

**SEGUNDO EJERCICIO DE LAS PRUEBAS SELECTIVAS PARA EL  
INGRESO EN EL CUERPO SUPERIOR DE INTERVENCIÓN  
Y CONTABILIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN  
DE LA SEGURIDAD SOCIAL**

**SECOND EXAM OF THE SELECTIVE EXAMINATION FOR THE  
ADMISSION TO THE SUPERIOR BODY OF INTERVENTION AND  
ACCOUNTING OF THE SOCIAL SECURITY ADMINISTRATION**

**JAVIER GONZÁLEZ SAINZA**

*Profesor del CEF*

[Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso por el sistema de acceso libre y promoción interna en el Cuerpo de Superior de Intervención y Contabilidad de la Administración de la Seguridad Social, convocada por Orden TAS/877/2008, de 24 de marzo (BOE de 1 de abril)].

## **S**umario

**Caso 1.** Ejercicio de consolidación de estados financieros.

Los casos 2 y 3 se publicarán en *RCyT*. CEF, núm. 328, julio 2010.

# CASO PRÁCTICO NÚM. 1

## CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS <sup>1</sup>

### ENUNCIADO

Las sociedades «A», «B», «C», «D» y «E» forman un grupo de sociedades que han realizado las siguientes operaciones:

- 1.<sup>a</sup> El 1 de enero de 2007 la sociedad «A» ha vendido al contado a la sociedad «B» una maquinaria por importe de 30.000 u.m. con un beneficio de 10.000 u.m. La vida útil de este activo llega hasta el 31 de diciembre de 2011.

La sociedad «B» fabrica con la maquinaria adquirida a la sociedad «A» un producto «X». El número de productos «X» fabricados cada año es de 500. Las existencias finales son (unidades de producto):

Operaciones año	Existencias finales (unidades)
2007	80
2008	10
2009	60

- 2.<sup>a</sup> Durante los tres primeros años está previsto que la sociedad «A» preste el servicio para el funcionamiento de la máquina indicada en el párrafo anterior a la sociedad «B»; a estos efectos se compromete a destinar parte de su personal (no necesariamente las mismas personas) a cambio de 700 u.m. que se pagan anualmente el 31 de diciembre. El coste de este personal para la sociedad «A» fue: 550, 570 y 600 u.m. respectivamente en los años 2007, 2008 y 2009.
- 3.<sup>a</sup> La sociedad «B» ha vendido el producto «X» fabricado a la sociedad «C» (se aplica FIFO), que lo comercializa, de acuerdo con los siguientes datos (en u.m.):

Operaciones año	Venta interna		Resultado interno (beneficio o pérdida registrado por «B»)	Existencias finales (unidades)
	Unidades	Precio unitario		
2007	200	21	1.100	150
2008	130	22	650	50
2009	400	20	2.300	310

<sup>1</sup> Ejercicio realizado conforme a la Nota publicada por el ICAC en referencia a los criterios a aplicar para la formulación de estados financieros consolidados conforme a los criterios del Código de Comercio para los ejercicios comenzados a partir del 1 de enero de 2008 (Nota del ICAC publicada en el BOICAC 75, septiembre 2008).

Al final del ejercicio 2009 están pendientes de pago todas las existencias adquiridas en dicho ejercicio.

- 4.<sup>a</sup> El 1 de enero de 2009 la sociedad «A» absorbe a la sociedad «D», que participa en el 100 por 100 desde el 1 de julio de 2008. La sociedad «A» ha contabilizado la fusión de la siguiente forma (esquemáticamente) en u.m.:

Cuenta	Debe	Haber
Activos «1»	344.800	
Activos «2»	328.000	
Fondo de comercio	10.200	
Pasivo exigible		230.000
Sociedad absorbida		453.000

Cuenta	Debe	Haber
Sociedad absorbida	453.000	
Participación en «D»		370.000
Reservas		83.000

En el ejercicio 2008 se realizó entre otros el siguiente ajuste para formular el balance consolidado:

Cuenta	Debe	Haber
Capital y reservas de «D»	300.500	
Activo «1»	62.000	
Fondo de comercio	7.500	
Participación en «D»		370.000

El balance de la sociedad «D» a 31 de diciembre de 2008 era (en u.m.):

Activos «1»	282.800
Activos «2»	257.000
<b>Total activo</b>	<b>539.800</b>

Capital y reservas	300.500
Pérdidas y ganancias	9.300
Pasivo exigible	230.000
<b>Total pasivo</b>	<b>539.800</b>

Los activos «1» no son depreciables y los activos «2» se amortizan a 10 por 100 anual.

5.<sup>a</sup> La participación de la sociedad «A» en el capital de la sociedad «E», el 100 por 100 desde 1 de julio de 2001 (coste: 400.000 u.m.), se vende el 1 de enero de 2009. La sociedad «A» ha contabilizado un beneficio de 260.000 u.m.

En el ejercicio 2008 se realizó entre otros el siguiente ajuste para formular el balance consolidado:

Cuenta	Debe	Haber
Capital y reservas	540.000	
Terrenos	30.000	
Fondo de comercio	10.000	
Participación en «E»		400.000
Reservas en sociedades consolidadas		180.000

6.<sup>a</sup> La sociedad ha vendido el 31 de diciembre de 2008 a la sociedad «B» un activo financiero clasificado como activo disponible para la venta por importe de 15.715 u.m. que es su valor razonable en esa fecha. La sociedad «A» adquirió ese activo por 15.430 u.m. La sociedad «B» ha registrado el activo en la cartera de negociación, por lo que ha contabilizado 110 u.m. en resultados como variación positiva del valor razonable de ese elemento patrimonial.

7.<sup>a</sup> Se han distribuido los siguientes dividendos en el año 2009 (en u.m.):

Sociedad	Dividendo a cuenta	Dividendo con cargo a resultados
«A»	0	6.000
«B»	3.000	25.000
«C»	0	18.000

La sociedad «A» participa en el 80 por 100 de la sociedad «B». La sociedad «B» participa en el 60 por 100 de la sociedad «C».

8.<sup>a</sup> La inversión en la sociedad «A» originó un fondo de comercio de consolidación de 89.000 u.m. La inversión en la sociedad «C» no produjo ningún fondo de comercio de consolidación positivo ni negativo.

9.<sup>a</sup> El balance a 31 de diciembre de 2009 es:

Activo	Sociedad «A»	Sociedad «B»	Sociedad «C»
Activo diverso	743.000	624.000	580.000
Participación en «B»	400.000		
Participación en «C»		180.000	
<b>Total activo</b>	<b>1.143.000</b>	<b>804.000</b>	<b>580.000</b>

Patrimonio neto y pasivo	Sociedad «A»	Sociedad «B»	Sociedad «C»
Capital	100.000	200.000	300.000
Reservas	230.000	310.000	230.000
Resultado del ejercicio	290.000	30.000	27.000
Ajustes a valor razonable	1.300	2.200	800
Dividendo entregado a cuenta		-3.000	
Pasivo exigible	521.700	264.800	22.200
<b>Total patrimonio neto y pasivo</b>	<b>1.143.000</b>	<b>804.000</b>	<b>580.000</b>

### TRABAJO A REALIZAR POR EL OPOSITOR:

Con la información proporcionada, proponga los ajustes, en forma de asiento de libro diario, para preparar el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada del ejercicio 2009.

