

CONTABILIDAD	CONSOLIDACIÓN (CASO PRÁCTICO)	Núm. 78/2001
---------------------	--	-------------------------



JAVIER ROMANO APARICIO

Profesor del CEF

Sumario:

- Cálculo de las diferencias de primera consolidación.
- Conversión de las cuentas anuales de una sociedad extranjera.
- Eliminación inversión-fondos propios.
- Eliminaciones de operaciones internas de existencias, inmovilizado, créditos y débitos recíprocos y dividendos.
- Puesta en equivalencia.
- Obtención del Balance y Cuenta de Pérdidas y Ganancias consolidados.

[Tercer ejercicio de la fase de Oposición de las pruebas de acceso al Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado (convocatoria OM 21-11-2000)].



ENUNCIADO

El grupo formado por las sociedades anónimas ALFA, BETA y OMEGA, de las cuales las dos primeras son sociedades anónimas que se encuentran domiciliadas en España, y la última es una empresa norteamericana, está elaborando sus cuentas consolidadas del ejercicio 20X6 con arreglo a las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas. El grupo, además, posee una participación en DELTA, S.A., del 40% de los derechos de voto, por la cual ejerce una influencia notable en las decisiones de esta empresa española.

Las cuentas anuales de las sociedades, que corresponden al período de la consolidación, están recogidas en el Anexo.

A comienzos de 20X5, ALFA, S.A., adquirió el 80% del capital y los derechos de voto de OMEGA, desembolsando 48 dólares (9.600 u.m.) cuando sus fondos propios estaban integrados por un Capital Social de 60 dólares, importe que coincide con el capital con el que había sido constituida OMEGA, S.A., el primer día de enero de 20X5. En esa misma fecha compró OMEGA un terreno valorado en 100 dólares, que es el único activo inmovilizado con que cuenta.

Asimismo, se conoce que la actividad de OMEGA, S.A., no es marcadamente estacional, no pudiendo considerarse tampoco como una prolongación de las actividades de ALFA, S.A. Con relación a los tipos de conversión, se tiene la siguiente información:

TIPO DE CAMBIO DEL DÓLAR ESTADOUNIDENSE	
FECHAS	TASA DE CAMBIO
Enero de 20X5	200 u.m./dólar
Promedio año 20X5	190 u.m./dólar
31 de diciembre de 20X5	185 u.m./dólar
Enero de 20X6	180 u.m./dólar
Promedio año 20X6	182 u.m./dólar
31 de diciembre de 20X6	190 u.m./dólar

Con respecto a la sociedad BETA, es necesario saber que ALFA, S.A., adquirió a comienzos de 20X3 el 52% de sus acciones (y de los derechos de voto) desembolsando 70.200 u.m. cuando los fondos propios de BETA estaban integrados por las partidas recogidas a continuación: Capital Social, 70.000 u.m., y Reservas, 40.000 u.m. El sobreprecio pagado se debe en parte al acuerdo sobre una plusvalía en los terrenos de la participada, evaluados en 3.000 u.m. más que su valor contable.

A comienzos del año 20X4, ALFA adquirió un 8% adicional de BETA, desembolsando en ese momento 17.800 u.m. En ese instante los fondos propios de BETA no habían variado con respecto a los del momento de la anterior compra.

A lo largo del año 20X5 se produjeron entre las empresas referidas las siguientes operaciones:

1. En el mes de febrero, BETA vendió a ALFA un terreno por importe de 4.000 u.m., cuyo pago se aplazó hasta febrero de 20X7, obteniendo un beneficio en la operación de 1.000 u.m.
2. En agosto, BETA compró a ALFA una partida compuesta por 500 unidades físicas de existencias por importe de 1.500 u.m., al contado, con el fin de comercializarlas. ALFA cargó un margen del 25% sobre el precio de coste. Estas existencias obraban en poder de la empresa compradora al cierre del ejercicio 20X5.
3. A 31 de diciembre de ese año 20X5, el Capital permanecía inalterado, las Reservas de BETA importaban 40.000 u.m. y el beneficio del ejercicio ascendió a 20.000 u.m. En esa fecha, ALFA adquirió un 10% adicional, desembolsando en efectivo 11.500 u.m.

Durante 20X6, se produjeron las siguientes operaciones entre ALFA y BETA:

1. La Junta General de Accionistas de BETA decidió repartir un dividendo definitivo por importe de 10.000 u.m.
2. BETA vendió a ALFA el 1 de julio una máquina por importe de 7.000 u.m., obteniendo en la operación, que se realizó a crédito y no se ha liquidado todavía, un beneficio de 2.000 u.m. La vida útil estimada para el elemento era de 5 años a partir de la fecha de venta, y el método de amortización el lineal.
3. A lo largo del ejercicio, BETA ha vendido a la empresa AJENA, S.A., la mitad de las existencias adquiridas en 20X5 a ALFA.
4. ALFA concedió a BETA un préstamo a largo plazo por importe de 20.000 u.m. que devengó durante el ejercicio unos intereses de 1.400 u.m., los cuales fueron satisfechos en efectivo.

