

2009

Fundación IFRS: Material de formación sobre la *NIIF para las PYMES*

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

PONGA EN PRÁCTICA SU CONOCIMIENTO



Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

PONGA EN PRÁCTICA SU CONOCIMIENTO

Resuelva los casos prácticos a continuación y ponga así en práctica su conocimiento acerca de los requerimientos para la elaboración de los estados financieros consolidados y separados de acuerdo con *NIIF para las PYMES*.

Una vez que haya completado los casos prácticos, coteje sus respuestas con las que se detallan debajo de esta prueba.

Caso práctico 1

El 1 de enero de 20X1, la PYME A le compró a la PYME B todas las acciones ordinarias, que conllevan derechos de voto en una junta general de accionistas, por 900 u.m. en efectivo, y obtuvo así control sobre la PYME B a partir de esa fecha. En la fecha de adquisición, los estados de situación financiera de las PYMES A y B son los siguientes:

Estados de situación financiera al 1 de enero de 20X1:

	PYME A <i>Importe en libros u.m.</i>
Activos	
Activos no corrientes	
Edificios	1000
Inversión en PYME B	900
	<hr/>
	1900
Activos corrientes	
Inventarios	200
Cuentas comerciales por cobrar	400
Efectivo	500
	<hr/>
	1100
Activos totales	<hr/> 3000
Patrimonio y pasivos	
Patrimonio	
Capital en acciones	800
Ganancias acumuladas	1400
	<hr/>
	2200
Pasivos corrientes	
Acreedores comerciales	800
	<hr/>
	800
Total pasivos y patrimonio	<hr/> 3000

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

En este caso práctico, los valores razonables de los activos y pasivos de la PYME B al 1 de enero de 20X1 coinciden, por casualidad, con su respectivo importe en libros:

	PYME B Importe en libros <i>u.m.</i>
Activos	
Activos no corrientes	
Edificios	700
	<hr/>
	700
Activos corrientes	
Inventarios	100
Cuentas comerciales por cobrar	300
Efectivo	150
	<hr/>
	550
Activos totales	1250
	<hr/> <hr/>
Patrimonio y pasivos	
Patrimonio	
Capital en acciones	600
Ganancias acumuladas	200
	<hr/>
	800
Pasivos corrientes	
Pasivos comerciales	450
	<hr/>
	450
Total pasivos y patrimonio	1250
	<hr/> <hr/>

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

Al final del periodo sobre el que se informa, los estados de situación financiera y los estados del resultado integral de las PYMES A y B fueron los siguientes:

Estados de situación financiera al 31 de diciembre de 20X1:

	PYME A <i>Importe en libros</i> <i>u.m.</i>	PYME B <i>Importe en libros</i> <i>u.m.</i>
Activos		
Activos no corrientes		
Edificios	950	670
Inversión en B	900	
	1850	670
Activos corrientes		
Inventarios	150	120
Cuentas comerciales por cobrar	300	350
Efectivo	1050	500
	1500	970
Activos totales	3350	1640
Patrimonio y pasivos		
Patrimonio		
Capital en acciones	800	600
Ganancias acumuladas	1650	590
	2450	1190
Pasivos corrientes		
Pasivos comerciales	900	450
	900	450
Total pasivos y patrimonio	3350	1640

Estados de resultado integral para 20X1:

	PYME A <i>u.m.</i>	PYME B <i>u.m.</i>
Ingresos de actividades ordinarias	650	750
Costo de las ventas	(300)	(380)
Ganancia bruta	350	370
Otros ingresos	50	100
Gastos de administración	(100)	(50)
Gastos de distribución	(50)	(30)
Ganancia antes de impuestos	250	390

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

Se requiere:

- A. Elabore el estado consolidado de situación financiera a la fecha de adquisición y calcule la plusvalía (si corresponde) por reconocer.
- B. Elabore el estado consolidado de situación financiera y el estado consolidado del resultado integral al 31 de diciembre de 20X1.

Nota: si surge plusvalía, suponga que la PYME A no puede realizar de forma fiable una estimación sobre su vida útil y, por lo tanto, de acuerdo con el párrafo 19.23(a), se presume que la vida útil es de diez años y que la PYME A utiliza el método de amortización lineal para la plusvalía.