**Nota:** Si existe el fondo de comercio de consolidación NO se amortizará. Si se produjera una diferencia negativa de consolidación (fondo de comercio negativo) se imputará inmediatamente a resultados. No se tendrá en cuenta ningún efecto tributario.

## SOLUCIÓN Caso práctico núm. 1

### Punto 1.

Procede la aplicación de los artículos 38.2 y 37.2 b) del Real Decreto 1815/1991, en el que se establecen las normas para formulación de las cuentas anuales consolidadas (NOFCAC):

«Artículo 38. *Eliminación de resultados por operaciones internas de inmovilizado.*

1. Se considerarán operaciones internas de inmovilizado todas aquellas en las que una sociedad del grupo compra elementos de inmovilizado a otra también del grupo, con independencia de que para la sociedad que vende constituyan inmovilizado o existencias.
2. Los resultados producidos en estas operaciones deberán diferirse, hasta el ejercicio en que se realicen, de acuerdo con las siguientes reglas:
  - a) El importe a diferir será igual a la diferencia entre el precio de adquisición o coste de producción, neto de amortizaciones, y el precio de venta.
  - b) El resultado se entenderá realizado cuando:

- Se enajene a terceros el inmovilizado adquirido.
- Se enajene a terceros el activo, al que se ha incorporado como coste la amortización del inmovilizado.
- En el caso de que no se incorpore como coste de un activo, en proporción a la amortización o baja en inventario de cada ejercicio.

Tratándose de pérdidas el resultado se entenderá realizado cuando exista una depreciación respecto del precio de adquisición o coste de producción del inmovilizado, neto de amortizaciones, y hasta el límite de dicha depreciación.

- c) Cuando la amortización del inmovilizado se incorpore, como coste, a las existencias se deberá aplicar las normas del artículo 37.
3. Cuando como consecuencia de una operación interna quede afectado un elemento del circulante al inmovilizado, este cambio de afectación deberá figurar en el haber de la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada en la partida trabajos efectuados por el grupo para su inmovilizado, por el importe del coste; neto de los resultados internos. Cuando estas operaciones sean significativas se informará de ello en la memoria.»

«Artículo 37. *Eliminación de resultados por operaciones internas de existencias.*

1. Se considerarán operaciones internas de existencias todas aquellas en las que una sociedad del grupo compra existencias a otra también del grupo, con independencia de que para la sociedad que vende constituyan existencias o inmovilizado.
2. Los resultados producidos en estas operaciones deberán diferirse, hasta el ejercicio en que se realicen, de acuerdo con las siguientes reglas:
  - a) El importe a diferir será igual a la diferencia entre el precio de adquisición o coste de producción, neto de provisiones, y el precio de venta.
  - b) El resultado se entenderá realizado cuando se enajenen a terceros las mercaderías adquiridas o los productos de los que formen parte las materias primas adquiridas. Tratándose de pérdidas el resultado se entenderá realizado cuando exista una depreciación respecto del precio de adquisición o coste de producción de las existencias y hasta el límite de dicha depreciación, a estos efectos deberá dotarse la correspondiente provisión.
  - c) Cuando las existencias adquiridas se integren, como coste, en activos inmovilizados deberán aplicarse las normas del artículo 38.
3. Cuando como consecuencia de una operación interna quede afectado un elemento del inmovilizado al circulante como existencias, este cambio de afectación deberá figurar en la cuenta

de pérdidas y ganancias consolidada en la partida "inmovilizado transformado en existencias", por el importe del coste, neto de los resultados internos. Cuando dichas operaciones sean significativas se informará de ello en la memoria.»

El precio de adquisición en la sociedad «B» del inmovilizado material «maquinaria» a 31 de diciembre de 2009 se encuentra sobrevalorado en comparación con el consolidado por el beneficio intragrupo que incorporó ésta respecto al valor en libros por el que figuraba en la contabilidad individual de la sociedad vendedora «A» en el momento de la venta.

En aplicación del anterior artículo 38 del Real Decreto 1815/1991, dicha sobrevaloración habrá de corregirse de cara a formular estados financieros consolidados minorando el valor del activo y considerando que el beneficio que se reconoció en 2007 la sociedad vendedora «A», se irá difiriendo, en función de la venta al exterior de las existencias fabricadas con la maquinaria vendida a «B» a las que se ha incorporado como coste de producción de las existencias, la amortización del inmovilizado sobrevalorado, en este caso, de la aplicación del artículo 37.2 b) del Real Decreto 1815/1991 (véanse siguientes ajustes), por lo que en principio se ha de eliminar dicho beneficio derivado de la venta de la maquinaria, que se considerará realizado a medida que se vendan al exterior las existencias para cuya fabricación se emplea la maquinaria que «A» vendió a «B» (ajuste realizado posteriormente).

*Ajuste por el exceso de valoración de la maquinaria y minoración del beneficio reconocido por la vendedora en el ejercicio 2007*

Balance situación agregado		
Concepto	Debe	Haber
Reservas «A»	10.000	
Maquinaria		10.000
	10.000	10.000

Pérdidas y ganancias agregada		
Concepto	Debe	Haber
No procede ajuste		

Estado de ingresos y gastos reconocidos agregados		
Concepto	Debe	Haber
No procede ajuste		

La sociedad «B» fabrica con la maquinaria adquirida a la sociedad «A» un producto «X». El número de productos «X» fabricados cada año es de 500. Las existencias finales son (unidades de producto):

Operaciones año	Existencias finales (unidades)
2007	80
2008	10
2009	60

La amortización de la máquina vendida intragrupo de «A» a «B» que se encuentra en la contabilidad individual de «B» sobrevalorada, incluye la parte de amortización referente al beneficio intragrupo. Dicha amortización se incorpora como mayor coste de producción de las existencias producidas por «B».

El beneficio intragrupo contabilizado por «A» en su contabilidad individual por la venta del inmovilizado se considerará realizado, de cara a la contabilidad consolidada, con la venta a terceros ajenos al grupo de las unidades cuyo coste de producción incorpora la amortización que incluye el beneficio intragrupo por el que se dio de alta el inmovilizado en la contabilidad individual de «B».

*Determinación de la amortización anual derivada de la sobrevaloración del activo que incorpora el beneficio intragrupo, incorporado como mayor valor de las existencias (se considera realizado si es vendido al exterior)*

En principio, de la información proporcionada en el enunciado, la amortización anual del activo se supone lineal, sin valor residual y con una vida útil remanente de cinco años (del 1 de enero de 2007 al 31 de diciembre de 2011), por lo que en principio la amortización anual correspondiente al beneficio intragrupo:  $10.000 \text{ euros} / 5 \text{ años} = 2.000 \text{ euros/año}$ .

