden afectar el resultat de K ni el resultat de L.
- Funcionament dels ajustos:
 - Les anotacions que hem efectuat en el deure es col·loquen en signe negatiu (redueixen el resultat).
 - Les anotacions que hem efectuat en l'haver es col·loquen en signe positiu (augmenten el resultat).

Full de treball del compte de pèrdues i guanys. Entrada d'eliminacions per operacions internes abans de la distribució del resultat

PIG	SOCIETAT K				SOCIETAT L				CONSOLIDACIÓ				
	K	Núm. d'ajust	Ajustos de K (PIG)	K (amb ajustos)	L	Núm. d'ajust	Ajustos de L (PIG)	L (amb ajustos)	AGREGAT GLOBAL (K+L)	Núm. d'ajust	Ajustos Ingressos/despeses	Altres ajustos	PIG consolidada
Vendes	343.000			343.000	101.400			101.400	444.400	3	-10.000		434.400
Compres	-250.000			-250.000	-105.000			-105.000	-355.000	3	10.000		-345.000
Variació existències	-50.000	3	-1.000	-51.000	-10.000			-10.000	-61.000				-61.000
Dotació amortització	-6.000			-6.000	-500			-500	-6.500				-6.500
Altres ingressos explotació	11.100			11.100	20.000			20.000	31.100				31.100
Subvenc. traspasades a result. exercici				0				0	0				0
Altres despeses explotació	-39.000			-39.000	-2.500			-2.500	-41.500				-41.500
Resultat oper. immobilitzat	0			0	-1.000	4	1.000	0	0				0
Resultat explotació	9.100		-1.000	8.100	2.400		1.000	3.400	11.500				11.500
Interessos crèdits a llarg termini, empreses del grup	500			500	0			0	500	5	-500		0
Altres ingr. finan. de valors negoc.	1.100			1.100	300			300	1.400				1.400
Ingressos per dividendes	500	8	-400	100				0	100				100
Interessos de deutes llarg termini, empr. grup				0	-500			-500	-500	5	500		0
Altres interessos de deutes	-1.200			-1.200	-300			-300	-1.500				-1.500
Resultat financer	900		-400	500	-500		0	-500	0				0
Participació resultats PPE		10	50	50					50				50
Resultat abans d'impostos	10.000		-1.350	8.650	1.900		1.000	2.900	11.550				11.550
Impost de societats	-3.000	3	300	-2.700	-570	4	-300	-870	-3.570				-3.570
Resultat net K	7.000		-1.050	5.950				0	5.950				5.950
Resultat net L				0	1.330		700	2.030	2.030				2.030
Result. atribuïble soc. dominant													0
Result. atribuïble socs externs													0

6) Full de treball del compte de pèrdues i guanys. Distribució de resultats

Simplement afegim al full anterior la distribució del resultat de la societat dependent L (era de 2.030 u. m.⁶) i es distribueix segons l'última eliminació feta en el procés:

⁶Vegeu l'ajust 12.

- A la societat dominant: 1.218 u. m.
- Als socis externs de L: 812 u. m.

Notes:

- Amb la distribució del resultat deixem a zero el resultat de la filial L.
- Les dades de la columna de la dreta, sota el nom de "PiG consolidat" es traslladaran al model oficial de PiG.
- El resultat atribuïble al grup serà la suma del resultat de K més l'atribució del resultat de L: $5.950 + 1.218 = 7.168$ u. m.

Full de treball del compte de pèrdues i guanys amb la distribució de resultats de L entre la societat dominant i els socis externs