5. BETA ha vendido a ALFA existencias por importe de 1.000 u.m. cargando un margen del 40% sobre el precio de venta. La operación queda pendiente de cobro y las existencias están en poder de la compradora a la fecha de cierre.
6. A 31 de diciembre los Balances y Cuentas de Pérdidas y Ganancias individuales se recogen, como ya se ha dicho, en el Anexo.

Con relación a la participación que ALFA, S.A., posee de la empresa DELTA, S.A., ésta fue adquirida a comienzos de 20X6, desembolsando 5.500 u.m., cuando los fondos propios de DELTA, S.A., estaban integrados por Capital Social, 10.000 u.m., y Reservas, 5.000 u.m. A lo largo del ejercicio 20X6, ALFA, S.A., concedió a DELTA, S.A., una fianza por importe de 200 u.m. en concepto de servicios a prestar en un futuro próximo, e igualmente se conoce que las Reservas de DELTA se vieron incrementadas en 2.000 u.m. a consecuencia de la aplicación de una ley de actualización de balances. Además, DELTA decidió repartir un dividendo a sus accionistas, con cargo a beneficios del 20X5, de 1.000 u.m. En el ejercicio 20X5, esta sociedad asociada ha obtenido unos resultados positivos de 2.500 u.m.

SE PIDE:

1. Determinar los fondos de comercio, positivos o negativos, de la inversión en cada una de las sociedades que componen el perímetro de la consolidación, así como la cuota de amortización anual que les corresponde, en su caso, sabiendo que la política del grupo es amortizarlos en cinco años.
2. Convertir a u.m. las cuentas anuales presentadas por la filial estadounidense OMEGA, utilizando el método que sea más conveniente, según su posición económica con respecto al grupo, y efectuar a continuación los ajustes y eliminaciones necesarios para integrar sus cuentas en las de la matriz ALFA.
3. Realizar los ajustes y eliminaciones necesarios para integrar globalmente la empresa BETA en el Balance y la Cuenta de Pérdidas y Ganancias de la matriz ALFA.
4. Realizar la puesta en equivalencia, y el asiento de sustitución correspondiente, para aplicar el método en el caso de la inversión en DELTA, y hacer lucir en las cuentas consolidadas el correspondiente valor equivalente en lugar del coste histórico de la inversión.
5. Elaborar y presentar el Balance consolidado y la Cuenta de Pérdidas y Ganancias consolidada del grupo encabezado por ALFA.

Prescinda para la resolución del ejercicio de la problemática asociada al efecto impositivo, suponiendo que el gasto por impuestos del grupo es la suma de los gastos de las empresas integradas globalmente.

ANEXO: CUENTAS ANUALES DE LAS SOCIEDADES DEL GRUPO

BALANCES A 31-12-20X6	ALFA	BETA	OMEGA(\$)
ACTIVO			
Aplicaciones informáticas	500	3.200	
Terrenos y construcciones	19.000	50.500	100
Instalaciones técnicas y maquinaria	38.000	67.000	
Amortizaciones	- 10.500	- 12.000	
Participaciones en empresas del grupo	109.100	-	
Participaciones en empresas asociadas	5.500	-	
Créditos a empresas del grupo a largo plazo	20.000	7.000	
Existencias	3.000	9.000	
Inversiones financieras temporales	10.200	8.800	
Clientes (incluidos los del grupo)	5.500	14.500	
Tesorería	4.400	7.500	50
TOTAL.....	204.700	155.500	150
PASIVO			
Capital social	100.000	70.000	60
Reservas	64.000	50.000	
Pérdidas y ganancias	15.000	7.000	35
Deudas con empresas del grupo a largo plazo ..	7.000	20.000	
Acreedores comerciales (incluidos grupo)	18.700	8.500	55
TOTAL	204.700	155.500	150
CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS DEL EJERCICIO TERMINADO EL 31-12-20X6			
DEBE			
Compras	35.000	18.000	40
Variación de existencias	7.500	2.200	
Gastos de personal	7.000	4.000	20
Amortizaciones	3.500	4.200	
Servicios exteriores	3.000	500	10
Gastos financieros	500	2.000	
Impuesto sobre beneficios	5.000	3.000	15
HABER			
Ventas	54.800	34.500	100
Ingresos accesorios	3.700	1.800	20
Ingresos financieros	12.000	600	
Beneficios por enajenación de inmovilizado	6.000	4.000	
RESULTADO DEL EJERCICIO	15.000	7.000	35

SOLUCIÓN

1. Determinar los fondos de comercio, positivos o negativos, de la inversión en cada una de las sociedades que componen el perímetro de la consolidación, así como la cuota de la amortización anual que les corresponde, en su caso, sabiendo que la política del grupo es amortizarlos en cinco años.