Si cada año se incorpora dicha amortización a 500 unidades físicas (u.f.),  $2.000 / 500 \text{ u.f.}$ , son los 4 euros/u.f. en las que se sobrevaloran las existencias. En la medida en la que se vendan al exterior las mismas (a terceros ajenos al grupo), el beneficio intragrupo contabilizado por «A» que se ha incorporado vía amortización a dichas existencias se considerará realizado, caso contrario, deberemos corregirlo como no realizado (por ejemplo, caso de vender las mismas a «C» y éstas no encontrarse vendidas al exterior).

En el caso que nos atañe, y dado que se sigue un sistema FIFO (*First In First Out* o de 1.<sup>a</sup> Entrada, 1.<sup>a</sup> Salida), se entiende que las unidades fabricadas en 2007 que siguen en almacén a finales de dicha fecha se venden a «C» o al exterior en 2008, lo que hace que dicha amortización incorporada como coste de las existencias, se pueda considerar realizada en ese ejercicio 2008 en la medida en que se venda al exterior (cuando «C» lo venda a terceros, se considerará realizada), y así sucesivamente.

Vamos a realizar la hipótesis de que las existencias finales en «B» se venden al exterior en ejercicios posteriores, y no se dedican a la venta intragrupo:

Año	Fabricados	Almacén producto terminado en «B»	Venta directa al exterior	Venta producto «X» de «B» a «C»
2007	500	80	220	200
2008	500	10	360	130
2009	500	60	40	400

En 2007, «B» vende al exterior directamente 220 u.f. fabricadas en 2007 y quedan en su almacén 80 u.f.

En 2008, se venden al exterior las 360 u.f. fabricadas en 2008, así como las 80 u.f. de existencias iniciales en «B» fabricadas en 2007. Quedan existencias finales por 10 u.f.

En 2009, «B» vende al exterior directamente 40 u.f. fabricadas en 2009 así como 10 u.f. fabricadas en 2008 que quedaron en almacén de producto terminado de «B».

### Análisis de los productos «X» vendidos por «B» a «C»

Año	Adquiridos a «B»	Almacén producto terminado en «C»	Venta al exterior
2007	200	150 <sub>07</sub>	50 <sub>07</sub>
2008	130	50 <sub>08</sub>	150 <sub>07</sub> + 80 <sub>08</sub> = 230
2009	400	310 <sub>09</sub>	50 <sub>08</sub> + 90 <sub>09</sub> = 140

Entre las ventas realizadas por «B» directamente al exterior y las ventas de «C» al exterior:

Año	Por ventas «B»	Por ventas «C» al exterior	Total ventas al exterior
2007	220	50	270
2008	360 + 80 = 440	230	670
2009	10 <sub>08</sub> + 40 <sub>09</sub> = 50	50 <sub>08</sub> + 90 <sub>09</sub> = 140	190

Luego al cierre 2008, se puede considerar realizado el beneficio correspondiente a:  $270 + 670 = 940$  u.f., quedando pendientes de realizar 60 u.f. (10 u.f. quedan en «B» como existencias finales y 50 quedan en «C» como existencias finales), que se entiende se van a realizar en este ejercicio 2009, por seguir un criterio FIFO.

*Por la amortización de la maquinaria de ejercicios anteriores que presentaba el beneficio intragrupo que se incorporó como coste de existencias que resultaron vendidas en ejercicios previos al 2009*

Balance situación agregado		
Concepto	Debe	Haber
Amortización acumulada inmovilizado material	3.760	
Reservas «A»		3.760
$(500/500_{\text{año 07}} + 440/500_{\text{año 08}}) \times 2.000$ euros/año		

Pérdidas y ganancias agregada		
Concepto	Debe	Haber
No procede ajuste		

Estado de ingresos y gastos reconocidos agregados		
Concepto	Debe	Haber
No procede ajuste		

*Por la amortización de la maquinaria de ejercicios anteriores que presentaba el beneficio intragrupo que se ha incorporado como coste de existencias que han resultado vendidas al exterior en el ejercicio 2009*

Balance situación agregado		
Concepto	Debe	Haber
Amortización acumulada inmovilizado material	240	
Reservas «A»		240
$(10_B + 50_C)/500_{\text{año 08}} \times 2.000$ euros/año		

Pérdidas y ganancias agregada		
Concepto	Debe	Haber
No procede ajuste		

Estado de ingresos y gastos reconocidos agregados		
Concepto	Debe	Haber
No procede ajuste		

Balance situación agregado		
Concepto	Debe	Haber
Reservas «A»	240	
Resultado ejercicio «A»		240
$(10_B + 50_C)/500_{\text{año } 08} \times 2.000 \text{ euros/año}$		

Pérdidas y ganancias agregada		
Concepto	Debe	Haber
Saldo resultado ejercicio «A»	240	
Variación de existencias		240

Estado de ingresos y gastos reconocidos agregados		
Concepto	Debe	Haber
Saldo estado ingresos y gastos reconocidos «A»	240	
Resultado ejercicio «A»		240

*Por la amortización del presente ejercicio 2009 de la maquinaria que presentaba el beneficio intragrupo que se ha incorporado como coste de existencias producidas en 2009 que han resultado vendidas al exterior en el ejercicio 2009*

Balance situación agregado		
Concepto	Debe	Haber
Amortización acumulada inmovilizado material	520	
Resultado ejercicio «A»		520
$(40_B + 90_C)/500_{\text{año } 09} \times 2.000 \text{ euros/año}$		

Pérdidas y ganancias agregada		
Concepto	Debe	Haber
Saldo resultado ejercicio «A»	520	
Amortización acumulada inmovilizado material		520

Estado de ingresos y gastos reconocidos agregados		
Concepto	Debe	Haber
Saldo estado ingresos y gastos reconocidos «A»	520	
Resultado ejercicio «A»		520

Por la amortización del presente ejercicio 2009 de la maquinaria que presentaba el beneficio intragrupo que se ha incorporado como coste de existencias producidas en 2009 que han quedado en el almacén de existencias finales de 2009 tanto en «B» como en «C»

Balance situación agregado		
Concepto	Debe	Haber
Amortización acumulada inmovilizado material	1.480	
Resultado ejercicio «A»		1.480
$(310_B + 60_C) / 500_{\text{año } 09} \times 2.000 \text{ euros/año}$		

Pérdidas y ganancias agregada		
Concepto	Debe	Haber
Saldo resultado ejercicio «A»	1.480	
Amortización acumulada inmovilizado material		1.480

Estado de ingresos y gastos reconocidos agregados		
Concepto	Debe	Haber
Saldo estado ingresos y gastos reconocidos «A»	1.480	
Resultado ejercicio «A»		1.480

Balance situación agregado		
Concepto	Debe	Haber
Resultado ejercicio «A»	1.480	
Existencias		1.480
$(310_B + 60_C) / 500_{\text{año } 09} \times 2.000 \text{ euros/año}$		

Pérdidas y ganancias agregada		
Concepto	Debe	Haber
Variación de existencias	1.480	
Saldo resultado ejercicio «A»		1.480

Estado de ingresos y gastos reconocidos agregados		
Concepto	Debe	Haber
Resultado ejercicio «A»	1.480	
Saldo estado ingresos y gastos reconocidos «A»		1.480

**Punto 2.**

Se está prestando un servicio necesario para la fabricación de las existencias que se venden a «C».

