

SUPUESTO 3. Consolidación posterior con Fondo de comercio de consolidación

La sociedad “M” adquiere el 31-12-X0 el 60% de la sociedad “F” por un importe de 6.500 um. En ese momento, se sabe que un inmovilizado material de vida útil restante 20 años presentaba una plusvalía latente de 1.000 um. A continuación, se recoge el balance de situación de la sociedad “F” en la fecha de adquisición, así como a 31-12-X3.

BALANCE SOCIEDAD “F”					
X0	X3	ELEMENTO PATRIMONIAL	ELEMENTO PATRIMONIAL	X0	X3
8.000	9.000	Activo material	Capital social	5.000	5.000
1.200	1.100	Activo intangible	Ajustes por cambio de valor	200	220
500	620	Activo financiero	Reservas	2.000	3.500
			Resultado del ejercicio	100	200
			Pasivos diversos	2.400	1.800
9.700	10.720	TOTAL	TOTAL	9.700	10.720

SE PIDE: Realizar la eliminación IPN para los ejercicios contables X0 y X3.

En primer lugar, se evalúa si existe fondo de comercio de consolidación o diferencia negativa de consolidación:

- Contraprestación para adquirir a “F” = 6.500.
- PNRaz = $(5.000 + 200 + 2.000 + 100) + (1.000) = 8.300$; 60% PNRaz = 4.980.
- Fondo de Comercio de Consolidación = $6.500 - 4.980 = 1.520$.

La eliminación IPN en X0 sería:

PRIMERA CONSOLIDACIÓN			
5.000	CAPITAL SOCIAL	INVERSIÓN EN "F"	6.500
200	AJUSTES CAMBIO VALOR	SOCIOS EXTERNOS	3.320
2.000	RESERVAS	8.300 x (1-60%)	
100	RESULTADO EJERCICIO X0		
1.000	INMOVILIZADO MATERIAL		
1.520	FONDO C. CONSOLIDACIÓN		

Para llevar a cabo la eliminación IPN en X3, es necesario cuantificar la variación que ha habido en el patrimonio neto de la dependiente (28 NOFCAC). A priori:

- Reservas: $3.500 - (2.000 + 100^{24}) = 1.400$.
- Ajustes por cambio de valor: $220 - 200 = 20$.
- TOTAL: 1.420.
- El resultado del X3 no se tiene en cuenta para analizar esta variación.

Las NOFCAC también matizan que esta variación ha de ajustarse con las eliminaciones e incorporaciones de resultados por operaciones entre sociedades del grupo de ejercicios anteriores. Dado que es una cuestión que se analizará en el tema 3, en el presente ejemplo no se aborda.

Sin embargo, sí es preciso tener en cuenta la amortización correspondiente a la plusvalía en el inmovilizado material²⁵. En la medida en que no figura en las Cuentas Anuales Individuales de la dependiente, será necesario hacer el siguiente ajuste de consolidación:

²⁴ A la hora de evaluar la evolución del patrimonio neto, se tiene en cuenta el resultado del X0.

²⁵ Tal y como señala, entre otros preceptos, el artículo 42 NOFCAC. Ver epígrafe 3.1.

AMORTIZACIÓN DE LA PLUSVALÍA, AÑOS X1, X2 Y X3 ²⁶			
100	Reservas “F”	Inmovilizado Material ²⁷ 1.000 / 20 x 3	150
50	Resultado ejercicio X3 “F” (Amortización del inmovilizado material)		

Nótese cómo la amortización acumulada correspondiente a los ejercicios contables cerrados se ha llevado a reservas²⁸. En cambio, la del ejercicio X3 se ha llevado directamente a la cuenta de gasto correspondiente.

- Las reservas de “F” ajustadas ascienden a $3.500 - 100 = 3.400$.
- La variación experimentada en reservas será de $3.400 - (2.000 + 100) = 1.300$.
- La variación total de patrimonio neto será: $1.300 + 20 = 1.320$.
- El resultado del ejercicio X3 asciende a $200 - 50 = 150$.

²⁶ Tal y como se ha expuesto en el epígrafe 2.1, en teoría, la hoja de trabajo que recoge los ajustes de consolidación podría diferenciar entre los apuntes que afectan a la confección del balance consolidado y los apuntes que afectan a la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada. Si se hubiera procedido de esta manera, corresponderían las siguientes anotaciones contables:

BALANCE DE CONSOLIDACIÓN			
100	Reservas “F”	Inmovilizado Material	150
50	Resultado ejercicio X3 “F”		

CUENTA PÉRDIDAS Y GANANCIAS CONSOLIDADA			
50	Amortización del inmovilizado material	Resultado ejercicio X3 “F”	50

Por razones didácticas, los siguientes supuestos prácticos se resolverán sin hacer esta distinción.