PiG	SOCIETAT K				SOCIETAT L				CONSOLIDACIÓ				
	K	Núm. d'ajust	Ajustos de K (PiG)	K (amb ajustos)	L	Núm. d'ajust	Ajustos de L (PiG)	L (amb ajustos)	AGREGAT GLOBAL (K+L)	Núm. d'ajust	Ajustos Ingressos/depeses	Altres ajustos	PiG consolidada
Vendes	343.000			343.000	101.400			101.400	444.400	3	-10.000		434.400
Compres	-250.000			-250.000	-105.000			-105.000	-355.000	3	10.000		-345.000
Variació existències	-50.000	3	-1.000	-51.000	-10.000			-10.000	-61.000				-61.000
Dotació amortització	-6.000			-6.000	-500			-500	-6.500				-6.500
Altres ingressos explotació	11.100			11.100	20.000			20.000	31.100				31.100
Subvenc. traspassades a result. exercici				0				0	0				0
Altres despeses explotació	-39.000			-39.000	-2.500			-2.500	-41.500				-41.500
Resultat oper. immobilitzat	0			0	-1.000	4	1.000	0	0				0
Resultat explotació	9.100		-1.000	8.100	2.400		1.000	3.400	11.500				11.500
Interessos crèdits a llarg termini, empr. grup	500			500	0			0	500	5	-500		0
Altres ingr. finan. de valors negoc.	1.100			1.100	300			300	1.400				1.400
Ingressos per dividendes	500	8	-400	100				0	100				100
Interessos de deutes llarg termini, empr. grup				0	-500			-500	-500	5	500		0
Altres interessos de deutes	-1.200			-1.200	-300			-300	-1.500				-1.500
Resultat financer	900		-400	500	-500		0	-500	0				0
Participació resultats PPE		10	50	50				50	50				50
Resultat abans d'impostos	10.000		-1.350	8.650	1.900		1.000	2.900	11.550				11.550
Impost de societats	-3.000	3	300	-2.700	-570	4	-300	-870	-3.570				-3.570
Resultat net K	7.000		-1.050	5.950				0	5.950				5.950
Resultat net L				0	1.330		700	2.030	2.030	12		-2.030	0
Result. atribuïble soc. dominant										12		1.218	1.218
Result. atribuïble socis externs										12		812	812

FASE 5. Formulació dels comptes anuals consolidats

1) A partir de les dades del balanç consolidat calculats en el "Full de treball del balanç. Introducció de l'eliminació I-PN i la distribució de resultats", confeccionem el **balanç consolidat**.

Notes:

- Alguns imports del balanç consolidat corresponen a la suma de més d'una partida del full de treball. El detall de la informació i el desglossament es pot veure en la memòria consolidada (vegeu la nota indicada en la columna de notes).
- No s'hi inclouen dades comparatives, ja que no se'n disposa.

Actiu	Notes	X3	X2
A) Actiu no corrent		91.950	
I. Immobilitzat intangible		3.000	
1. Fons de comerç de consolidació	6	2.200	
2. Altre immobilitzat intangible	14	800	
II. Immobilitzat material		86.000	
1. Terrenys i construccions	12	86.000	
2. Instal·lacions tècniques, i altre immobilitzat material			
3. Immobilitzat en curs i bestretes			
IV. Inversions en empreses del grup i associades a llarg termini		2.650	
1. Participacions posades en equivalència	11	2.650	
2. Crèdits a societats posades en equivalència			
3. Altres actius financers			
V. Inversions financeres a llarg termini			
VI. Actius per impost diferit	19	300	
B) Actiu corrent		62.300	
I. Actius no corrents mantinguts per a la venda			
II. Existències	17	31.900	
III. Deutors comercials i altres comptes per cobrar		8.000	
1. Clients per vendes i prestacions de serveis	16	8.000	
2. Societats posades en equivalència			
3. Actius per impost corrent			
4. Altres deutors			
IV. Inversions en empreses del grup i associades a curt termini		10.000	
1. Crèdits a societats posades en equivalència			
2. Altres actius financers	16	10.000	
V. Inversions financeres a curt termini			
VI. Periodificacions a curt termini			

Actiu	Notes	X3	X2
VII. Efectiu i altres actius líquids equivalents		12.400	
Total actiu		154.250	

Patrimoni net i passiu	Notes	X3	X2
A) Patrimoni net		78.530	
A-1) Fons propis		68.978	
I. Capital		50.000	
1. Capital escriturat	16	50.000	
2. (Capital no exigit)			
II. Prima d'emissió			
III. Reserves (s'hi inclou RSC)	16	11.810	
IV. (Accions i participacions de la societat dominant)			
V. Altres aportacions de socis			
VI. Resultat de l'exercici atribuït a la societat dominant	16	7.168	
VII. (Dividend a compte)			
VIII. Altres instruments de patrimoni net			
A-2) Ajustos per canvis de valor		0	
I. Diferència de conversió			
II. Altres ajustos per canvis de valor			
A-3) Subvencions, donacions i llegats rebuts	25	840	
A-4) Socis externs	8	8.712	
B) Passiu no corrent		45.895	
I. Provisions a llarg termini			
II. Deutes a llarg termini		44.800	
1. Obligacions i altres valors negociables			
2. Deutes amb entitats de crèdit			
3. Creditors per arrendament financer			
4. Altres passius financers	16	44.800	
III. Deutes amb empreses del grup i associades a llarg termini		0	
1. Deutes amb societats posades en equivalència			
2. Altres deutes			
IV. Passius per impost diferit	19	1.095	