Ahora bien, el beneficio intragrupo (diferencia entre el precio de prestación del servicio anual y el coste anual de prestación del mismo) no se puede considerar realizado en tanto en cuanto no se hayan vendido al exterior las existencias que se han fabricado con la máquina, pues se considera un servicio que se incorpora como mayor factor de coste de producción de las mismas.

Por ello, párrafo anterior, se pueden llegar a obtener las existencias que aún no se han vendido al exterior a comienzos del año 2009 procedentes de ejercicios anteriores.

Año	Precio venta	Coste personal	Margen intragrupo «A»	Margen intragrupo unitario (€/u.f.)
2007	700	550	150	150/500 = 0,30
2008	700	570	130	130/500 = 0,26
2009	700	600	100	100/500 = 0,20

Almacén producto terminado en «B»	Almacén producto terminado en «C»	Almacén producto terminado en «B» o «C»	Margen intragrupo unitario (€/u.f.)	Margen intragrupo realizado en ejercicio siguiente (€/u.f.)
80 <sub>07</sub>	150 <sub>07</sub>	230 <sub>07</sub>	150/500 = 0,30	69,0
10 <sub>08</sub>	50 <sub>08</sub>	60 <sub>08</sub>	130/500 = 0,26	15,6
60 <sub>09</sub>	310 <sub>09</sub>	370 <sub>09</sub>	100/500 = 0,20	74,0

De tal forma que parte del beneficio reconocido por «A» por la prestación del servicio en el ejercicio 2007 se habrá realizado de cara a la presentación de estados financieros consolidados en el ejercicio 2008, en concreto  $[(80_{\text{EXIST. FINALES «B» 2007}} + 150_{\text{EXIST. FINALES «C» 2007}}) \text{ u.f.} \times 0,30 \text{ €/u.f.}] = 69,00$  euros. De igual manera, parte de los de 2008  $[(10 + 50)/500 \times (700 - 570)] = 15,60$  euros, se reconocerán realizados en el consolidado del ejercicio 2009, y parte de los de 2009 no se podrán considerar realizados en los estados financieros consolidados por un importe que asciende a  $[(60 + 310)/500 \times (700 - 600)] = 74,00$  euros.

*Por el exceso de beneficio reconocido en los estados financieros individuales de «A» en 2008 que se consideran realizados a efectos consolidados en 2009 una vez vendidas al exterior las existencias que incorporaban dicho coste, como consecuencia de aplicarle un margen al servicio prestado (siendo incorporado éste como coste de producción unitario)*

Balance situación agregado		
Concepto	Debe	Haber
Reservas «A»	15,60	
Resultado ejercicio «A»		15,60
$(10_b + 50_c) \times 0,26$ euros/año		

Pérdidas y ganancias agregada		
Concepto	Debe	Haber
Saldo resultado ejercicio «A»	15,60	
Variación de existencias		15,60

Estado de ingresos y gastos reconocidos agregados		
Concepto	Debe	Haber
Saldo estado ingresos y gastos reconocidos «A»	15,60	
Resultado ejercicio «A»		15,60

*Por el exceso de beneficio reconocido en los estados financieros individuales de «A» en 2009 que se no consideran realizados a efectos consolidados en 2009 pues a dicha fecha aún no han sido enajenadas al exterior las existencias en las que el coste del servicio prestado ha sido incorporado como coste de producción de las mismas*

Balance situación agregado		
Concepto	Debe	Haber
Resultado ejercicio «A»	74,00	
Existencias		74,00
$(60_B + 310_C) \times 0,20$ euros/año		

Pérdidas y ganancias agregada		
Concepto	Debe	Haber
Variación de existencias	74,00	
Saldo resultado ejercicio «A»		74,00

Estado de ingresos y gastos reconocidos agregados		
Concepto	Debe	Haber
Resultado ejercicio «A»	74,00	
Saldo estado ingresos y gastos reconocidos «A»		74,00

*Por la prestación de servicios de «A» a «B» se producen gastos e ingresos recíprocos. Se suponen pagados-cobrados al contado*

Balance situación agregado		
Concepto	Debe	Haber
No procede ajuste		

Pérdidas y ganancias agregada		
Concepto	Debe	Haber
Ingresos por prestación servicios	700	
Reparaciones y conservación		700

Estado de ingresos y gastos reconocidos agregados		
Concepto	Debe	Haber
No procede ajuste		

### Punto 3.

En este caso, en los ajustes realizados previamente no se incluyó la eliminación del margen que había incorporado la sociedad «B» en las existencias vendidas a la sociedad «C» en la misma proporción en la que las mismas no han sido vendidas a terceros ajenos al grupo. Siguiendo el mismo razonamiento que en el apartado 2, pero con márgenes intragrupo diferentes en función del ejercicio:

Margen intragrupo registrado por «B» (€/u.f.)	Margen unitario intragrupo (€/u.f.)	Almacén producto terminado en «C»	Margen intragrupo realizado en ejercicio siguiente (€/u.f.)
1.100	$1.100/200 = 5,50$	150 <sub>07</sub>	825
650	$650/130 = 5,00$	50 <sub>08</sub>	250
2.300	$2.300/400 = 5,75$	310 <sub>09</sub>	1.782,50

*Realización del margen intragrupo por las existencias vendidas por «B» a «C» en 2008 que ésta vende al exterior en 2009*

Balance situación agregado		
Concepto	Debe	Haber
Reservas «B»	250	
Resultado ejercicio «B»		250
50 u.f. × 5,00 euros/u.f.		

Pérdidas y ganancias agregada		
Concepto	Debe	Haber
Saldo resultado ejercicio «B»	250	
Variación de existencias		250

Estado de ingresos y gastos reconocidos agregados		
Concepto	Debe	Haber
Saldo estado ingresos y gastos reconocidos «B»	250	
Resultado ejercicio «B»		250

*Por la no realización en el consolidado de las existencias vendidas por «B» a «C» en 2009 que «C» aún no ha vendido al exterior al cierre del 2009*

Balance situación agregado		
Concepto	Debe	Haber
Resultado ejercicio «B»	1.782,50	
Existencias		1.782,50
310 u.f. × 5,75 euros/u.f.		

