

cambios de valor o subvenciones, donaciones y legados que en la fecha de adquisición luzcan en el patrimonio neto de la sociedad dependiente.

Así, en el caso de operaciones entre sociedades del grupo que den lugar a traspasos a la cuenta de pérdidas y ganancias de ingresos o gastos imputados directamente al patrimonio neto se fija el criterio de eliminar el gasto o ingreso de pérdidas y ganancias y el correspondiente gasto o ingreso de imputación directa al patrimonio por el traspaso.

Por ejemplo, en el caso de que una sociedad enajene un «activo financiero disponible para la venta» a otra sociedad del grupo que diera lugar al reconocimiento de un ingreso en pérdidas y ganancias (cuenta 7632. Beneficios de disponibles para la venta) y a un gasto imputado directamente a patrimonio (cuenta 802. Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta), y suponiendo que dicho elemento también estaba clasificado como «activo financiero disponible para la venta» en las cuentas anuales consolidadas, se procederá como sigue a efectos de consolidación:

- En el estado de ingresos y gastos reconocidos consolidado: Se eliminarán los saldos correspondientes de las partidas «transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias por valoración de instrumentos financieros» y «resultado consolidado del ejercicio».
- En la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada: Se eliminarán los saldos correspondientes de las partidas «variación de valor razonable en instrumentos financieros: imputación al resultado del ejercicio por activos financieros disponibles para la venta» y «resultado consolidado del ejercicio».

No menos importante es el criterio que debe seguirse para contabilizar el resultado total o global consolidado. A tal efecto, en el artículo 28 se regula la consolidación posterior, estableciendo un tratamiento para los «ajustes por cambios de valor» y las «subvenciones, donaciones y legados recibidos» por la sociedad dependiente equivalente al del resultado contabilizado en la cuenta de pérdidas y ganancias individual: La entidad que informa debe reconocer los citados «ajustes» y «subvenciones, donaciones y legados recibidos» generados desde la fecha de adquisición y mostrarlos en las correspondientes subagrupaciones del patrimonio neto consolidado, por naturaleza o en el epígrafe socios externos, en función de la respectivas participaciones (empresas del grupo y socios externos) en el resultado total de la entidad.

Este criterio exige diferenciar entre el patrimonio neto adquirido y el generado. Desde la perspectiva de la entidad que informa, solo el segundo constituye resultado global o total consolidado. Para dar cumplimiento a este criterio, el artículo 47 dispone que deben eliminarse los traspasos a pérdidas y ganancias de los «ajustes por cambios de valor» y «subvenciones, donaciones y legados recibidos» de la sociedad dependiente existentes en la fecha de adquisición y que, desde la citada perspectiva, no deben figurar como gastos o ingresos en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada.

Por otro lado, en materia de eliminación de resultados por operaciones internas, las nuevas normas también matizan la regla según la cual el resultado se entiende realizado cuando una de las sociedades que participó en la operación interna sale del grupo. Se precisa ahora que para reconocer el resultado interno en cuentas consolidadas es necesario que el activo cuya valoración incorpora tal resultado no permanezca en el grupo tras la salida de la sociedad.

16. El capítulo IV desarrolla el método de integración proporcional y el procedimiento de puesta en equivalencia o método de la participación.

Aparte de la integración global para entidades dependientes, las normas prevén la aplicación del método de integración proporcional en caso de sociedades multigrupo, si bien la dominante puede adoptar la política de que éstas aparezcan en las cuentas consolidadas utilizando el procedimiento de puesta en equivalencia obligatorio en el caso de sociedades asociadas.

Las sociedades multigrupo desarrollan su actividad económica bajo un acuerdo de control conjunto de sus partícipes, debiendo distinguirse de otras entidades creadas para desarrollar negocios conjuntos consistente en la utilización de activos (activos controlados