Patrimoni net i passiu	Notes	X3	X2
V. Periodificacions a llarg termini			
C) Passiu corrent		29.825	
I. Passius vinculats amb actius no corrents mantinguts per a la venda			
II. Provisions a curt termini			
III. Deutes a curt termini		26.225	
1. Obligacions i altres valors negociables			
2. Deutes amb entitats de crèdit			
3. Creditors per arrendament financer			
4. Altres passius financers	16	26.225	
IV. Deutes amb empreses del grup i associades a llarg termini		0	
1. Deutes amb societats posades en equivalència			
2. Altres deutes			
V. Creditors comercials i altres comptes a pagar		3.600	
1. Proveïdors			
2. Proveïdors, societats posades en equivalència			
3. Passius per impost corrent	19	3.600	
4. Altres creditors			
VI. Periodificacions a curt termini			
Total patrimoni net i passiu		154.250	

2) A partir de les dades del compte de pèrdues i guanys consolidat calculades en el "Full de treball del compte de pèrdues i guanys amb la distribució de resultats de L entre la societat dominant i els socis externs", confeccionem el **compte de pèrdues i guanys consolidat**:

Compte de pèrdues i guanys	Notes	X3	X2
A) Operacions continuades			
1. Import net de la xifra de negoci		434.400	
a) Vendes		434.400	
b) Prestacions de serveis			
2. Variació d'existències de prod. acabats i en curs de fabricació			
3. Treballs fets pel grup per al seu actiu			
4. Aprovisionaments		-406.000	
a) Consum de mercaderies (compres i variació existències)		-406.000	

Compte de pèrdues i guanys	Notes	X3	X2
b) Consum de matèries primeres i altres matèries consumibles			
c) Treballs fets per altres empreses			
d) Deterioració de mercaderies, matèries primeres i altres aprovisionaments			
5. Altres ingressos d'explotació		31.100	
6. Despeses de personal		0	
a) Sous, salaris i assimilats			
b) Càrregues socials			
c) Provisions			
7. Altres despeses d'explotació		-41.500	
a) Pèrdues, deterioració i variació de provisions per operacions comercials			
b) Altres despeses de gestió corrent		-41.500	
8. Amortització de l'immobilitzat	12	-6.500	
9. Imputació de subvencions d'immobilitzat no financer i altres			
10. Excés de provisions			
11. Deterioració i resultat per alienacions de l'immobilitzat		0	
a) Deterioració i pèrdues			
b) Resultat per alienacions i altres			
12. Resultat per la pèrdua de control de participacions consolidades		0	
a) Resultat per la pèrdua de control d'una dependent			
b) Resultat atribuït a la participació retinguda			
13. Diferència negativa en combinacions de negocis			
A.1) Resultat d'explotació		11.500	
14. Ingressos financers		1.500	
a) De participacions en instruments de patrimoni	16	100	
b) De valors negociables i altres instruments financers	16	1.400	
15. Despeses financeres	16	-1.500	
16. Variació de valor raonable en instruments financers		0	
a) Cartera de negociació i altres			
b) Imputació al resultat de l'exercici per actius financers disponibles per a la venda			
17. Diferències de canvi		0	
a) Imputació al resultat de l'exercici de la diferència de conversió			
b) Altres diferències de canvi			