El artículo 15 de las NFCAC señala que el perímetro de la consolidación estará formado por las sociedades que forman el conjunto consolidable y por las sociedades a las que les sea de aplicación el procedimiento de puesta en equivalencia y, según el artículo 13, forman el conjunto consolidable las sociedades a las que se les aplique el método de integración global, o el proporcional.

Por tanto, hay que calcular las diferencias de primera consolidación por las participaciones de la sociedad ALFA en las dependientes BETA y OMEGA, así como en la asociada DELTA.

PARTICIPACIÓN DE ALFA EN OMEGA

Coste de la participación adquirida al inicio de 20X5	9.600
Valor teórico al inicio de 20X5: (60\$ x 80% x 200)	9.600
Diferencia de primera consolidación	0

PARTICIPACIÓN DE ALFA EN BETA

Por la *primera participación* (52% de las acciones) que se realiza al inicio del año 20X3:

Coste de la participación	70.200
Valor teórico al inicio de 20X3: [52% (70.000 + 40.000)]	57.200
Diferencia positiva de primera consolidación	13.000

De esta diferencia positiva de primera consolidación, teniendo en cuenta que los terrenos de la sociedad BETA, en el momento de la compra de la participación tienen una plusvalía de 3.000 u.m., se imputa al grupo el porcentaje adquirido, esto es, $3.000 \times 52\% = 1.560$, en tanto que el resto del sobreprecio pagado por la participación se asigna al fondo de comercio positivo de consolidación, es decir, $13.000 - 1.560 = 11.440$ u.m. Teniendo en cuenta que el enunciado señala que la amortización del fondo de comercio se realizará en todos los casos en el plazo de cinco años, la cuota anual de amortización será de $11.440 / 5 = 2.288$ u.m., realizándose amortizaciones durante los años 20X3, 20X4, 20X5, 20X6 y 20X7.

A comienzos del año 20X4 se produce una *segunda toma* de participación del 8% del capital de BETA. Se trata de una inversión adicional con incremento en el porcentaje de participación y según establece el artículo 28 NFCAC, para su cálculo se tendrán en cuenta las mismas reglas que para el cálculo de la primera diferencia.

Coste de la participación	17.800
Valor teórico al inicio del año 20X4: [8% (70.000 + 40.000)]	8.800 ⁽¹⁾
Diferencia positiva de primera consolidación	9.000

⁽¹⁾ El supuesto dice que los fondos propios de BETA al inicio del año 20X4 son los mismos que los del año 20X3.

Esta diferencia no es asignable a ningún elemento patrimonial de la sociedad dependiente por lo que constituye un nuevo fondo de comercio de consolidación de 9.000 u.m., que se amortizará a ritmo de 1.800 u.m. anuales durante los ejercicios 20X4, 20X5, 20X6, 20X7 y 20X8.

El 31 de diciembre del año 20X5 ALFA realiza una tercera toma de participación del 10%, cuyo tratamiento es similar a la de los casos anteriores:

Coste de la participación	11.500
Valor teórico: [10% (70.000 + 40.000 + 20.000)]	13.000
Diferencia negativa de primera consolidación	1.500

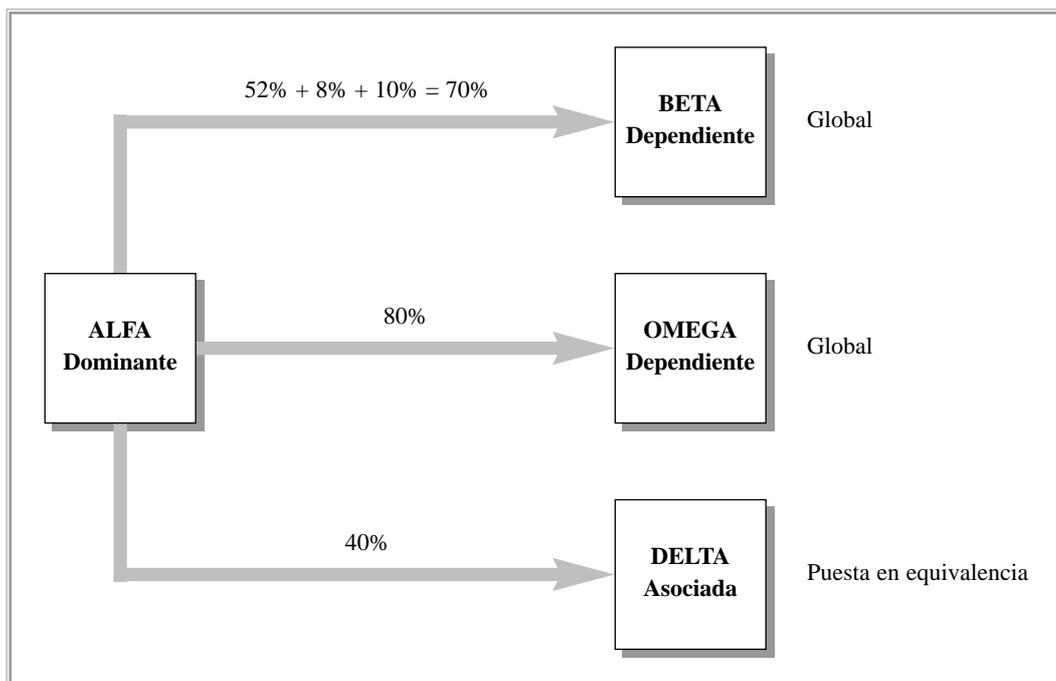
La diferencia negativa de consolidación (fondo de comercio negativo según el enunciado del ejercicio) procede imputarla a resultados en el plazo de cinco ejercicios, con una cuota anual de $1.500/5 = 300$ u.m., durante los años 20X6, 20X7, 20X8, 20X9 y 20X10.