Pérdidas y ganancias agregada		
Concepto	Debe	Haber
Variación de existencias	1.782,50	
Saldo resultado ejercicio «B»		1.782,50

Estado de ingresos y gastos reconocidos agregados		
Concepto	Debe	Haber
Resultado ejercicio «B»	1.782,50	
Saldo estado ingresos y gastos reconocidos «B»		1.782,50

*Por la eliminación de las compras-ventas recíprocas así como de los créditos-débitos recíprocos*

Balance situación agregado		
Concepto	Debe	Haber
Proveedores, empresas del grupo	8.000	
Cientes, empresas del grupo		8.000
800 u.f. × 20 euros/u.f		

Pérdidas y ganancias agregada		
Concepto	Debe	Haber
Ventas	8.000	
Compras		8.000

Estado de ingresos y gastos reconocidos agregados		
Concepto	Debe	Haber
No procede ajuste		

#### Punto 4.

La fusión hace referencia a una fusión impropia en la que la sociedad «A», previamente a la absorción, ya controlaba la sociedad «D» absorbida. Se trata de una operación entre empresas del grupo regulada en la norma de registro y valoración 21.<sup>a</sup> 2.2 «Operaciones de fusión, escisión y aportación no dineraria de un negocio».

«2.2. Operaciones de fusión, escisión y aportación no dineraria de un negocio.

En las operaciones de fusión, escisión y aportación no dineraria en las que el objeto sea un negocio, según se define en la norma sobre combinaciones de negocios, se seguirán los siguientes criterios:

En las operaciones entre empresas del grupo en las que intervenga la empresa dominante del mismo o la dominante de un subgrupo y su dependiente, directa o indirectamente, los elementos constitutivos del negocio adquirido se valorarán por el importe que correspondería a los mismos, una vez realizada la operación, en las cuentas anuales consolidadas del grupo o subgrupo según las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, que desarrollan el Código de Comercio.

En el caso de operaciones entre otras empresas del grupo, los elementos patrimoniales del negocio se valorarán según los valores contables existentes antes de la operación en las cuentas anuales individuales.

La diferencia que pudiera ponerse de manifiesto en el registro contable por la aplicación de los criterios anteriores se registrará en una partida de reservas.

A los efectos de lo dispuesto en esta norma, no se considerará que las participaciones en el patrimonio neto de otras empresas constituyen en sí mismas un negocio.»

Si se tienen en cuenta los datos anteriores, en la fecha de adquisición de control, esto es, a 1 de julio de 2008, se ha llegado a los mismos de la siguiente manera:

<b>(+) Contraprestación entregada .....</b>	<b>370.000</b>
<b>(-) Valor razonable activos netos 01-07-2008 .....</b>	<b>362.500</b>
• Patrimonio neto a 01-07-2008 .....	300.500
• Plusvalía activo 1 (no amortizable) .....	62.000
• Plusvalía activo 2 .....	0
<b>(=) Diferencia primera consolidación (fondo de comercio).....</b>	<b>7.500</b>
Resultados generados desde 01-07-2008 .....	9.300
<b>Activos netos consolidados a 31-12-2008 .....</b>	<b>379.300</b>

	Valor en libros «D» 31-12-2008	Plusvalía 31-12-2008	Valor en libros consolidado 31-12-08	Valor efectos fusión	Exceso beneficio reconocido
Activo 1	282.800	62.000	344.800	344.800	0
Activo 2	257.000	0	257.000	328.000	71.000
Fondo comercio	0	7.500	7.500	10.200	2.700
Pasivo	230.000	0	230.000	230.000	0
<b>Activos netos</b>	<b>309.800</b>	<b>69.500</b>	<b>379.300</b>	<b>453.000</b>	<b>73.700</b>

Explicando el cuadro anterior, según lo establecido en la norma de registro y valoración 21.<sup>a</sup> 2, se han de tener en cuenta los valores consolidados a 31 de diciembre de 2008 y éstos debieran ser los importes por los que el negocio «D» debiera integrarse a 1 de enero de 2009, de tal forma que:

**ACTIVOS:** (los mismos que en el individual a 31-12-2008 + 62.000 de la plusvalía del activo 1 y 7.500 de la plusvalía no identificable):

**Activo 1:** 282.800 u.m. + 62.000 u.m. = 344.800 u.m., fusionándose en «A» por un valor de 344.800 u.m., importe correctamente contabilizado.

**Activo 2:** 257.000 u.m., si bien se dio de alta en la fusión dicho activo por un importe de 328.000 u.m., lo que hace un exceso de 71.000 u.m. respecto al valor en libros consolidado a 31 de diciembre de 2008.

**Fondo de comercio:** 7.500 u.m. cuando se ha dado de alta en la fusión impropia por 10.200 u.m., ascendiendo el exceso a 2.700 u.m.

**PASIVO EXIGIBLE:** 230.000 u.m., bien integrado en la contabilidad de «A» en el proceso de fusión impropia.

El exceso por el que se ha contabilizado el activo 2 (71.000 u.m.) respecto al valor en libros consolidado así como el fondo de comercio pagado en la adquisición a terceros del control (2.700 u.m.) ha de corregirse con abono a reservas por un importe de 73.700 u.m.

Como consecuencia del exceso de valor por el que figura el activo 2 tras la fusión, se da un exceso de amortización ( $71.000 \times 10\% = 7.100$  u.m.).

*Por la corrección del valor de los activos en la fusión impropia de «D» en «A»*

Balance situación agregado		
Concepto	Debe	Haber
Reservas «A»	73.700	
Activo 2		71.000
Fondo de comercio		2.700

Pérdidas y ganancias agregada		
Concepto	Debe	Haber
No procede ajuste		

Estado de ingresos y gastos reconocidos agregados		
Concepto	Debe	Haber
No procede ajuste		

*Por el exceso de amortización del activo 2 y realización parcial del resultado*

Balance situación agregado		
Concepto	Debe	Haber
Amortización acumulada inmovilizado material	7.100	
Resultado ejercicio «A»		7.100
10% s/71.000 u.m.		

Pérdidas y ganancias agregada		
Concepto	Debe	Haber
Saldo resultado ejercicio «A»	7.100	
Amortización inmovilizado material		7.100

Estado de ingresos y gastos reconocidos agregados		
Concepto	Debe	Haber
Saldo estado ingresos y gastos reconocidos «B»	7.100	
Resultado ejercicio «A»		7.100

## Punto 5.

A esta operación le es de aplicación el punto 12 de la NOTA del ICAC para la formulación de estados financieros consolidados para los ejercicios comenzados a partir del 1 de enero de 2008 conforme a los criterios del Código de Comercio. El mismo, en su apartado «Operaciones de disminución del porcentaje de participación de la inversión con pérdida de control», establece lo siguiente:

«Operaciones de disminución del porcentaje de participación de la inversión con pérdida de control.

El Código de Comercio no contempla el caso de reducción de la participación que conlleva que la sociedad dependiente deje de pertenecer al grupo. En consecuencia, será aplicable el régimen establecido en el apartado 1 del artículo 29 de las NOFCAC para operaciones en las que la disminución de la participación en la sociedad dependiente implique la pérdida de control.