²⁷ En realidad, se llevaría a la cuenta “Amortización acumulada del inmovilizado material”, que funciona como cuenta compensadora de “Inmovilizado material” de cara a reflejar su valor contable en el Balance. Por simplificación, se utilizará directamente la cuenta principal del activo en cuestión.

²⁸ Siguiendo también el criterio del artículo 42 NOFCAC.

Y la eliminación IPN en X3:

CONSOLIDACIÓN EN X3			
5.000	CAPITAL SOCIAL	INVERSIÓN EN "F"	6.500
220	AJUSTES CAMBIO VALOR	RESERVAS EN	780
3.400	RESERVAS	CONSOLIDACIÓN 1.300 x 60%	
150	RESULTADO EJERCICIO X3	AJUSTES CAMBIO DE VALOR	12
1.000	INMOVILIZADO MATERIAL ²⁹	20 x 60%	
1.520	FONDO C. CONSOLIDACIÓN	SOCIOS EXTERNOS (8.300 + 1.320) x (1-60%)	3.848
		RESULTADO ATRIBUIDO A DOMINANTE (150 x 60%)	90
		RESULTADO ATRIBUIDO A SOCIOS EXTERNOS (150 x 40%)	60

²⁹ Nótese cómo, debido al ajuste de consolidación anterior, el valor contable por el que figurará la plusvalía del inmovilizado material en las cuentas consolidadas será de 1.000 – 150 = 850.

Finalmente, resta tener en cuenta la amortización del fondo de comercio de consolidación en los años X1 a X3. Esta operativa se hace con posterioridad a la eliminación IPN puesto que es un elemento en el que no participan los socios externos; es exclusivo de la dominante.

AMORTIZACIÓN DEL FONDO COMERCIO CONSOLIDACIÓN, AÑOS X1, X2 Y X3 ³⁰			
304	Reservas "M" ³¹	Fondo de Comercio ³² 1.520 / 10 x 3	456
152	Resultado ejercicio X3 "M" (Amortización del inmovilizado intangible)		

³⁰ Tal y como se ha expuesto en el epígrafe 2.1, en teoría, la hoja de trabajo que recoge los ajustes de consolidación podría diferenciar entre los apuntes que afectan a la confección del balance consolidado y los apuntes que afectan a la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada. Si se hubiera procedido de esta manera, corresponderían las siguientes anotaciones contables:

BALANCE DE CONSOLIDACIÓN			
304	Reservas "M"	Fondo de comercio	456
152	Resultado ejercicio X3 "M"		

CUENTA PÉRDIDAS Y GANANCIAS CONSOLIDADA			
152	Amortización del inmovilizado intangible	Resultado ejercicio X3 "M"	50

Por razones didácticas, los siguientes supuestos prácticos se resolverán sin hacer esta distinción.

³¹ Si bien es indiferente, pues realizando el pertinente ajuste acabará en "reservas en sociedades consolidadas".

³² En realidad, se llevaría a la cuenta "Amortización acumulada del inmovilizado intangible", que funciona como cuenta compensadora de "Inmovilizado intangible" de cara a reflejar su valor contable en el Balance. Por simplificación, se utilizará directamente la cuenta principal del activo en cuestión.

El balance consolidado del ejercicio X3 sería el siguiente:

ELEMENTO	M	F	AGREGADO	AJ. CONSOLIDACIÓN	CONSOLIDADO
Activo material	18.750	9.000	27.750	+ 1.000 -150	28.600
Activo intangible	558	1.100	1.658		1.658
Activo financiero	7.600	620	8.220	-6.500	1.720
Capital social	10.000	5.000	15.000	-5000	10.000
Ajustes por cambio de valor	0	220	220	-220 +12	12
Reservas	5.000	3.500	8.500	-100 -3.400 +780 -304	5.476
Resultado del ejercicio	660	200	860	-50 -150 - 152	508
Pasivos diversos	11.248	1.800	13.048		13.048
Fondo C Cons.				+1520 -456	1.064
Resultado dom.				+90	90
Resultado socios ext.				+60	60
Socios ext.				+3.848	3.848