PARTICIPACIÓN DE ALFA EN DELTA

Coste de la participación	5.500
Valor teórico al inicio de 20X6: [40% (10.000 + 5.000)]	6.000
Diferencia negativa de primera consolidación	500

El enunciado del supuesto, como en el caso anterior, señala que la imputación de la diferencia se realizará en el plazo de cinco años, con una cuota anual de $500 / 5 = 100$, a lo largo de los ejercicios 20X6, 20X7, 20X8, 20X9 y 20X10.

Aunque el enunciado del supuesto no lo pide, a continuación vamos a realizar un diagrama de las participaciones que existen, a efectos de determinar las sociedades que intervienen en el proceso de consolidación y qué métodos se han de usar.



2. Convertir a u.m. las cuentas anuales presentadas por la filial estadounidense OMEGA, utilizando el método que sea más conveniente, según su posición económica con respecto al grupo, y efectuar a continuación los ajustes y eliminaciones necesarios para integrar sus cuentas en las de la matriz ALFA.

Para la conversión de las cuentas anuales de moneda extranjera, debemos tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 54 de las NFCAC:

«Las partidas del Balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias de las sociedades extranjeras incluidas en la consolidación por el método de integración global o proporcional, serán convertidas a pesetas aplicando uno de los métodos siguientes:

- Método del tipo de cambio de cierre.
- Método monetario-no monetario.

Con carácter general se aplicará el **método del tipo de cambio de cierre** excepto cuando las actividades de la sociedad extranjera estén estrechamente ligadas con las de una sociedad española perteneciente al grupo, de tal forma que pueda considerarse como una prolongación de las actividades de esta última, en cuyo caso, la conversión se realizará utilizando el método monetario-no monetario. Bajo este método el resultado de la conversión debe mostrar un Balance y una cuenta de pérdidas y ganancias similares a aquellos que se hubieran obtenido de haber mantenido los libros contables de la sociedad extranjera en pesetas.»

Por otro lado, para aplicar el método de cambio del tipo de cierre hay que tener en cuenta el artículo 55 de la norma anterior.

«1. Cuando se aplique el método del tipo de cambio de cierre, la conversión se realizará conforme a las siguientes reglas:

- a) Todos los bienes, derechos y obligaciones se convertirán a pesetas utilizando el tipo de cambio vigente en la fecha de cierre a que se refieran las cuentas de la sociedad extranjera a integrar en la consolidación.
- b) Las partidas de la cuenta de pérdidas y ganancias se convertirán utilizando los tipos de cambio existentes en las fechas en que se realizaron las correspondientes operaciones. Podrá utilizarse un tipo de cambio medio siempre que se pondere debidamente, en función del volumen de transacciones realizadas por cada período (mensual, trimestral, etc.), para evitar la incidencia de la estacionalidad.
- c) La diferencia entre el importe de los fondos propios de la sociedad extranjera, incluido el saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias conforme al apartado b) anterior, convertidos al tipo de cambio histórico y la situación patrimonial neta que resulte de la conversión de los bienes, derechos y obligaciones conforme al apartado a) anterior, se inscribirá, con el signo positivo o negativo que le corresponda, en los fondos propios del Balance consolidado en la partida "diferencias de conversión" deducida la parte que de dicha diferencia corresponda a los socios externos que lucirá en la partida "intereses de socios externos"».

CONVERSIÓN CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS DE OMEGA EJERCICIO 20X6

DEBE	\$	TIPO CAMBIO	U.M.	HABER	\$	TIPO CAMBIO	U.M.
Compras	40	182	7.280	Ventas	100	182	18.200
Gastos de personal	20	182	3.640	Ingresos accesorios	20	182	3.640
Servicios exteriores	10	182	1.820				
Impuesto sobre beneficios	15	182	2.730				
Saldo	35		6.370				
	120		21.840		120		21.840

CONVERSIÓN BALANCE DE SITUACIÓN DE OMEGA

ACTIVO	\$	TIPO CAMBIO	U.M.	PASIVO	\$	TIPO CAMBIO	U.M.
Terrenos	100	190	19.000	Capital social	60	200	12.000
Tesorería	50	190	9.500	Acreedores comerciales .	55	190	10.450
				Pérdidas y ganancias	35		6.370
				Diferencias de conversión			(320)
	150		28.500		150		28.500