Por razones de simplicidad, en este caso práctico se ha ignorado el impuesto a las ganancias.

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

Respuesta al caso práctico 1

PARTE A

Estado consolidado de situación financiera al 1 de enero de 20X1

	PYME A <i>Importe en libros</i> <i>u.m.</i>	PYME B <i>Valor razonable</i> <i>u.m.</i>	<i>Ajustes de consolidación</i> <i>u.m.</i>	Consolidados <i>u.m.</i>
Activos				
Activos no corrientes				
Plusvalía			100(a)	100
Edificios	1000	700		1700
Inversión en la PYME B	900		(900)	-
	<u>1900</u>	<u>700</u>		<u>1800</u>
Activos corrientes				
Inventarios	200	100		300
Cuentas comerciales por cobrar	400	300		700
Efectivo	500	150		650
	<u>1100</u>	<u>550</u>		<u>1650</u>
Activos totales	<u>3000</u>	<u>1250</u>	(800)	<u>3450</u>
Patrimonio y pasivos				
Patrimonio				
Capital en acciones	800	600	(600)	800
Ganancias acumuladas	1400	200	(200)	1400
	<u>2200</u>	<u>800</u>		<u>2200</u>
Pasivos corrientes				
Pasivos comerciales	800	450		1250
	<u>800</u>	<u>450</u>		<u>1250</u>
Total pasivos y patrimonio	<u>3000</u>	<u>1250</u>	(800)	<u>3450</u>

(a) Cálculo para la plusvalía:

Plusvalía de 100 u.m. = contraprestación pagada, 900 u.m., menos activos netos adquiridos en la PYME B, 800 u.m.

Activos netos adquiridos en la entidad B por 800 u.m. = activos adquiridos al valor razonable, 1250 u.m., menos pasivos comerciales al valor razonable, 450 u.m.

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

PARTE B

Estado consolidado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X1

	PYME A <i>Importe en libros</i> <i>u.m.</i>	PYME B <i>Importe en libros</i> <i>u.m.</i>	Ajustes de consolidación <i>u.m.</i>	Consolidados <i>u.m.</i>
Activos				
Activos no corrientes				
Plusvalía			90(a)	90
Edificios	950	670		1620
Inversión en la PYME B	900		(900)	-
	<u>1850</u>	<u>670</u>		<u>1710</u>
Activos corrientes				
Inventarios	150	120		270
Cuentas comerciales por cobrar	300	350		650
Efectivo	1050	500		1550
	<u>1500</u>	<u>970</u>		<u>2470</u>
Activos totales	3350	1640	(810)	4180
Patrimonio y pasivos				
Patrimonio				
Capital en acciones	800	600	(600)	800
Ganancias acumuladas	1650	590	(210)(b)	2030
	<u>2450</u>	<u>1190</u>		<u>2830</u>
Pasivos corrientes				
Pasivos comerciales	900	450		1350
	<u>900</u>	<u>450</u>		<u>1350</u>
Total pasivos y patrimonio	3350	1640	(810)	4180

(a) Cálculo para la plusvalía:

Plusvalía de 90 u.m. = plusvalía a la fecha de adquisición, 100 u.m., menos amortización acumulada de 10 u.m. (es decir, 100 u.m. ÷ 10 años).

(b) Ajuste por ganancias acumuladas:

210 u.m. = 200 u.m. por ajuste en la fecha de adquisición más 10 u.m. por amortización de la plusvalía.

Estado consolidado del resultado integral para 20X1:

	PYME A <i>u.m.</i>	PYME B <i>u.m.</i>	Amortización de la plusvalía <i>u.m.</i>	Consolidados <i>u.m.</i>
Ingresos de actividades ordinarias	650	750		1,400
Costo de las ventas	(300)	(380)		(680)
Ganancia bruta	350	370		720
Otros ingresos	50	100		150
Gastos de administración	(100)	(50)	(10)	(160)
Gastos de distribución	(50)	(30)		(80)
Ganancia antes de impuestos	250	390	(10)	630

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

Caso práctico 2

La PYME A posee la totalidad del capital en acciones, y controla, la PYME B. Durante 20X1, se produjeron las siguientes transacciones intragrupo:

1. En 20X1, la PYME B vendió inventario por 10 000 u.m. en efectivo a la PYME A. La PYME B registró ganancias antes de impuesto por 2000 u.m. sobre estas transacciones. Al 31 de diciembre de 20X1, la PYME A no había vendido nada de este inventario a terceros.

