



ELHUYAR
edizioak

Igor Alvarez
Izaskun Ipiñazar
José Ignacio Martínez
José Manuel Rodríguez

URTEKO KONTUEN BATERAKUNTZARAKO OINARRIZKO GIDALIBURUA

Unibertsitatea



URTEKO KONTUEN BATERAKUNTZARAKO OINARRIZKO GIDALIBURUA

Igor Alvarez
Izaskun Ipiñazar
José Ignacio Martínez
José Manuel Rodríguez

Ekonomia eta Enpresa Zientzien
Fakultateko irakasleak,
UPV/EHU



ELHUYAR
edizioak



HEZKUNTZA, UNIBERTSITATE
ETA IKERKETA SAILA

DEPARTAMENTO DE EDUCACIÓN,
UNIVERSIDADES E INVESTIGACIÓN

Hezkuntza, Unibertsitate eta Ikerketa Sailaren laguntzaz argitaratu da.

Debekatuta dago liburu hau osorik edo honen zati bat erreproduzitzea, sistema informatiko batean biltegitratzea eta edonola edo edozein euskarritan –elektronikoa, mekanikoa, fotokopia edo bestelakoa– transmititzea, Elhuyar Fundazioaren aldez aurretiko idatzizko baimenik gabe.

© Egileak: Igor Alvarez, Izaskun Ipiñazar, José Ignacio Martínez eta José Manuel Rodríguez

© Edizio honena: Elhuyar Fundazioa. Zelai Haundi, 3. Osinalde industrialdea.

20170 USURBIL (Gip.) (2007)

elhuyar@elhuyar.com - www.elhuyar.org

Koordinazioa eta maketa: Elhuyar Edizioak

Zuzentzailea: Elhuyar Hizkuntza Zerbitzuak

Azalaren diseinua: Olatz Goenaga

ISBN: 978-84-92457-52-6

AURKIBIDEA

Hitzaurrea	vii
-------------------------	------------

1. Kapitulua

ENPRESA TALDEA ETA HORI OSATZEN DUTEN ELEMENTUAK ..	1
1.1 Enpresa taldearen ezaugarriak	3
1.2 Enpresa taldea osatzen duten sozietateen ezaugarriak	11
1.3 Baterakuntzan parte hartzen duten beste zenbait enpresa	14
1.4 Adibide orokorra	16

2. Kapitulua

BATERATZEKO DERRIGORTASUNA ETA METODOAK	21
2.1 Bateratzeko derrigortasuna eta salbuespen-kasuak	23
2.1.1 Bateratzeko derrigortasuna	23
2.1.2 Bateratzeko salbuespen-kasuak	24

2.1.2.1 Tamainagatiko salbuespena	24
2.1.2.2 Azpitalde izateagatiko salbuespena	25
2.1.3 Adibide orokorra.....	27
2.2 Baterakuntza-metodoak eta -prozedurak	30
2.2.1 Integrazio globalaren metodoa	31
2.2.2 Integrazio proportzionalaren metodoa	32
2.2.3 Ekibalentzian jartzeko prozedura.....	33
2.2.4 Adibide orokorra.....	35
 3. Kapituluak	
INTEGRAZIO GLOBALAREN METODOA	37
3.1 Sarrera	39
3.2 Homogeneizazioa.....	39
3.3 Gehikuntza	41
3.4 Eliminazioak	42
3.4.1 Inbertsioaren eta filialaren garbiaren arteko eliminazioa lehen baterakuntzaren datan	42
3.4.2 Inbertsioaren eta filialaren garbiaren arteko eliminazioa ondorengo baterakuntzan	52
3.4.3 Barne-eragiketak.....	61
3.4.3.1 Elkarren arteko partiden eliminazioa.....	61
3.4.3.2 Barne-eragiketetatik sortutako emaitzen eliminazioa	64
3.4.4 Adibide orokorra.....	82
3.5 Inbertsioaren eta filialaren garbiaren arteko eliminazioa egoera berezietan.....	92
3.5.1 Inbertsioan edota kontrol-portzentaje aldaketak gertatzen direnean.....	92
3.5.2 Zeharkako partaidetzak daudenean	96
3.5.3 Taldeko sozietateen artean elkarrekiko partaidetzak gertatzen direnean.....	102