Teniendo en cuenta la aplicación del citado artículo, y lo previsto en el Plan General de Contabilidad para resultados reconocidos directamente en patrimonio, en la contabilización de estas operaciones se han de observar las reglas siguientes:

- Se contabilizará un resultado por la diferencia entre el valor de la contrapartida recibida y el valor contable en cuentas consolidadas atribuible a la participación de la que se ha dispuesto.
- Se trasladará a pérdidas y ganancias, incluyéndose en el "resultado por enajenaciones de participaciones consolidadas", el importe total de los gastos e ingresos reconocidos directamente en el patrimonio neto de la sociedad dependiente atribuibles al grupo, excepto por el importe que conforme a la letra c) siguiente haya de mantenerse.
- En el caso de que la sociedad pase a ser una sociedad multigrupo o una sociedad asociada se consolidará o aplicará la puesta en equivalencia inicialmente a partir de los activos y pasivos consolidados atribuibles a dicha participación y se mantendrán las partidas de patrimonio neto atribuibles a dicha participación («diferencias de conversión», «otros ajustes por cambios de valor» y «subvenciones, donaciones y legados recibidos»).
- Las participaciones en el patrimonio de la sociedad dependiente que se mantengan después de la pérdida de control, y que no pertenezcan al perímetro de la consolidación, se valoran

conforme a la NRV 9.<sup>a</sup> del Plan General de Contabilidad, considerando que su coste es el valor contable consolidado en la fecha en que dejan de pertenecer al perímetro de la consolidación.»

Se ha de proceder a calcular el precio de venta y por diferencia con el valor en libros consolidado en la fecha de la venta proceder a determinar el resultado consolidado a reconocer con la información inmediatamente proporcionada. Posteriormente, y por comparación con el resultado individual proporcionado en el enunciado, realizar el ajuste de cara a la presentación de estados financieros consolidados en 2009:

Precio de venta (Precio de adquisición de la participación + Beneficio en la venta de la participación) (400.000 + 260.000 u.m.) .....	660.000
--	---------

Valor en libros consolidados en la fecha de la venta = Valor razonable de los activos netos en la fecha de adquisición corregido por amortizaciones y deterioros de los mismos posteriores, así como por los resultados generados atribuidos a la sociedad dominante (hayan ido o no directamente como ingresos o gastos contra patrimonio neto o a través de la cuenta de pérdidas y ganancias) desde la fecha de adquisición:

Valor individual en libros de los activos netos a 01-01-2001 .....	360.000
(400.000 – 30.000 – 10.000)	
Mayor valor de los terrenos .....	30.000
Mayor valor del fondo de comercio .....	10.000
Reservas en sociedades consolidadas .....	180.000
Resultados generados × «E» en 2008 atribuibles a la sociedad «A» (hipótesis: incluidos en las RSC) .....	0
<b>Valor en libros consolidados justo en el momento previo a la venta</b>	<b>580.000</b>

*Cálculo del resultado derivado de la venta de la participación en «E»*

(+) Precio de venta .....	660.000
(-) Valor en libros consolidado fecha venta .....	(580.000)
(=) Beneficio consolidado × Venta de la participación en empresas del grupo .....	80.000
(660.000 – 580.000)	

Importe del ajuste por corrección a realizar de cara a presentar los estados financieros consolidados:

(+) Beneficio reconocido en la contabilidad individual .....	260.000
(-) Beneficio reconocido en el consolidado .....	(80.000)
(=) Corrección a realizar en el resultado del ejercicio de la sociedad vendedora «A» .....	180.000

*Por la corrección del resultado reconocido por la venta de la participación estratégica en «E»*

Balance situación agregado		
Concepto	Debe	Haber
Resultado ejercicio «A»	180.000	
Reservas «A»		180.000
Desde la fecha de adquisición la sociedad «E» ha generado resultados en ejercicios previos al de venta que eran atribuibles a la sociedad dominante (RSC)		

Pérdidas y ganancias agregada		
Concepto	Debe	Haber
Beneficio venta a largo plazo participaciones empresas del grupo	180.000	
Saldo resultado ejercicio «A»		180.000

Estado de ingresos y gastos reconocidos agregados		
Concepto	Debe	Haber
Resultado ejercicio «A»	180.000	
Saldo estado ingresos y gastos reconocidos «A»		180.000

Adicionalmente, se procede a reclasificar el resultado derivado de la enajenación de la participación en empresas del grupo de cara a la presentación de estados financieros consolidados, por el resultado válido de cara al consolidado:

*Por el ajuste de reclasificación del resultado de cara a la presentación de estados financieros consolidados*

Balance situación agregado		
Concepto	Debe	Haber
No procede ajuste		

Pérdidas y ganancias agregada		
Concepto	Debe	Haber
Beneficio venta a largo plazo participaciones empresas del grupo	80.000	
Beneficio procedente de venta de sociedades consolidadas		80.000

  

Estado de ingresos y gastos reconocidos agregados		
Concepto	Debe	Haber
No procede ajuste		

### Punto 6.

A pesar de las limitaciones en cuanto a información derivadas del enunciado, se ha establecido como hipótesis de trabajo la de que la sociedad vendedora intragrupo del activo es la sociedad «A» de cara a la realización del ajuste correspondiente sobre los estados financieros agregados. En este caso, la sociedad «A», previamente a la venta, había clasificado dicha inversión en instrumentos financieros como una inversión en activos financieros disponibles para la venta, entendiéndose de igual forma que, de cara a la presentación de estados financieros consolidados, dicha inversión era, a su vez, como se debía presentar.

Derivado de la transacción de venta intragrupo, la sociedad «A», sociedad vendedora, ha transferido a resultados del ejercicio los incrementos en el valor razonable que dicha inversión había experimentado desde la fecha de adquisición a terceros de la misma hasta la fecha de enajenación intragrupo a «B». De cara a la presentación de estados financieros consolidados, la inversión sigue estando dentro del grupo, con lo que el resultado reconocido en la contabilidad individual de «A» por transferencia a resultados no se puede considerar realizado.

*Por la corrección la eliminación de la transferencia a resultados de la venta intragrupo de un activo financiero disponible para la venta que se vendió en 2008*

Balance situación agregado		
Concepto	Debe	Haber
Reservas «A»	285	
Ajustes × Cambios de valor en activos financieros disponibles para la venta «A»		285
15.715 - 15.430 = 285		

  

Pérdidas y ganancias agregada		
Concepto	Debe	Haber
No procede ajuste		

Estado de ingresos y gastos reconocidos agregados		
Concepto	Debe	Haber
No procede ajuste		

De igual forma, tras la adquisición, la sociedad «B» calificó la inversión en dicho instrumento financiero dentro de la cartera de negociación. De cara a la presentación de estados financieros consolidados, se deberá seguir presentando a efectos de valoración tal y como se procedía a valorar en el consolidado previamente a la transacción, esto es, y dando por válida la hipótesis de que en el consolidado se consideraba un activo financiero disponible para la venta, las evoluciones experimentadas en el valor razonable del activo se debieran llevar contra patrimonio neto.