A partir del balance convertido se puede realizar la eliminación inversión fondos propios de esta sociedad:

BALANCE

12.000 *Capital social OMEGA*

a Participación en empresas del grupo 9.600
a Intereses de socios externos 2.400
 (12.000 x 20%)

_____ x _____
 64 *Intereses de socios externos*
 (320 x 20%)

a Diferencias de conversión 64

_____ x _____

Por la atribución de los resultados del año 20X6 generados por la sociedad norteamericana:

BALANCE

6.370 *Pérdidas y ganancias OMEGA*

a Pérdidas y ganancias grupo 5.096
 (6.370 x 80%)
a Pérdidas y ganancias externos 1.274
 (6.370 x 20%)

_____ x _____

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS

5.096	Saldo atribuido al grupo		
1.274	Saldo atribuido a externos		
		a Saldo OMEGA	6.370
_____		x	_____

3. Realizar los ajustes y eliminaciones necesarios para integrar globalmente la empresa BETA en el Balance y la Cuenta de Pérdidas y Ganancias de la matriz ALFA.

ELIMINACIONES Y AJUSTES PROVENIENTES DE OPERACIONES QUE SE REALIZARON EN EL EJERCICIO 20X5

Terreno

Se debe eliminar el resultado interno producido en el ejercicio anterior con cargo a reservas, así como el crédito y débito pendiente puesto que la operación fue a crédito y el vencimiento de la misma no se producirá hasta el año 20X7.

BALANCE

1.000	Reservas BETA		
		a Terrenos y construcciones ALFA	1.000
_____		x	_____
4.000	Acreedores comerciales		
		a Clientes BETA	4.000
_____		x	_____

Existencias

El precio de venta interno para ALFA fue de 1.500 u.m., y el coste de las mismas 1.200 u.m. (1.500 / 1,25), lo que produjo un beneficio interno de 300 u.m. Estas existencias permanecían al cierre del año 20X5 en los almacenes de BETA. Esta sociedad ha vendido a terceros ajenos al grupo la mitad de estas existencias en el año 20X6, por lo que la mitad del resultado se ha realizado en dicho ejercicio y la otra mitad debe ser diferido, ajustando así el valor de las existencias.

BALANCE

300	<i>Reservas ALFA</i>		
		<i>a Pérdidas y ganancias grupo</i>	150
		<i>a Existencias BETA</i>	150
		_____ x _____	

PÉRDIDAS Y GANANCIAS

150	<i>Saldo grupo</i>		
		<i>a Variación de existencias ALFA</i>	150
		_____ x _____	

ELIMINACIONES Y AJUSTES DE LAS OPERACIONES PROVENIENTES DE LAS OPERACIONES INTERNAS DEL AÑO 20X6

Dividendos

Los dividendos complementarios, a efectos de la elaboración de las cuentas consolidadas, se consideran reservas de la sociedad perceptora.

BALANCE

7.000	<i>Pérdidas y ganancias grupo</i> (10.000 x 70%)		
		<i>a Reservas ALFA</i>	7.000
		_____ x _____	

PÉRDIDAS Y GANANCIAS

7.000	<i>Ingresos financieros ALFA</i>		
		<i>a Saldo grupo</i>	7.000
		_____ x _____	

Máquina

El resultado de la operación interna supuso un beneficio para la sociedad vendedora BETA de 2.000 u.m., y al tratarse de un activo depreciable dicho resultado deberá diferirse, realizándose posteriormente de una manera correlativa a la depreciación del bien, es decir, 400 u.m. anuales. Sin embargo, a efectos de la elaboración de los estados financieros consolidados al 31 de diciembre se habrán realizado solamente 200 u.m., ya que la operación interna se realizó el 1 de julio de 20X6. Además, también hay que eliminar los créditos y débitos derivados de la operación interna puesto que todavía no se han liquidado.

BALANCE

2.000	<i>Pérdidas y ganancias BETA</i>		
		<i>a Instalaciones técnicas y maquinaria ALFA</i>	2.000
	_____	x _____	
200	<i>Amortizaciones ALFA</i>		
		<i>a Pérdidas y ganancias BETA</i>	200
	_____	x _____	
7.000	<i>Deudas a largo plazo con empresas del grupo ALFA</i>		
		<i>a Créditos a empresas del grupo a largo plazo</i>	7.000
	_____	x _____	

PÉRDIDAS Y GANANCIAS

2.000	<i>Beneficios por enajenación de inmovilizado BETA</i>		
		<i>a Saldo BETA</i>	2.000
	_____	x _____	
200	<i>Saldo BETA</i>		
		<i>a Amortizaciones ALFA</i>	200
	_____	x _____	

Préstamo

En este caso, se trata de una operación interna en la que debemos realizar una eliminación de créditos y débitos recíprocos en el Balance, en tanto que en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias hay que realizar una eliminación de gastos e ingresos financieros comunes.