Compte de pèrdues i guanys	Notes	X3	X2
18. Deterioració i resultat per alienacions d'instruments financers		0	
a) Deterioració i pèrdues			
b) Resultat per alienacions i altres			
A.2) Resultat financer		0	
19. Participació en beneficis (pèrdues) de societats posades en equivalència	11	50	
20. Deterioració i resultat per pèrdua d'influència significativa de participacions posades en equivalència o del control conjunt sobre una societat multigrup			
21. Diferència negativa de consolidació de societats posades en equivalència			
A.3) Resultat abans d'impostos		11.550	
22. Impostos sobre beneficis	19	-3.570	
A.4) Resultat de l'exercici procedent d'operacions continuades		7.980	
B) Operacions interrompudes			
23. Resultat exerc. procedent d'operacions interrompudes net d'impostos			
A.5) Resultat consolidat de l'exercici		7.980	
Resultat atribuït a la societat dominant		7.168	
Resultat atribuït a socis externs		812	

No s'hi inclouen dades comparatives de l'exercici X2, ja que no se'n disposa.

3) Informació en la memòria (vinculats a aspectes propis de la consolidació).
 Incloem en aquest cas global la informació que s'ha de proporcionar en la memòria consolidada, que té l'origen en el procés de consolidació.

1. Societats del grup

Identificació de la societat dominant:

- Societat dominant: K
- Se n'ha d'indicar el domicili, les activitats, etc.
- Exercici econòmic: X3
- Data de tancament dels comptes anuals: 31.12.X3

Identificació de la societat dependent inclosa en la consolidació:

- Societat dependent: L
- Import de la participació: 10.600 u. m.
- Tant per cent de la participació sobre el nominal del capital social: 60%
- Se n'ha d'indicar el domicili, les activitats, etc.
- Exercici econòmic: X3

- Data de tancament dels comptes anuals: 31.12.X3

2. Societats associades

Identificació de la societat associada inclosa en la consolidació mitjançant el procediment de posada en equivalència:

- Societat associada: X
- Import de la participació: 2.600 u. m.
- Tant per cent de la participació sobre el nominal del capital social: 25%
 - Se n'ha d'indicar el domicili, les activitats, etc.
 - Exercici econòmic: X3
 - Data de tancament dels comptes anuals: 31.12.X3

4. Normes de registre i valoració

4.1. Homogeneïtzacions

Per a formular els comptes consolidats de l'exercici X3 ha estat necessari fer una homogeneïtzació valorativa de la societat L.

L'homogeneïtzació ha consistit a adequar el valor de les existències de L al criteri de la societat dominant K. Això ha motivat un increment de valor de les existències de L de 150 u. m. amb abonament a PiG.

S'ha descomptat l'efecte impositiu corresponent (30%) i el resultat ha quedat afectat per un import net de 105 u. m. S'ha comptabilitzat l'efecte impositiu de 45 u. m. en la partida de passiu per impost diferit.

4.3. Transaccions fetes entre societats incloses en el perímetre de la consolidació i informació de com s'ha modificat el resultat de les societats⁷.

⁽⁷⁾Calculat en la fase 3.

	Reserves K	Reserves L	PiG K	PiG L	Observacions
Saldos comptes anuals individuals (homogeneïtzats)	10.000	8.000	7.000	1.330	
(1) Venda d'existències de K a L. Diferiment benefici operació existències per part de K, ja que no han sortit del grup. Operació de l'exercici X3 (amb efecte fiscal).			-1.000 +300		
(2) Venda d'un terreny de L a K. Diferiment pèrdues venda d'un terreny per part de L. Operació de l'exercici X3 (amb efecte fiscal).				+1.000 -300	
(3) Eliminació d'interessos despesa/ingrés per un import de 500 u. m.					No modifica ni reserves ni PiG
(4) Diferiment pèrdues operació existències per part de L amb origen en l'exercici X2.		+500 -150			

	Reserves K	Reserves L	PiG K	PiG L	Observacions
(5) Valoració fons de comerç consolidat.					Afecta la I-PN
(6) Subvenció nova rebuda per part de L.					Afecta subvenció i socis externs
(7) Distribució de dividendes per part de L a K.	+400		-400		
(8) Cancel·lació del préstec/crèdit de 10.000 u. m.					No afecta les reserves ni PiG
(9) PPE en X			+50		
Total el 31.12.X3 (a l'efecte consolidat)	10.400	8.350	5.950	2.030	

6. Fons de comerç

Fons de comerç consolidat (procedent de la inversió en L): amb origen en la primera consolidació (01.01.X1) es manté un fons de comerç de 2.200 u. m. de l'adquisició del 60% del capital de L. El fons de comerç no s'ha deteriorat.