Durante 20X1, la PYME A y la PYME B procesan los siguientes asientos en el libro diario para contabilizar la transacción:

PYME A	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Activo: inventario	10 000	
Activo: efectivo		10 000
PYME B	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Activo: efectivo	10 000	
Ingreso: ingreso de actividades ordinarias proveniente de la venta de bienes		10 000
Gasto: costo de venta	8000	
Activo: inventario		8000
Gasto: impuesto a las ganancias	400	
Pasivo: impuesto corriente		400

2. El 1 de enero de 20X1, la PYME A vendió inventario a la PYME B por 2000 u.m. (venta en efectivo). El importe en libros del inventario en los registros de la PYME A fue de 1600 u.m. Al 31 de diciembre de 20X1, la PYME B había vendido la mitad de este inventario a terceros por 1200 u.m. en efectivo.

Durante 20X1, la PYME A y la PYME B procesan los siguientes asientos en el libro diario para contabilizar las transacciones:

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

PYME A	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
1 enero 20X1		
Activo: efectivo	2000	
Ingreso: ingreso de actividades ordinarias proveniente de la venta de bienes		2000
Gasto: costo de venta	1600	
Activo: inventario		1600
Gasto: impuesto a las ganancias	80	
Pasivo: impuesto corriente		80
PYME B	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
1 enero 20X1		
Activo: inventario	2000	
Activo: efectivo		2000
<i>Durante 20X1</i>		
Activo: efectivo	1200	
Ingreso: ingreso de actividades ordinarias proveniente de la venta de bienes		1200
Gasto: costo de venta	1000	
Activo: inventario		1000
Gasto: impuesto a las ganancias	40	
Pasivo: impuesto corriente		40
3. El 1 de enero de 20X1, la PYME B vendió un edificio a la PYME A en efectivo por 100 000 u.m. El importe en libros del edificio fue de 80 000 u.m. La PYME A deprecia el edificio a una tasa anual del 5 por ciento de forma lineal. Al 1 de enero de 20X1, el valor residual del edificio se estimó en cero.		
Durante 20X1, la PYME A y la PYME B procesan los siguientes asientos en el libro diario para contabilizar la transacción:		
PYME A	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
1 enero 20X1		
Activo: propiedades, planta y equipo	100 000	
Activo: efectivo		100 000
31 de diciembre de 20X2		
Gastos: depreciación	5000	
Activo: propiedades, planta y equipo		5000
Activo: cuenta por cobrar de impuesto a las ganancias	1000	
Ingreso: impuesto		1000
PYME B	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
1 enero 20X1		
Activo: efectivo	100 000	
Activo: propiedades, planta y equipo		80 000
Ganancia: ganancia por la venta de propiedades, planta y equipo		20 000
Gasto: impuesto a las ganancias	4000	
Pasivo: impuesto corriente		4000

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

4. En 20X1, la PYME A cedió en arrendamiento un espacio para oficinas a la PYME B. La PYME A facturó 5000 u.m. a la PYME B por todo el año de arrendamiento. Al 31 de diciembre de 20X1, la PYME B no había pagado el importe adeudado y detallado la factura.

Durante 20X1, la PYME A y la PYME B procesan los siguientes asientos en el libro diario para contabilizar la transacción:

PYME A	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Activo: cuentas comerciales por cobrar	5000	
Ingreso: arrendamiento operativo		5000
Gasto: impuesto a las ganancias	1000	
Pasivo: impuesto corriente		1000

PYME B	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Gasto: arrendamiento operativo	5000	
Pasivo: cuentas comerciales por pagar		5000
Ingreso: impuesto a las ganancias		1000
Activo: cuenta por cobrar de impuesto a las ganancias	1000	

5. En diciembre de 20X1, la PYME B declaró y pagó un dividendo de 50 000 u.m. proveniente de sus ganancias tras la adquisición.