BALANCE

20.000	<i>Deudas con empresas del grupo a largo plazo BETA</i>		
		a	<i>Créditos a empresas del grupo a largo plazo ALFA</i>
			20.000
_____		x	_____

PÉRDIDAS Y GANANCIAS

1.400	<i>Ingresos financieros ALFA</i>		
		a	<i>Gastos financieros BETA</i>
			1.400
_____		x	_____

Eliminación inversión fondos propios

Antes de realizar el asiento de eliminación inversión fondos propios, es necesario precisar que las Reservas de la sociedad BETA ascienden a 49.000 u.m., ya que si bien inicialmente en el balance individual la sociedad aporta 50.000 u.m., en el ajuste de la cuenta de terrenos, las Reservas de esta sociedad fueron minoradas en 1.000 u.m.

BALANCE

Por la eliminación inversión fondos propios:

70.000	<i>Capital social BETA</i>		
49.000	<i>Reservas BETA</i>		
1.560	<i>Terrenos y construcciones BETA</i>		
20.440	<i>Fondo de comercio de la consolidación</i>		
(11.440 + 9.000)			
		a	<i>Participaciones en empresas del grupo</i>
			99.500
			(70.200 + 17.800 + 11.500)

	<i>a</i>	<i>Diferencia negativa de primera consolidación</i>	1.500
	<i>a</i>	<i>Intereses de socios externos</i> (119.000 x 30%)	35.700
	<i>a</i>	<i>Reservas en sociedades consolidadas</i>	4.300
	x		

Por la amortización del fondo de comercio:

BALANCE

10.464	<i>Reservas ALFA</i> (2.288 x 3 + 1.800 x 2)		
4.088	<i>Pérdidas y ganancias grupo</i> (2.288 + 1.800)		
	<i>a</i>	<i>Fondo de comercio de la consolidación</i>	14.552
	x		

PÉRDIDAS Y GANANCIAS

4.088	<i>Amortización del fondo de comercio de consolidación</i>		
	<i>a</i>	<i>Saldo grupo</i>	4.088
	x		

Por la reversión a resultados de la diferencia negativa de consolidación:

BALANCE

300	<i>Diferencia negativa de primera consolidación</i>		
	<i>a</i>	<i>Pérdidas y ganancias grupo</i>	300
	x		

PÉRDIDAS Y GANANCIAS

300	Saldo grupo		
		a	Reversión de diferencias negativas de consolidación
			300
		x	

Atribución de resultados de la sociedad BETA

En primer lugar hay que calcular el saldo de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias de BETA, ya en su Balance individual es de 7.000 u.m., pero después se ha modificado en los asientos de las eliminaciones:

Pérdidas y ganancias BETA		
	2.000	7.000
		200
Saldo acreedor	5.200	

De este importe, el 70% es atribuido al grupo, en tanto que el 30% es atribuido a los socios externos. Las eliminaciones para reflejar estos cálculos son las siguientes:

BALANCE

5.200	Pérdidas y ganancias BETA		
		a	Pérdidas y ganancias grupo
			3.640
			(5.200 x 70%)
		a	Pérdidas y ganancias externos
			1.560
			(5.200 x 30%)
		x	

PÉRDIDAS Y GANANCIAS

3.640	Saldo atribuidos al grupo		
1.560	Saldo atribuido a externos		
		a	Saldo BETA
			5.200
		x	

4. Realizar la puesta en equivalencia, y el asiento de sustitución correspondiente, para aplicar el método en el caso de la inversión en DELTA, y hacer lucir en las cuentas consolidadas el correspondiente valor equivalente en lugar del coste histórico de la inversión.

La participación en la sociedad DELTA fue adquirida al inicio del año 20X6, tomando una participación del 40% lo que la convierte en una empresa asociada al grupo. Esta sociedad entra al proceso de consolidación por el procedimiento de puesta en equivalencia. Recordemos que los cálculos relativos a la diferencia de primera consolidación de esta participación fueron los siguientes:

Coste de la participación	5.500
Valor teórico al inicio de 20X6: [40% (10.000 + 5.000)]	6.000
Diferencia negativa de primera consolidación	500

Los asientos relativos a la puesta en equivalencia son los siguientes:

BALANCE

6.000	<i>Participaciones puestas en equivalencias</i>	
	<i>a Participaciones en empresas asociadas</i>	5.500
	<i>a Diferencia negativa de consolidación</i>	500
_____	x _____	

Por la reversión de la diferencia negativa de consolidación, por importe de 100 u.m. (500 / 5) teniendo en cuenta que la participación se adquirió al inicio del año 20X6 y que, por tanto, ha transcurrido un año:

BALANCE

100	<i>Diferencia negativa de consolidación</i>	
	<i>a Pérdidas y ganancias del grupo</i>	100
_____	x _____	

PÉRDIDAS Y GANANCIAS

100	Saldo atribuido al grupo		
		a	Reversión de diferencia negativa de consolidación
			100
	_____	x	_____

En cuanto a la entrega de una fianza por parte de ALFA a DELTA, obviamente se trata de un crédito y débito recíproco que no puede ser eliminado, ya que la sociedad que entra por puesta en equivalencia no aporta a los estados financieros consolidados su balance de situación ni su Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Por el incremento de las reservas que le corresponde al grupo:

BALANCE

800	Participaciones puestas en equivalencia [(7.000 – 5.000) x 40%]		
		a	Reservas en sociedades puestas en equivalencia
			800
	_____	x	_____

Por la eliminación de la operación interna de dividendos:

BALANCE

400	Pérdidas y ganancias del grupo (1.000 x 40%)		
		a	Reservas ALFA
			400
	_____	x	_____

PÉRDIDAS Y GANANCIAS

400	Ingresos financieros		
		a	Saldo atribuido al grupo
			400
	_____	x	_____

La anterior eliminación, relativa a los dividendos percibidos por la matriz del grupo, se ha hecho con una interpretación estricta del artículo 42 de las NFCAC, según el cual:

- «1. Se considerarán dividendos internos los registrados como ingresos del ejercicio de una sociedad del grupo que hayan sido distribuidos por otra perteneciente al mismo.
2. Estos dividendos serán eliminados considerándolos reservas de la sociedad perceptora.»

Sin embargo, también cabe pensar que estos dividendos, procedentes de los resultados de la sociedad DELTA del año 20X5, fueron abonados en el precio satisfecho por la adquisición de la misma, de tal forma que no deberían ser considerados como Reservas de la sociedad perceptora y, lo que habría que corregir es el valor de adquisición de la participación, minorándolo por los dividendos percibidos.

Por la atribución de los resultados obtenidos por DELTA:

BALANCE

1.000	Participaciones puestas en equivalencia (2.500 x 40%)		
	a Pérdidas y ganancias atribuidas al grupo	1.000	
		x	

PÉRDIDAS Y GANANCIAS

1.000	Saldo atribuido al grupo		
	a Participación en beneficios de sociedades puestas en equivalencia	1.000	
		x	

Por último, para que en el balance consolidado figure correctamente denominado el resultado obtenido por la sociedad dominante, haremos las siguientes eliminaciones:

BALANCE

15.000	Pérdidas y ganancias ALFA		
	a Pérdidas y ganancias grupo	15.000	
		x	

PÉRDIDAS Y GANANCIAS

15.000 Saldo atribuido al grupo

a Saldo de ALFA 15.000

x

5. Elaborar y presentar el balance consolidado y la Cuenta de Pérdidas y Ganancias Consolidada del grupo encabezado por ALFA.

Aquí en primer lugar hay que colocar las dos hojas de trabajo que figuran en archivos independientes:

- Hoja de trabajo del Balance consolidado.
- Hoja de trabajo de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias consolidada.

BALANCE DE SITUACIÓN DEL GRUPO CONSOLIDADO ALFA, BETA Y OMEGA

ACTIVO	IMPORTE	PASIVO	IMPORTE
B) INMOVILIZADO		A) FONDOS PROPIOS	
Aplicaciones informáticas	3.700	Capital social	100.000
Terrenos y construcciones	89.060	Reservas	60.636
Instalaciones técnicas y maquinaria	103.000	Reservas en sociedades consolidadas por integración global o proporcional ..	4.300
Amortizaciones	- 22.300	Reservas en sociedades puestas en equivalencia	800
Participaciones puestas en equivalencia .	7.800	Pérdidas y ganancias consolidadas	14.086
C) FONDO DE COMERCIO DE CONSOLIDACIÓN		Pérdidas y ganancias atribuidas a externos	2.906
De sociedades consolidadas por integración global o proporcional	5.888	Diferencias de conversión	- 544
E) ACTIVO CIRCULANTE		B) SOCIOS EXTERNOS	37.964
Existencias	11.850	C) DIFERENCIA NEGATIVA DE CONSOLIDACIÓN	
Clientes	16.000	De sociedades consolidadas por integración global o proporcional	1.200
Inversiones financieras temporales	19.000	De sociedades puestas en equivalencia .	400
Tesorería	21.400	G) ACREEDORES A CORTO PLAZO	
		acreedores comerciales	33.650
TOTAL	255.398	TOTAL	255.398

**CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS CONSOLIDADA
DEL GRUPO ALFA, BETA Y OMEGA**

DEBE	IMPORTE	HABER	IMPORTE
Consumos y otros gastos externos	69.830	Importe neto de la cifra de negocios	107.500
Gastos de personal	14.640	Ingresos accesorios	9.140
Amortizaciones	7.500		
Otros gastos de explotación	5.320		
I. BENEFICIOS DE EXPLOTACIÓN ...	19.350		
Gastos financieros	1.100	Ingresos financieros	3.800
II. RESULTADOS FINANCIEROS POSI- TIVOS	2.700		
Amortización del fondo de comercio de consolidación	4.088	Participación en beneficios de socieda- des puestas en equivalencia	1.000
III. BENEFICIOS DE LAS ACTIVIDA- DES ORDINARIAS	19.362	Reversión de diferencias negativas de consolidación	400
IV. RESULTADOS EXTRAORDINA- RIOS POSITIVOS	8.000	Beneficio procedente del inmovilizado .	8.000
V. BENEFICIOS CONSOLIDADOS ANTES DE IMPUESTOS	27.362		
Impuesto sobre beneficios	10.730		
VI. BENEFICIO CONSOLIDADO DEL EJERCICIO (BENEFICIO)	16.632		
Resultado atribuido a socios externos (beneficio)	2.834		
VII. RESULTADO DEL EJERCICIO ATRIBUIDO A LA SOCIEDAD DOMI- NANTE (BENEFICIO)	13.798		

