



Tercer ejercicio resuelto del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado (caso práctico de consolidación)

Javier González Sainza

Profesor del CEF.-

(Tercer ejercicio del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado, convocados por Resolución de 28 de febrero de 2019 [BOE de 2 de marzo]).

Sumario

- I **Caso 1. Consolidación.** Consolidación de una filial extranjera.



Caso práctico núm. 1

Consolidación de una filial extranjera

A primeros de enero de 20XN la matriz del grupo Oncala, SA invirtió 150.000 pesos (PSS) en la compra de la totalidad del capital de una empresa latinoamericana, de nombre Foránea, cuyo objeto social es la distribución de productos de consumo en el país donde operaba. En ese momento, el capital social y los activos identificables netos de la nueva filial tenían un valor de 110.000 PSS, y la diferencia se contabilizó como fondo de comercio, con una vida útil de 10 años.

Unos días más tarde, Oncala traspasó a Foránea un local comercial que poseía en la ciudad del país donde estaba la sede social de la filial por un precio de 25.000 PSS (2.000 EUR), anotándose un beneficio del 30 % de esa cantidad. El local comercial tiene una vida útil de 20 años, y se amortiza linealmente (sin valor residual). El importe del local se consideró un préstamo a la filial a largo plazo, con un interés del 12 % anual, de cuyo principal no se ha devuelto todavía nada, aunque sí se han satisfecho los intereses del año.

Los estados financieros de Foránea, correspondientes al ejercicio 20XN, y cerrados el 31 de diciembre de ese año, son los recogidos a continuación:

Balance de situación

Activo	PSS
Inmovilizado material	90.000
Amortización acumulada inmovilizado material	(5.000)
Existencias comerciales	20.000
Deudores comerciales	30.000
Efectivo	21.200
Total activo	156.200

Patrimonio neto y pasivo	PSS
Capital social	110.000
Diferencia de conversión	–
Pérdidas y ganancias	11.200
Préstamos a largo plazo (intragrupa)	25.000
Acreedores comerciales	10.000
Total patrimonio neto y pasivo	156.200

Cuenta de pérdidas y ganancias

	PSS
Ingresos por ventas	90.000
Aprovisionamientos	(55.000)
• Compras	60.000
• Aumento de existencias	–5.000
Otros gastos de explotación	(13.800)
Amortizaciones	(5.000)
Resultado de la explotación	16.200
Intereses	(3.000)
Resultado antes de impuestos	13.200
Gasto por impuestos	(2.000)
Resultado del ejercicio	11.200

Las compras de Foránea se han hecho a la matriz en un 50 % del importe anual, de forma que los inventarios finales proceden en esa misma proporción de compraventas intragrupo, que se realizan al coste más un margen de beneficio del 25 %. La filial debe todavía a la matriz la décima parte de las compras que le ha suministrado en el ejercicio.

El cambio inicial (1 de enero de 20XN) fue de 0,08 EUR/PSS y el cambio final (31 de enero de 20XN) de 0,07 EUR/PSS. El cambio medio del ejercicio ha sido de 0,075 EUR/PSS.



Se pide:

Obviando cualquier impuesto diferido:

1. Homogeneización: convertir el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias a euros (EUR), como operación previa a las eliminaciones posteriores de la consolidación, determinando las diferencias de conversión resultantes, sabiendo que la matriz utiliza el método inversión neta/cambio de cierre (por coherencia, en este método se convierte la cuenta de resultados aplicando el cambio medio a todas las partidas, salvo a las amortizaciones y los impuestos a pagar, para las que se usa el cambio de cierre).
2. Eliminación inversión-patrimonio neto: asientos que corresponden al ajuste para eliminar la inversión en la matriz con los fondos propios iniciales de la filial, en las cuentas consolidadas de 20XN, teniendo en cuenta que el fondo de comercio debe ser amortizado linealmente a lo largo de su vida útil.
3. Resto de eliminaciones que afectan a la cuenta de resultados y al balance de situación, para eliminar resultados no realizados, anular ingresos con gastos o créditos con débitos entre Foránea y su grupo, utilizando exclusivamente los datos ofrecidos en el enunciado. Los cálculos deben ser justificados.

Nota: Se ha incorporado una hoja de trabajo con los modelos de balance y cuenta de resultados con el fin de facilitar la presentación de las respuestas al supuesto.