*Por el ajuste llevando la evolución del valor razonable de pérdidas y ganancias a ingresos y gastos imputados directamente a patrimonio neto*

Balance situación agregado		
Concepto	Debe	Haber
Resultado ejercicio «B»	110	
Ajustes × Cambios de valor en activos financieros disponibles para la venta «B»		110

Pérdidas y ganancias agregada		
Concepto	Debe	Haber
Beneficios cartera de negociación	110	
Saldo resultado ejercicio «B»		110

Estado de ingresos y gastos reconocidos agregados		
Concepto	Debe	Haber
Resultado ejercicio «B»	110	
Beneficios en activos financieros disponibles para la venta «B»		110

## Punto 7.

Se ha establecido como hipótesis de trabajo que la sociedad «A» es la cabecera del grupo, sin afectarle para nada la distribución que de los dividendos realice de cara a realizar ajustes en la presentación de estados financieros consolidados.

En aplicación del artículo 42 del Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las NOFCAC.

«Artículo 42. *Eliminación de dividendos internos.*

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.
3. Cuando se trate de dividendos a cuenta se eliminarán con la cuenta deudora representativa de los mismos en la sociedad que los distribuyó.»

Según se menciona en este apartado, la sociedad «A» ejerce un dominio indirecto sobre la sociedad «C», con lo que para preparar los estados financieros consolidados, nos veremos en la obligación de proceder a realizar una consolidación por etapas:

### Dividendos distribuidos por «C»

*Por la distribución de dividendo de «C» con cargo a resultados de ejercicios anteriores en la parte que se queda «B» (si no repartido hubieran sido reservas en sociedades consolidadas atribuidas a «B»)*

Balance situación agregado		
Concepto	Debe	Haber
Resultado ejercicio «B»	10.800	
Reservas «B»		10.800
60% s/18.000		

Pérdidas y ganancias agregada		
Concepto	Debe	Haber
Ingreso de participaciones en instrumento de patrimonio	10.800	
Saldo resultado ejercicio «B»		10.800

Estado de ingresos y gastos reconocidos agregados		
Concepto	Debe	Haber
Resultado ejercicio «B»	10.800	
Saldo ingresos y gastos reconocidos «B»		10.800

### Dividendos distribuidos por «B»

*Por el ajuste de eliminación de la distribución de dividendo derivado de resultados generados por «B» con cargo a resultados de ejercicios anteriores en la parte que se queda el grupo (si no repartido hubieran sido reservas en sociedades consolidadas atribuidas a «A»)*

Balance situación agregado		
Concepto	Debe	Haber
Resultado ejercicio «A»	20.000	
Reservas «A»		20.000
80% s/25.000		

Pérdidas y ganancias agregada		
Concepto	Debe	Haber
Ingreso de participaciones en instrumento de patrimonio	20.000	
Saldo resultado ejercicio «A»		20.000

Estado de ingresos y gastos reconocidos agregados		
Concepto	Debe	Haber
Resultado ejercicio «A»	20.000	
Saldo estado ingresos y gastos reconocidos «A»		20.000

*Por el ajuste de la distribución de dividendo derivado de resultados generados por «B» con cargo a resultados del presente ejercicio (se elimina el dividendo a cuenta y posteriormente tras el asiento de eliminación inversión-patrimonio neto se atribuye el resultado)*

Balance situación agregado		
Concepto	Debe	Haber
Resultado ejercicio «A»	2.400	
Dividendo a cuenta «B»		2.400
80% s/3.000		

Pérdidas y ganancias agregada		
Concepto	Debe	Haber
Ingreso de participaciones en instrumento de patrimonio	2.400	
Saldo resultado ejercicio «A»		2.400

Estado de ingresos y gastos reconocidos agregados		
Concepto	Debe	Haber
Resultado ejercicio «A»	2.400	
Saldo estado ingresos y gastos reconocidos «A»		2.400

### Punto 8.

En coherencia con el tratamiento dado al apartado 7.º en relación con los dividendos distribuidos por la sociedad «A» a sus accionistas (se ha considerado la cabecera del grupo con lo que no se realizó ajuste alguno y no será necesario integrar las cuentas consolidadas a niveles superiores), se realiza la siguiente interpretación sobre el enunciado:

El fondo de comercio de la inversión en la sociedad «B» realizada por «A» en la fecha de adquisición asciende a 89.000 euros. Con la información suministrada en este apartado y junto al apartado 9.º, nos sirve para realizar el asiento de eliminación inversión patrimonio neto, así como la atribución de resultados del ejercicio 2009.

### Punto 9.

Para la elaboración del presente apartado, se ha tenido en cuenta la siguiente regulación vigente:

«Artículo 30. *Participaciones indirectas.*

La eliminación inversión-fondos propios en los supuestos de participación indirecta se efectuará por etapas. Se realizará, en primer lugar, la eliminación inversión-fondos propios correspondiente a la sociedad dependiente que no tenga participación directa en el capital de ninguna otra sociedad dependiente.

Posteriormente, se realizarán las sucesivas eliminaciones inversión-fondos propios, por el orden que se deriva de lo indicado, teniendo en cuenta para la cuantificación de los fondos propios que formarán parte de estos últimos las reservas en sociedades consolidadas surgidas en las etapas anteriores.»

En aplicación del artículo 30 del Real Decreto 1815/1991 mencionado anteriormente, la consolidación se ha de realizar por etapas, al existir un dominio indirecto.

Primero se realizará el asiento de eliminación inversión patrimonio neto así como la atribución de resultados correspondiente a la participación que «B» posee en «C» y, posteriormente, el asiento de eliminación inversión patrimonio neto así como la atribución de resultados correspondiente al patrimonio neto vigente en el subconsolidado de «BC» en «A».

En el caso referente a «C», tal y como se indica en el enunciado en el apartado octavo, no hay fondo de comercio de consolidación. Como hipótesis se ha establecido que la inversión se

realizó en la constitución de la sociedad «C» con lo que, tanto las reservas como los ajustes a valor razonable se generaron con posterioridad a dicha inversión y todos son atribuibles en el porcentaje de participación que le corresponde a la sociedad «B».

En lo que a «B» respecta, se han realizado las siguientes hipótesis:

1. El capital social no ha variado desde la fecha de adquisición.
2. No existían plusvalías identificables no reconocidas en libros en la fecha de adquisición de control.
3. La diferencia entre el patrimonio neto en libros en la fecha de adquisición y el capital social era exclusivamente atribuible a las reservas «B».