Fons de comerç de societats associades: en l'exercici X3 s'ha originat un fons de comerç inclòs en la valoració de la PPE en X per un import de 100 u. m.

	Import
Valor comptable de la participació en X	2.600
- Part proporcional de PN de X (25% de 10.000)	-2.500
Diferència	100

8. Socis externs

La valoració de la participació dels socis externs en el balanç consolidat és de 8.712 u. m. L'origen es mostra en la taula següent:

	Import
De l'eliminació I-PN (reserves existents 31.12.X3)	7.340
Del resultat de l'exercici	812
De les subvencions rebudes (saldo subv. rebudes després de la data d'adquisició)	560
Total	8.712

La valoració inicial (01.01.X1) era de 6.400 u. m.⁸

⁽⁸⁾Calculat en la fase 3.

11. Participacions posades en equivalència

Durant l'exercici s'ha fet una inversió en una empresa associada, ja que s'ha adquirit el 25% del capital (empresa X).

La valoració inicial era de 2.600 u. m.

La valoració actual el 31.12.X3 és de 2.650 u. m.

L'increment de valoració es deu a l'atribució del 25% del resultat de l'exercici X3 ($200 \text{ u. m.} \times 25\% = 50 \text{ u. m.}$).

16. Instruments financers

- **Reserves**

El total reserves del grup és de 11.810 u. m., tal com es desprèn del balanç consolidat. L'origen de les reserves es pot observar en la taula següent:

	Import
Reserves de la societat K	10.400
RSC de L	1.410
Total	11.810

L'RSC correspon a l'atribució del 60% de l'increment de les reserves des que es té el control de la societat L.

L'increment de reserves ha estat de 2.350 u. m., que, multiplicat pel 60%, ens dóna l'import de 1.410 u. m.

- **Subvencions en capital**

Queda comptabilitzada una subvenció de L per un import de 840 u. m. Aquesta subvenció correspon a un import de 1.400 u. m. rebut en l'exercici X3. El grup s'ha atribuït el 60% ($1.400 \times 60\% = 840 \text{ u. m.}$).

- **Resultat de l'exercici**

El resultat de l'exercici atribuït al grup és de 7.168 u. m. L'origen del resultat es pot observar en la taula següent:

	Import
PiG de la societat K	5.950
PiG atribuïble de L	1.218

	Import
Total	7.168

El resultat atribuïble de L correspon al 60% del resultat de la societat L el 31.12.X3 a l'efecte consolidat.

El resultat de L (a l'efecte consolidat) és de 2.030 u. m., que, multiplicat pel 60%, ens dóna l'import de 1.218 u. m.

19. Situació fiscal

Les societats del grup tributen en l'impost de societats en el pla individual.

El fet de tributar en el pla individual origina que les operacions intragrup amb diferiment del resultat van sempre acompanyades d'un efecte fiscal.

L'efecte fiscal de les operacions ha estat:

	Import
Actiu per impost diferit	
(1) Per l'operació de venda d'existències amb benef. de K a L (operació de l'any X3)	300
Total increment per consolidació	300

	Import
Passiu per impost diferit	
Per l'homogeneïtzació valorativa.....	45
(2) Per l'operació de venda d'un terreny amb pèrdues de L a K (operació de l'any X3)	300
(4) Per l'operació de venda d'existències amb pèrdues de L a K (procedent de l'any X2)	150
Total increment per consolidació	495

Per tant, les partides d'actiu i passiu diferit queden:

	Import
Actiu per impost diferit (saldo inicial segons comptes individuals agregats)	0
Increment per operacions internes.....	300
Saldo final consolidat	300

	Compte de PiG		Ingressos i despeses imputats directament al PN		Reserves		Total
• Dels ajustos per consolidació + 400 dels dividendes – 50 del resultat atribuït de la PPE	400	50	.....	.....	.....	.....	350
Diferències temporàries							
• De les societats individuals							
– Amb origen exercici	.....	.....	.....	.....	.....	.....
– Amb origen exerc. anteriors	.....	.....	.....	.....	.....	.....
• Dels ajustos de consolidació							
– Amb origen exercici	1.000	1.150	.....	.....	.....	.....	–150
– Amb origen exerc. anteriors	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Compensació bases imposables negatives exercicis anteriors							
Base imposable (result. fiscal)							11.750

Nota: La base imposable (resultat fiscal) és la suma dels resultats individuals de K i L (10.000 u. m. + 1.750 u. m.= 11.750 u. m.⁹).