Solución

Hipótesis de trabajo: las amortizaciones de las plusvalías y de los márgenes internos generarán diferencias de conversión al haberse considerado al tipo de cambio promedio, a diferencia de lo que ocurre con la homogeneización de la moneda de presentación en pérdidas y ganancias y en la determinación del tipo de cambio histórico en el patrimonio neto.

Homogeneización: conversión de estados financieros de Foránea a 31 de diciembre de 20XN

Activo	PSS	Tipo cambio	Euros
Inmovilizado material	82.500	0,0700	5.775





Activo	PSS	Tipo cambio	Euros
▶			
Margen local comercial interco.	7.500	0,0800	600
Amortización acumulada inmovilizado material	-4.625	0,0700	-323,75
Amortización acumulada margen local comercial interco.	-375	0,0800	-30
Existencias comerciales	18.000	0,0700	1.260
Margen existencias interco.	2.000	0,0750	150
Deudores comerciales	30.000	0,0700	2.100
Efectivo	21.200	0,0700	1.484
Total activo	156.200	0,0750	11.015,25

Patrimonio neto y pasivo	PSS	Tipo cambio	Euros
Capital social	110.000	0,080	8.800
Diferencia de conversión			-1.106
Pérdidas y ganancias	11.200	0,078	871,25
Préstamos a largo plazo (intragrupo)	25.000	0,070	1.750
Acreedores comerciales	10.000	0,070	700
Total patrimonio neto y pasivo	156.200	0,070	11.015,25

Cuenta de pérdidas y ganancias Foránea ejercicio 20XN

	PSS	Tipo cambio	Euros
Ingresos por ventas	90.000	0,075	6.750
Aprovisionamientos	-55.000	0,075	-4.125





	PSS	Tipo cambio	Euros
▶			
Compras	60.000	0,075	4.500
Aumento existencias	-5.000	0,075	-375
Otros gastos de explotación	-13.800	0,075	-1.035
Amortizaciones	-5.000	0,071(1)	-353,75
Resultado de explotación	16.200		1.236,25
Intereses	-3.000	0,075	-225
Resultado antes de impuestos	13.200	0,075	1.011,25
Gastos por impuestos	-2.000	0,070	-140
Resultado del ejercicio	11.200	0,078	871,25

(1) $375 \times 7,5\% + 4.625 \times 92,5\%$.

Se ha aplicado la norma 18 de las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas (NOFCAC) del Real Decreto 1159/2010 para la homogeneización de las operaciones entre empresas del grupo, aplicando tanto al margen implícito en el local comercial como a la amortización de dicho margen el tipo de cambio vigente en la fecha de la transacción. Igual proceder se ha seguido con el margen incorporado en las existencias finales de la compradora del grupo, aplicándosele el tipo de cambio promedio.

Cálculo de la diferencia de conversión en la fecha de consolidación, como consecuencia de los ajustes de homogeneización

(+) a) Total activos a tipo de cambio cierre	11.015,25
(-) b) Total pasivos a tipo de cambio cierre	-2.450
(=) c) Total activos netos a 31-12-20XN	8.565,25
d) Patrimonio neto a tipo de cambio histórico (sin diferencia de conversión) 31-12-20XN	9.671,25
(=) e) [c) - d)] Diferencia de conversión a 31-12-20XN	-1.106

0. Por el cálculo de la diferencia de primera consolidación en Foránea

	PSS	Tipo de cambio histórico	Euros
(+) Contraprestación transferida	150.000	0,08	12.000
(-) 100 % s/Valor razonable AIN pasivos	110.000	0,08	8.800
(=) Diferencia de primera consolidación fondo de comercio de consolidación	40.000	0,08	3.200

El fondo de comercio de consolidación calculado pertenece a la sociedad adquirida, pero está reconocido en el porcentaje que ha pagado el grupo por ella. Por ello, la diferencia de conversión por la amortización de dicho activo se atribuye a Oncala de forma directa e íntegramente.

1. Por la amortización a la fecha de consolidación, esto es, 31 de diciembre de 20XN, del fondo de comercio de consolidación en Foránea

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Resultado del ejercicio (Oncala) $(0,075 \times 40.000 \times 10\%)$	300	
Diferencia conversión (Oncala) $[10\% \times 40.000 \times (0,075 - 0,07)]$		20
Amortización acumulada inmovilizado intangible (fondo de comercio de consolidación) $(0,07 \times 40.000 \times 10\%)$		280

Nota: El gasto por amortización se ha convertido al tipo de cambio promedio (histórico en el que se ha producido) mientras la amortización está a tipo de cambio de cierre.