4. Kapitulua

INTEGRAZIO PROPORTZIONALAREN METODOA	105
4.1 Sarrera	107
4.2 Integrazio proportzionalaren berezitasunak	107
4.3 Adibide orokorra.....	108

5. Kapitulua

EKIBALENTZIAN JARTZEKO PROZEDURA	119
5.1 Sarrera	121
5.2 Adibide orokorra.....	122

Eranskina.....	127
ADIBIDEAK.....	129
TAULAK	185

Bibliografia	195
---------------------------	------------

HITZAURREA

Finantza Ekonomia I Saileko (Kontabilitatea eta Enpresen Kudeaketa Tresnen jakintza-arloko) irakasleok urtez urte Kontabilitate Egoeren Finkapenerako Ikasgaiaren egindako ahaleginen ondorioz sortu dugun lana aurkeztu nahi dugu. Egitura berri honekin, ikasleen lanean ez ezik, enpresa taldeen inguruan oinarritzko jakintza izan nahi dutenei ere lagundu nahi diegu, batez ere enpresa taldeek osatu eta prestatu behar duten kontabilitate-informazioaren ulerkuntzari dagokionez. Bestalde, gai honi buruz euskaraz argitaratzen den lehenengo lana dela ere azpimarratu behar dugu.

Eginkizun honetan erabili dugun materiala Saileko irakasleok izan ditugun irakaskuntzako esperientzian oinarritutakoa da oro har, hori izan baita enpresa taldeen oinarriak eta horiek prestatu behar duten informazio ekonomiko-finantzarioaren oinarriak pixkanaka-pixkanaka eta era egokian azaltzeko balio izan duena. Lan honetan, beraz, baterakuntzako kontzeptuak pausoz pauso aurkezten dira, eta, horri esker, irakurleak ez du inolako arazorik izango segidan aurkituko dituen ataletan murgiltzeko.

Enpresa taldeen izaera azaltzen dugu hasieran; enpresek merkatu berrietara zabaltzeko dituzten aukerak aztertzen ditugu, bai eta enpresa taldea sortzeak dituen abantailak agirian jarri ere. Halaber, enpresa-negozioen munduan taldeak bilatzeko modua ere azaltzen da mendera daitezkeen enpresen sailkapenarekin batera, horrela aztertzen delako enpresa taldeek duten indar ekonomikoa.

Enpresa taldeak helburu berak dituztenen multzo ekonomiko gisa ulertuta, taldearen egitura eta osaera identifikatzen dira, eta taldearen informazio ekonomiko-finantzarioa ezagutzea beharrezko bihurtzen da. Hori dela eta, 2. kapituluaren Urteko Kontu Bateratuak aurkezten dira, taldea osatzen duten sozietateek, indibidualki aurkeztu behar duten informazioaz gainera, egin beharrekoak. Hala ere, taldeek beti ez dute informazio bateratua aurkeztu beharrik, eta, horregatik, salbuespen-kasuak ere azaltzen dira, hala nola talde txikien egoera edota azpitaldeen kasua.

Ondoren, taldea osatzen duten sozietateen banakako informazioetik hasita informazio bateratura heltzeko tresna-multzoa azaltzen da. Tresna-multzo horiek era batekoak edo bestekoak izango dira baterakuntzan parte hartzen duten sozietateetan enpresa menderatzaileak duen kontrolaren arabera; hau da, egoera ezberdina da sozietate bat osotasunean kontrolatzea edo beste sozietate batzuekin batera kontrolatzea, edo sozietatearen kudeaketan nabarmen eragitea kontrolatu gabe. Horrenbestez, beraz, bateratzeko hainbat eredu eta prozedura egongo dira, sozietateekiko jardun daitekeen nagusitasunaren arabera.