⁽⁹⁾Vegeu els comptes individuals.

Recordeu que en el plantejament inicial del cas hem comentat que no hi havia diferències permanents ni temporals en el pla individual de les societats K i L.

Diferències temporàries (d'ajustos de consolidació –amb origen en X3):

- Operació venda d'existències intragrup amb benefici de 1.000 u. m. (augment)
- Operació de venda d'un terreny intragrup amb pèrdues de 1.000 u. m. (disminució)
- Homogeneïtzació valorativa per 150 u. m. (disminució)

Explicació i conciliació numèrica entre la despesa/ingrés per impost sobre beneficis i l'aplicació de tipus de gravamen al total d'ingressos i despeses reconeguts, diferenciant el saldo del compte de pèrdues i guanys.

Conciliació resultat comptable abans d'impostos × t i impost meritat

Result. comptable consolidat abans d'impostos × t (11.550 × 30%)	3.465
Diferències permanents individuals	
+ Diferència permanent positiva × t	.....
– Diferència permanent negativa × t	.....
Diferències permanents dels ajustos de consolidació	
+ Diferència permanent positiva × t Ingrés per dividendes (400 × 30%)	120
– Diferència permanent negativa × t Atribució del resultat de la PPE (50 × 30%)	–15
Deduccions aplicades a l'efecte comptable	
– Import deducció A aplicada	.....
– Import deducció B aplicada	.....
Impost de societats (despesa/ingrés) –Registrat en el compte 630–	3.570

Resum

Aquest mòdul ha estat dedicat, d'una banda, a l'estudi dels comptes anuals consolidats i, de l'altra, a la conversió de comptes anuals en moneda estrangera per a poder integrar-los en el procés de consolidació. Com a complement, s'hi inclou un cas global recopilatori dels aspectes més rellevants desenvolupats en tot el material didàctic.

Els comptes anuals consolidats són el resultat final del procés de consolidació. S'hi presenta informació econòmica i financera molt rellevant del grup de societats entès com una unitat. Cal destacar, per exemple, el patrimoni net del grup, el volum d'actius del grup (entre els quals es troba el fons de comerç de consolidació), els ingressos i les despeses del grup, el resultat del grup, etc. Igual que en els comptes anuals individuals, els comptes anuals consolidats comprenen cinc documents:

- 1) El balanç consolidat
- 2) El compte de pèrdues i guanys consolidat
- 3) L'estat de canvis en el patrimoni net consolidat
- 4) L'estat de fluxos d'efectiu consolidat
- 5) La memòria consolidada

El balanç consolidat comprèn els actius i passius de la societat dominant i de les dependents, sense perjudici dels ajustos i les eliminacions que siguin procedents, i el patrimoni net, que ha d'incloure en una partida específica separada la part que correspongui a socis externs al grup. A més s'han d'integrar en el balanç consolidat els actius i passius de les societats multigrup a les quals s'apliqui el mètode d'integració proporcional, en el percentatge que representi la participació del grup al seu capital social i sense perjudici dels ajustos i les eliminacions que siguin procedents. Finalment, s'han d'integrar en el balanç consolidat mitjançant el procediment de posada en equivalència les participacions en societats associades i les participacions de societats multigrup en què no s'apliqui el mètode d'integració proporcional.

El compte de pèrdues i guanys consolidat ha d'incloure cadascuna de les partides de despeses i ingressos de les societats consolidades pel mètode d'integració global. Addicionalment s'hi ha d'afegir el percentatge corresponent en relació amb els ingressos i les despeses de les societats multigrup incloses en la consolidació mitjançant el mètode d'integració proporcional. Cal recordar que el compte de pèrdues i guanys consolidat inclou algunes partides específiques de la consolidació, com per exemple "Diferència negativa en combinacions de negocis", "Resultat per pèrdua de control", "Participació en beneficis de societats posades en equivalència", etc. Finalment, el resultat consolidat de l'exercici

s'ha de presentar de manera separada, diferenciant el resultat atribuïble al grup del resultat atribuïble als socis externs. Aquest últim es calcula sobre la base del percentatge de participació dels socis externs en les entitats dependents.