Ajuste en pérdidas y ganancias agregada:

Concepto	Debe	Haber
Amortización inmovilizado intangible	300	
Saldo de pérdidas y ganancias (Oncala)		300



2. Por el diferimiento del margen interno de la operación de las construcciones (local comercial), eliminando el margen interno incorporado a dichas construcciones, que fue recalculado durante el proceso de homogeneización a la moneda de presentación de estados financieros consolidados, conforme al artículo 18 de las NOFCAC

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Resultado del ejercicio (Oncala) $(0,08 \times 25.000 \times 30\%)$	600	
Construcciones (local comercial)		600

Ajuste en pérdidas y ganancias agregada:

Concepto	Debe	Haber
Beneficio procedente del inmovilizado material	600	
Saldo de pérdidas y ganancias (Oncala)		600

- 2.1. Por la realización parcial del margen diferido y sobre amortización del elemento patrimonial que incorpora el margen interno, en este caso, las construcciones (local comercial), también al tipo de cambio histórico de 0,08 EUR/PSS, ajustado dicho margen conforme al artículo 18 de las NOFCAC y de forma coherente a lo mismo que se ha realizado en el apartado 2

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Amortización acumulada del inmovilizado material (construcciones/local comercial) $[(30\% \times 25.000) \times 0,08/20 \times 1]$	30	
Resultado del ejercicio (Oncala)		30

Ajuste en pérdidas y ganancias agregada:

Concepto	Debe	Haber
Saldo de pérdidas y ganancias (Oncala)	30	
Amortización del inmovilizado material (construcciones)		30

Nota: Se ha convertido a tipo de cambio promedio, las de pérdidas y ganancias homogeneizadas están al cierre (no igual al convertido en la amortización de las pérdidas y ganancias).

3. Por la reclasificación del efecto de tipo de cambio sobre el crédito en empresas del grupo derivado de la operación intragrupo por tratarse de una inversión neta en el extranjero

Se ajusta el efecto de la transacción en moneda extranjera, reconocido en cuentas individuales de la matriz Oncala, de la partida monetaria por operaciones entre empresas del grupo (art. 64.2).

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Diferencia conversión (Oncala) $[25.000 \times (0,07 - 0,08)]$	250	
Resultado del ejercicio (Oncala)		250

Ajuste en pérdidas y ganancias agregada:

Concepto	Debe	Haber
Saldo de pérdidas y ganancias (Oncala) $[25.000 \times (0,07 - 0,08)]$	250	
Diferencias negativas de cambio		250

La reclasificación de las diferencias de tipo de cambio en pérdidas y ganancias de Foránea como consecuencia de considerar el crédito (partida monetaria al coste) una inversión neta de un negocio en el extranjero implica:

- a) Evolución del pasivo en el proceso de homogeneización a la moneda de presentación:
 - Importe en el que se reducirá la deuda: $-250 [25.000 \text{ m.f.} \times (0,07 - 0,08) \text{ m.p./m.f.}]$.
 - Incremento partida diferencia de conversión (Foránea): 250 (contribuye a incrementar el patrimonio neto).
- b) Por su parte, el crédito con el grupo, al depreciarse la moneda funcional extranjera, implica una diferencia negativa de tipo de cambio (678) en el mismo importe, como transacción en moneda extranjera aplicando la norma de registro y valoración 11.^a del Real Decreto 1514/2007:



- Diferencia negativa de tipo de cambio (678) en pérdidas y ganancias: -250 [25.000 m.f. \times (0,07 - 0,08) m.p/m.f.].

Se reclasificará a diferencia de conversión, la diferencia de tipo de cambio derivada del crédito. El motivo de la reclasificación de diferencia de tipo de cambio a diferencia de conversión es porque se considera una inversión neta de un negocio en el extranjero al no tener el crédito/deuda una fecha de vencimiento preestablecida.

4. Por el crédito/débito recíproco de principal e intereses, a tipo de cambio de cierre

Ajuste balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Provisión del inmovilizado a largo plazo, empresa grupo Oncala (Foránea) (préstamos a largo plazo) [25.000 PSS \times 0,07 (EUR/PSS)]	1.750	
Crédito por enajenación inmovilizado, empresa grupo Foránea (Oncala)		1.750

Ajuste por pérdidas y ganancias agregada:

Concepto	Debe	Haber
No procede ajuste de consolidación		

5. Por los intereses al 12% anual, pagados a fin de año y no pendiente de cobro-pago

Ajuste balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
No procede ajuste de consolidación		

Ajuste por pérdidas y ganancias agregada:

Concepto	Debe	Haber
Ingresos financieros (12% \times 25.000 PSS \times 0,075 EUR/PSS)	225	
Gastos financieros		225

6. Por las compras/ventas intragrupo de la matriz a la filial (mitad de las ventas totales) al contado

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Proveedores, empresas del grupo, Oncala (Foránea) ($10\% \times 50\% \times 60.000 \times 0,07$)	210	
Clientes, empresas del grupo, Foránea (Oncala)		210

Ajuste por pérdidas y ganancias agregada:

Concepto	Debe	Haber
Ingresos por ventas ($60.000 \times 50\% \times 0,075$)	2.250	
Gastos por compras		2.250

La operación intragrupo genera una partida monetaria entre empresas. La misma habrá generado unas diferencias de tipo de cambio en moneda extranjera en la sociedad vendedora intragrupo. Dicho efecto de tipo de cambio en pérdidas y ganancias se considera realizado conforme artículo 63. Al tratarse de una partida monetaria, no se compensa con las diferencias de conversión que haya podido generar la filial con sus deudas en su proceso de homogeneización con la conversión de los estados financieros de la moneda funcional a la moneda de presentación.

- 6.1. Por las existencias finales sobrevaloradas y diferimiento del margen interno en las mismas

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Resultado del ejercicio Foránea { $(30.000/1,25 \times 0,25) \times [(50\% \times 20.000/30.000) \times 0,075]$ }	150	
Existencias [$30.000/1,25 \times 0,25 \times 10/30 \times (0,075)$]		150

Se han convertido al tipo de cambio promedio como consecuencia del ajuste por homogeneización de la moneda funcional PSS a la moneda de presentación, EUR, en el mar-



gen interno de la operación previo a la agregación de los estados financieros de la filial a 31 de diciembre de 20XN.

Ajuste en pérdidas y ganancias agregada:

Concepto	Debe	Haber
Variación existencias	150	
Saldo de pérdidas y ganancias (Foránea)		150

7. Asiento de eliminación inversión en Foránea (Oncala)-patrimonio neto Foránea

Patrimonio neto de la filial Foránea a 31 de diciembre de 20XN

	Agregado	Ajuste	Agregado ajustado
Capital social	8.800	0	8.800
Diferencia de conversión	-1.106	0	-1.106
Pérdidas y ganancias	871,25	0	871,25

7.1. Asiento de eliminación inversión-patrimonio neto de primera consolidación, incluyendo el fondo de comercio de consolidación a tipo de cambio histórico (con el ajuste en 7.2 se quedará a tipo de cambio de cierre, como el resto de los activos en el consolidado)

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Capital social (Foránea) (110.000 PSS × 0,08 EUR/PSS)	8.800	
Fondo de comercio de consolidación en Foránea (40.000 PSS × 0,08 EUR/PSS)	3.200	
Participación en Foránea (Oncala) (150.000 PSS × 0,08 EUR/PSS)		12.000

7.2. Diferencia de conversión provocada por el fondo de comercio de consolidación en Foránea por el importe bruto en la fecha de adquisición teniendo en cuenta la evolución del tipo de cambio de 0,08 a 0,07 EUR/PSS

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Diferencia de conversión (Oncala) $[40.000 \text{ PSS} \times (0,08 - 0,07) \text{ EUR/PSS}]$	400	
Fondo de comercio de consolidación en Foránea $[40.000 \text{ PSS} \times (0,07 - 0,08) \text{ EUR/PSS}]$		400

Ajuste en pérdidas y ganancias agregada:

Concepto	Debe	Haber
No procede ajuste de consolidación		

7.3. Por las evoluciones de patrimonio neto con posterioridad a la fecha de adquisición: diferencias de conversión de la filial, así como resultado del ejercicio

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Diferencias de conversión en sociedades consolidadas en Foránea	1.106	
Diferencias de conversión (Foránea)		1.106

Ajuste en pérdidas y ganancias agregada:

Concepto	Debe	Haber
No procede ajuste de consolidación		

7.4. Por la atribución de resultado del ejercicio generado durante el ejercicio 20XN

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Resultado del ejercicio Foránea	871,25	





Concepto	Debe	Haber
▶		
Resultado del ejercicio atribuido a Oncala en Foránea		871,25

Ajuste en pérdidas y ganancias agregada:

Concepto	Debe	Haber
Saldo de pérdidas y ganancias atribuida a Oncala en Foránea	871,25	
Saldo de pérdidas y ganancias (Foránea)		871,25