Durante diciembre de 20X1, la PYME A y la PYME B procesan los siguientes asientos en el libro diario para contabilizar la transacción:

PYME A	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Activo: efectivo	50 000	
Ingreso: dividendos		50 000

PYME B	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Patrimonio: ganancias acumuladas	50 000	
Activo: efectivo		50 000

Se requiere:

En relación con las transacciones interempresas detalladas anteriormente, elabore los ajustes de consolidación necesarios para preparar los estados financieros consolidados del grupo al 31 de diciembre de 20X1 y explique los motivos para esos ajustes.

Suponga que la tasa aplicable de impuesto a las ganancias es del 20 por ciento, que todo el ingreso obtenido por la venta de activos es imponible y que todos los gastos en los que se ha incurrido, incluidos los gastos por depreciación anual (pero no la compra de capital inicial), son deducibles a los fines impositivos. Por razones de simplicidad, se ignora el impuesto a las ganancias sobre los dividendos.

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

Respuesta al caso práctico 2

1. Los ajustes de consolidación requeridos para la elaboración de los estados financieros consolidados al final del periodo son los siguientes:

	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Ingreso: ingreso de actividades ordinarias proveniente de la venta de bienes	10 000	
Gasto: costo de venta		8000
Activo: inventario		2000
Activo: impuesto diferido	400	
Gasto: impuesto a las ganancias		400
<i>Para eliminar la venta de bienes intragrupo y el efecto impositivo relacionado.</i>		

Los ajustes anteriores eliminan el efecto de la venta intragrupo de inventario. Desde la perspectiva del grupo, ningún tercero participó en la transacción, por lo que no puede presentarse venta alguna en los estados financieros consolidados.

La diferencia de 2000 u.m. entre el importe del inventario reconocido por la PYME A en sus propios registros (10 000 u.m.) y el importe reconocido en los estados financieros consolidados (8000 u.m.) constituye diferencia temporaria deducible (véase la Sección 29 *Impuesto a las Ganancias*) y origina un activo por impuestos diferidos de 400 u.m. (es decir, 20 por ciento \times 2000 u.m.) y un decremento correspondiente en el gasto por impuesto a las ganancias. Cuando el grupo venda el inventario a un tercero en el futuro, esta diferencia temporaria se revertirá y se reconocerá, finalmente, el gasto impositivo relacionado. En ese momento, también se reconocerá la ganancia de 2000 u.m.

2. Los ajustes de consolidación requeridos para la elaboración de los estados financieros consolidados al final del periodo son los siguientes:

	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Ingreso: ingreso de actividades ordinarias proveniente de la venta de bienes	2000	
Gasto: costo de venta		1800
Activo: inventario		200
Activo: impuesto diferido	40	
Gasto: impuesto a las ganancias		40
<i>Para eliminar la venta de bienes intragrupo y el efecto impositivo relacionado.</i>		

El total de ventas registradas por la PYME A y la PYME B en sus registros contables individuales en relación con este inventario es de 3200 u.m. (es decir, el ingreso de actividades ordinarias de A es de 2000 u.m. y el de B es de 1200 u.m.). El total de las ventas de los inventarios por parte del grupo a terceros asciende a 1200 u.m.

El costo total de las ventas registrado por la PYME A y la PYME B en sus registros contables individuales en relación con este inventario es de 2600 u.m. (es decir, el costo de las ventas de la

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

PYME A es de 1600 u.m. y el de la B, de 1000 u.m.). El costo de las ventas del grupo es de 800 u.m. (es decir, el 50 por ciento de 1600 u.m., que es el costo real de adquisición de los inventarios).

El ajuste de 200 u.m. al inventario refleja que la porción de la ganancia total sobre la venta del inventario transferido que queda en el inventario del grupo al final del periodo (es decir, la ganancia interempresa no realizada sobre el inventario no se ha vendido a un tercero).

El importe en libros del inventario se reduce en 200 u.m. Por lo tanto, debe registrarse un activo por impuestos diferidos de 40 u.m. en la consolidación con su correspondiente efecto en los gastos por impuestos a las ganancias. El total de gastos por impuestos que contabilizan la PYME A y la PYME B en sus registros contables en relación con este inventario es de 120 u.m. (es decir, 80 u.m. + 40 u.m.). La ganancia en los estados financieros del grupo en relación con el inventario es de 400 u.m. (es decir, 1200 u.m. menos 800 u.m.). El impuesto al 20 por ciento de esta ganancia es de 80 u.m., que es el impuesto reconocido en el estado del resultado integral consolidado del grupo en relación con este inventario tras este ajuste de consolidación.