L'estat de canvis en el patrimoni net consolidat és molt similar en estructura al que es presenta en els comptes individuals. Aquest té dues parts diferenciades ("Total d'ingressos i despeses reconeguts" i "Estat total de canvis en el patrimoni net"). En la primera part s'informa del total d'ingressos i les despeses del grup, incloent-hi els ingressos i les despeses imputats a patrimoni net. En aquesta part s'ha de diferenciar la part del total d'ingressos atribuïts a la societat dominant de la part atribuïda als socis externs. La segona part del document informa de tots els canvis que hi ha hagut en el patrimoni net en relació amb la situació que tenia el grup al tancament de l'exercici anterior.

L'estat de fluxos d'efectiu consolidat, igual que l'estat de fluxos dels comptes individuals, informa sobre l'origen i la utilització dels actius monetaris representatius d'efectiu i altres actius líquids equivalents, classificant els moviments per activitats i indicant la variació neta d'aquesta magnitud en l'exercici. Aquestes activitats són fluxos d'explotació, fluxos d'inversió i fluxos de finançament.

La memòria consolidada és un document que completa i desenvolupa la informació inclosa en els altres estats financers. En relació amb la informació específica del grup i del procés de consolidació, cal destacar:

- La identificació de les societats que formen el grup, en les societats multigrup es presenten el format dels comptes anuals i les principals normes d'elaboració dels estats financers que han de presentar els grups de societats.
- El fons de comerç o diferència negativa sorgits en les combinacions de negocis.
- Detall de la composició del patrimoni net, especialment del desglossament de la partida de reserves.
- Desglossament de la partida referida a la valoració dels socis externs que figura en el patrimoni net consolidat.
- Canvis en el percentatge de participació.
- Informació sobre la valoració de les participacions posades en equivalència.

El procés de conversió dels comptes anuals en moneda estrangera és una fase del procés de consolidació que s'ha de fer només quan una societat espanyola té en el seu actiu una inversió en el patrimoni net d'una societat dependent que elabora els seus comptes anuals en una moneda diferent de l'euro.

En relació amb els comptes anuals en moneda estrangera, cal recordar que les normes de consolidació introdueixen el concepte de *moneda funcional* i *moneda de presentació*. Aquesta última ha de ser sempre l'euro.

Les normes de consolidació exigeixen, com a pas previ a la valoració en moneda de presentació, que els elements dels comptes anuals es valorin en moneda funcional.

Les normes de consolidació estableixen que la moneda funcional és la moneda de l'entorn econòmic principal en què actua l'empresa, és a dir, la moneda en què la societat no suporta risc de canvi, en la mesura que és la moneda en què genera i empra la major part del seu efectiu.

Una vegada valorats els elements dels comptes anuals en moneda funcional, les normes de consolidació estableixen un sistema de conversió a l'euro basat en el denominat *mètode de tipus de canvi de tancament*.

El mètode del tipus de canvi de tancament consisteix, d'una banda, en una conversió lineal dels actius i passius del balanç a un tipus de canvi únic, que serà el tipus de canvi de tancament i, de l'altra, en una conversió de les partides del patrimoni net al tipus de canvi històric.

La diferència entre l'import net dels actius i passius i les partides de patrimoni net es recull en un epígraf del patrimoni net, sota la denominació "Diferència de conversió", una vegada deduïda la part d'aquesta diferència que correspongui als socis externs.

Finalment, el mòdul inclou un cas global de consolidació. Aquest posa de manifest les diferents fases del procés de consolidació per a arribar a formular els comptes anuals consolidats. Les fases més rellevants que cal tenir en compte del procés de consolidació són:

1) L'eliminació I-PN en el moment inicial i el càlcul del fons de comerç o diferència negativa de consolidació.

2) El procés de consolidació en moments posteriors. Aquest inclou:

- Homogeneïtzacions.
- Realització de les eliminacions per resultats no realitzats i altres ajustos.
- Incorporació de societats posades en equivalència.
 - Recàlcul de l'eliminació I-PN en moments posteriors.

- Distribució dels resultats obtinguts per societats dependents.

3) L'elaboració i formulació dels comptes anuals.