HOJA DE TRABAJO DE LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS CONSOLIDADA

	ALFA	BETA	OMEGA	AGREGADO	DEBE	HABER	CONSOLID.
DEBE							
Compras	35.000	18.000	7.280	60.280			60.280
Variación de existencias	7.500	2.200		9.700		150	9.550
Gastos de personal	7.000	4.000	3.640	14.640			14.640
Amortizaciones	3.500	4.200		7.700		200	7.500
Servicios exteriores	3.000	500	1.820	5.320			5.320
Gastos financieros	500	2.000		2.500		1.400	1.100
Impuesto sobre beneficios	5.000	3.000	2.730	10.730			10.730
Saldo ALFA	15.000			15.000		15.000	0
Saldo BETA		7.000		7.000	200	2.000 + 5.200	0
Saldo OMEGA			6.370	7.050		6.370	0
Saldo externo				0	1.274 + 1.560		2.834
Saldo grupo				0	5.096 + 150 + 300 + + 3.640 + 100 + + 1.000 + 15.000	7.000 + 4.088 + + 400	113.798
Amortización fondo comercio consolidación.....				0	4.088		4.088
TOTAL	76.500	40.900	21.840	139.240			129.840
HABER							
Ventas	54.800	34.500	18.200	107.500			107.500
Ingresos accesorios	3.700	1.800	3.640	9.140			9.140
Ingresos financieros	12.000	600		12.600	7.000 + 1.400 + + 400		3.800
Beneficio enajenación de inmovilizado	6.000	4.000		10.000	2.000		8.000
Participación en beneficios part. puest. equiva- lencia				0		1.000	1.000
Reversión de diferencia negativa				0		300 + 100	400
TOTAL	76.500	40.900	21.840	139.240	43.208	43.208	129.840

HOJA DE TRABAJO DEL BALANCE CONSOLIDADO DEL GRUPO

	ALFA	BETA	OMEGA	AGREGADO	DEBE	HABER	CONSOLID.
ACTIVO							
Aplicaciones informáticas	500	3.200		3.700			3.700
Terrenos y construcciones	19.000	50.500	19.000	88.500	1.560	1.000	89.060
Instalaciones técnicas y maquinaria	38.000	67.000		105.000		2.000	103.000
Participaciones en empresas del grupo	109.100			109.100		9.600 + 99.500	0
Participaciones en empresas asociadas	5.500			5.500		5.500	0
Créditos empresas grupo	20.000	7.000		27.000		7.000 + 20.000	0
Existencias	3.000	9.000		12.000		150	11.850
Inversiones financieras temporales	10.200	8.800		19.000			19.000
Clientes	5.500	14.500		20.000		4.000	16.000
Tesorería	4.400	7.500	9.500	21.400			21.400
Fondo de comercio				0	20.440	14.552	5.888
Participaciones puestas en equivalencia				0	6.000 + 800 + 1.000		7.800
TOTAL	215.200	167.500	28.500	411.200			277.698
PASIVO							
Capital social	100.000	70.000	12.000	182.000	12.000 + 70.000		100.000
Reservas	64.000	50.000		114.000	1.000 + 300 + + 49.000 + 10.464	7.000 + 400	60.636
Deudas empresas del grupo	7.000	20.000		27.000	7.000 + 20.000		0
Acreedores comerciales	18.700	8.500	10.450	37.650	4.000		33.650
Amortizaciones	10.500	12.000		22.500	200		22.300
Pérdidas y ganancias ALFA	15.000			15.000	15.000		0
Pérdidas y ganancias BETA		7.000		7.000	2.000 + 5.200	200	0
Pérdidas y ganancias OMEGA			6.370	6.370	6.370		0
Pérdidas y ganancias GRUPO				0	7.000 + 4.088 + + 400	5.096 + 150 + 300 + + 3.640 + 100 + + 1.000 + 15.000	13.798
Pérdidas y ganancias EXTERNOS				0		1.274 + 1.560	2.834
Reservas en sociedades consolidadas global				0		4.300	4.300
Reservas en sociedades consolidadas puestas en equivalencia				0		800	800
Socios externos				0	136	2.400 + 35.700	38.036
Diferencia negativa de consolidación					300 + 100	1.500 + 500	1.600
Diferencias de conversión			- 320	- 320		136	- 256
TOTAL	215.200	167.500	28.500	411.200	244.286	244.286	277.698