- Los ajustes de consolidación requeridos para la elaboración de los estados financieros consolidados al final del periodo son los siguientes:

	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Ganancia: ganancia por la venta de propiedades, planta y equipo	20 000	
Activo: propiedades, planta y equipo		20 000
Activo: propiedades, planta y equipo	1000	
Gastos: depreciación		1000
Activo: impuesto diferido	4000	
Gasto: impuesto a las ganancias		4000
Ingreso: impuesto	200	
Activo: impuesto diferido		200

Para eliminar la ganancia intragrupo sobre la venta de propiedades, planta y equipo, y el gasto adicional por depreciación que se reconoce y los efectos impositivos relacionados.

Los ajustes eliminan el incremento en el importe en libros del edificio proveniente del precio de las ventas intragrupo (100 000 u.m.), que es superior al importe en libros original del edificio en la PYME B (80 000 u.m.) y la ganancia reconocida en la PYME B para la disposición del edificio. Puesto que la eliminación de la ganancia interempresa en la transferencia del edificio reduce su importe en libros, debe ajustarse también el gasto por depreciación. La PYME A reconoció 5000 u.m. como gasto por depreciación en función del importe en libros de 100 000 u.m., incluida la ganancia interempresa. El gasto por depreciación del grupo es de 4000 u.m. para el periodo financiero 20X1, que consta de 12 meses (es decir, el importe en libros original de 80 000 u.m. multiplicado por el 5 por ciento). De esta forma, deben eliminarse 1000 u.m. (depreciación reconocida por la PYME A de 5000 u.m. menos depreciación del grupo por 4000 u.m.) de los estados financieros consolidados.

Debe registrarse un activo por impuestos diferidos de 4000 u.m. en la consolidación con el correspondiente efecto sobre los gastos por impuestos a las ganancias como resultado del decremento por 20 000 u.m. en el importe en libros del edificio.

La reducción en el gasto por depreciación (1000 u.m.) y el correspondiente incremento en el importe en libros del grupo (como resultado de un decremento en el gasto por depreciación del

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

grupo) del edificio origina una diferencia tributaria temporaria de 200 u.m. (es decir, 1000 u.m. \times 20 por ciento). De esta forma, se reduce el gasto por impuestos en los estados financieros consolidados del grupo y se reconoce un crédito fiscal diferido; esto se reconoce como una reducción en un activo por impuestos diferidos dado que es una reversión parcial del activo por impuestos diferidos de 4000 u.m. incorporado en estos ajustes de consolidación. El importe de 4000 u.m. se revertirá a lo largo de 20 años, 200 u.m. por año.

4. Los ajustes de consolidación requeridos para la elaboración de los estados financieros consolidados al final del periodo son los siguientes:

	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Pasivo: cuentas comerciales por pagar	5000	
Activo: cuentas comerciales por cobrar		5000
Ingreso: arrendamiento operativo	5000	
Gasto: arrendamiento operativo		5000

Para eliminar el arrendamiento operativo intragrupo.

Los ajustes de consolidación eliminan todos los asientos en el libro diario que se relacionen con el arrendamiento operativo y que hayan sido procesados por la PYME A y la PYME B, dado que no se proveyó de "servicio" alguno a un tercero. El grupo no posee cuentas comerciales externas por cobrar ni por pagar; tampoco posee ingresos ni gastos externos. No es necesario realizar ajustes por impuestos, dado que ambas entidades operan en la misma jurisdicción y se rigen por la misma tasa impositiva. Los asientos ingresados en los registros contables individuales de ambas entidades se compensarán entre sí en los estados financieros consolidados.

5. Los ajustes de consolidación requeridos para la elaboración de los estados financieros consolidados al final del periodo son los siguientes:

	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Ingreso: dividendos	50 000	
Patrimonio: ganancias acumuladas		50 000

Desde la perspectiva del grupo, no se han pagado dividendos ni se han obtenido ingresos por dividendos.