De esta forma podemos llegar a determinar cuáles eran las reservas «B» en la fecha de adquisición de control y así poder llegar a establecer el importe de las RSC:

De tal forma que:

(+)	Contraprestación entregada .....	400.000
(-)	Fondo de comercio de consolidación .....	89.000
<b>(=)</b>	<b>80% patrimonio neto en la fecha de adquisición de control en «B»</b>	<b>311.000</b>
	100% del patrimonio neto (311.000/80%) .....	388.750
(-)	Capital social .....	(200.000)
<b>(=)</b>	<b>Reservas en la fecha adquisición control .....</b>	<b>188.750</b>

*Asiento de eliminación inversión patrimonio neto a 31 de diciembre de 2009*

Balance situación agregado		
Concepto	Debe	Haber
Capital social «C»	300.000	
Reservas «C»	230.000	
Ajustes × Cobros valor «C»	800	
Participación en «C»		180.000
Reservas en sociedades consolidadas [60% s/(230.000 - 0)]		138.000
Ajustes × Valoración en sociedades consolidadas [60% s/(800 - 0)]		480
Intereses de socios externos (40% s/530.800)		212.320
	<b>530.800</b>	<b>530.800</b>

Pérdidas y ganancias agregada		
Concepto	Debe	Haber
No procede ajuste		

Estado de ingresos y gastos reconocidos agregados		
Concepto	Debe	Haber
No procede ajuste		

Por la atribución de resultados generados en 2009

Balance situación agregado		
Concepto	Debe	Haber
Resultado ejercicio «C»	27.000	
Resultado ejercicio atribuido a «B» (60% s/27.000)		16.200
Resultado ejercicio de «C» atribuido a socios externos de «B» (40% s/27.000)		10.800

Pérdidas y ganancias agregada		
Concepto	Debe	Haber
Saldo resultado ejercicio atribuido a «B»	16.200	
Saldo resultado ejercicio de «C» atribuido a socios externos de «B»	10.800	
Saldo resultado ejercicio «C»		27.000

Estado de ingresos y gastos reconocidos agregados		
Concepto	Debe	Haber
Resultado ejercicio «C»	27.000	
Resultado ejercicio atribuido «B»		16.200
Resultado ejercicio de «C» atribuido a socios externos de «B»		10.800

Tras el asiento de eliminación inversión – Patrimonio neto de «C» y la atribución de sus resultados, el patrimonio neto ajustado del subgrupo «BC» teniendo en cuenta los ajustes realizados previamente al asiento de eliminación inversión patrimonio neto quedan como sigue a 31 de diciembre de 2009:

*Patrimonio neto ajustado del subgrupo «BC»*

Capital social «B» .....	200.000
Reservas «B» (310.000 – 250 + 10.800) .....	320.550

Reservas en sociedades consolidadas en «C» «B» .....	138.000
Ajustes por valoración «B» (2.200 + 110) .....	2.310
Ajustes por valoración en sociedades consolidadas en «C» «B» .....	480
Dividendo activo a cuenta de «B» atribuida a socios externos de «A» en «BC» (-3.000 + 2.400) .....	(600)
<hr/>	
Total patrimonio neto subgrupo «BC» sin los resultados .....	660.740
Resultado del ejercicio «B» (30.000 + 250 - 1.782,5 - 110 - 10.800) .....	17.557,5
Resultado del ejercicio atribuido a «B» en «C» .....	16.200,0
<hr/>	
Total patrimonio neto subsubgrupo «BC» .....	694.498
Intereses de socios externos de «B» en «C» .....	212.320
Resultado atribuido a socios externos de «B» en «C» .....	10.800
<hr/>	
Total intereses de socios externos .....	223.120
<hr/>	
Total patrimonio neto consolidado «BC» .....	917.618

*Asiento de eliminación inversión patrimonio neto «BC» a 31 de diciembre de 2009*

Balance situación agregado		
Concepto	Debe	Haber
Capital social «B»	200.000	
Reservas «B»	320.550	
Ajustes × Cobros de valor «B»	2.310	
Reservas en sociedades consolidadas en «C» de «B»	138.000	
Ajustes × Cobros valor en sociedades consolidadas en «C» de «B»	480	
Fondo de comercio de consolidación en «B»	89.000	
Participación en «B»		400.000
Dividendo activo a cuenta «B» (en la parte pendiente de atribuir a los socios externos)		600
Reservas en sociedades consolidadas en «B» de «A» [80% s/(320.550 + 138.000 - 188.750)]		215.840
		.../...

Balance situación agregado		
Concepto	Debe	Haber
.../...		
Ajustes × Valoración en sociedades consolidadas en «BC» de «A» [80% s/(480 + 2.310)]		2.232
Intereses de socios externos de «A» en «BC» [(20% s/(661.340 - 600)]		131.668
	<b>750.340</b>	<b>750.340</b>

Pérdidas y ganancias agregada		
Concepto	Debe	Haber
No procede ajuste		

Estado de ingresos y gastos reconocidos agregados		
Concepto	Debe	Haber
No procede ajuste		

*Por la atribución de resultados generados en 2009*

Balance situación agregado		
Concepto	Debe	Haber
Resultado ejercicio «B»	17.557,5	
Resultado ejercicio «C» atribuido a «B»	16.200,0	
Resultado ejercicio atribuido a «A» (80% s/33.757,5)		27.006,0
Resultado ejercicio de «B» atribuido a socios externos de «A» (20% s/33.757,5)		6.751,5

Pérdidas y ganancias agregada		
Concepto	Debe	Haber
Saldo resultado ejercicio atribuido a «A»	27.006,0	
Saldo resultado ejercicio de «B» atribuido a socios externos de «A»	6.751,5	
Saldo resultado ejercicio «B»		17.557,5
Saldo resultado ejercicio «C» atribuido a «B»		16.200,0

Estado de ingresos y gastos reconocidos agregados		
Concepto	Debe	Haber
Resultado ejercicio «B»	17.557,5	
Resultado ejercicio «C» atribuido a «B»	16.200,0	
Resultado ejercicio atribuido a «A»		27.006,0
Resultado ejercicio de «C» atribuido a socios externos de «B»		6.751,5

*Composición del patrimonio neto consolidado «ABC» a 31 de diciembre de 2009*

Capital social «A» .....	100.000
Reservas «A» (230.000 – 10.000 + 3.760 + 240 – 240 – 15,60 – 73.700 + + 180.000 – 285 + 20.000) .....	349.759,40
Reservas en sociedades consolidadas .....	215.840
Ajustes por valoración «A» (1.300 + 285) .....	1.585
Ajustes por valoración en sociedades consolidadas .....	2.232
<hr/>	
Total patrimonio neto ajustado grupo «ABC» sin resultados 2009 ..	669.416,40
Resultado ejercicio «A» (290.000 + 240 + 520 + 1.480 – 1.480 + 15,60 – – 74 + 7.100 – 180.000 – 20.000 – 2.400) .....	95.401,60
Resultado del ejercicio atribuido a «A en «BC» .....	27.006
<hr/>	
Total resultados ajustados grupo «ABC» 2009 .....	122.407,60
<hr/>	
Total patrimonio neto ajustado grupo «ABC» 2009 .....	791.824,00
Intereses de socios externos de «B» en «C» .....	212.320
Resultado atribuido a socios externos de «B» en «C» .....	10.800
<hr/>	
Total intereses de socios externos de «B» en «C» .....	223.120
Intereses de socios externos de «A» en «B» .....	131.668
Resultado atribuido a socios externos de «A» en «BC» .....	6.751,50
<hr/>	
Total intereses de socios externos de «A» en «BC» .....	138.419,50
<hr/>	
Total intereses de socios externos .....	361.539,50
<hr/>	
Total patrimonio neto consolidado .....	1.153.363,50