Hurrengo pausoa da sozietateen informazioaren integrazioaren fase operatiboa aurkeztea. Enpresa taldeen oinarri diren sozietate menderatzaileei eta mendeko sozietateei aplikatzen zaien integrazio globalaren metodoa zertan oinarritzen den azalduko dugu. Atal horretan, akzioak dituen sozietateak mendeko sozietatearen baliabide propioetan egindako inbertsioaren eliminazioa lehen baterakuntzaren datan aztertzen da espresuki. Era berean, menderatu den sozietatearengatik bere kontabilitate-balioetan agertzen den zenbatekoa baino gehiago edo gutxiago ordaintzean sortzen diren baterakuntzako diferentzia positiboak edo negatiboak lantzen dira, baita menderatzen diren sozietateen gainerako akziodunen interesak ere, hau da, kanpobazkideen interesak.

Pauso eta kontzeptu horiek guztiak azaldu eta gero, taldea sortu eta ondorengo urteetan egin beharreko baterakuntzako pausoei buruz jarraitzen gara, eta barne-eragiketetan jarri dugu arreta, besteak beste. Eragiketeta horiekin, taldea osatzen duten sozietateen artean egindako eragiketen ondorioak aztertzen dira, Egoera Balantzean eta Galdu-irabazien kontuan aldaketak egon baitaitezke. Aztertuko diren eragiketetak batzuk dira elkarren arteko partidak, izakinen barne-eragiketak, ibilgetuaren barne-eragiketak, zor- eta

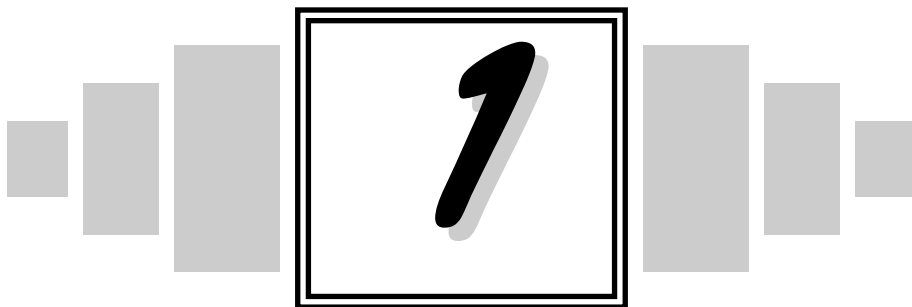
kreditu-kontuak eta elkarren arteko gastu- eta sarrera-kontuak, zerbitzu-prestazioagatiko barne-eragiketak eta aktibo finantzarioen barne-eragiketak.

Laugarren kapituluari, integrazio proportzionalaren metodoan murgilduko gara, sozietate taldeaniztunei, hau da, enpresa batek beste batzuekin batera kontrolatzen dituen sozietateei, aplikatzen zaien metodoan hain zuzen ere. Metodoaren izenak adierazten duen bezala, nabaritasunik garrantzitsuena da inbertsioa eskuratzean lortutako sozietate taldeaniztunaren jabetza-proportzioa soilik sartzea urteko kontu bateratuetan.

Azkenik, sozietate elkartuetan, hau da, sozietateen kudeaketan nabarmen eragiten den kasuetan, erabiltzen den prozedura azaltzen da. Prozedura horri Ekibalentzian jartzeko prozedura deritzo, eta ariketa praktikoa batez baliatu gara metodoaren fase eta berezitasunetan murgiltzeko.

Ez genuke hitzaurre hau bukatu nahi aspaldiko ikasle eta irakasleei eskerrak eman gabe. Horiek guztiek ikasle zirenean izandako zalantzekin eta, ondoren, jarduera profesionalean izan dituztenekin bultzatu gintuzten eta gaituzte lan honetan biltzen diren edukiak etengabe hausnartzera, gaiak erarik egokienean nola hobetu, nola antolatu eta abar. Haiak eta irakurleek orain aurkezten dugun lana hobetzeko ekarpenak egingo dizkigutela espero dugu, aurrerantzean egin daitezkeen aldaketak egokiak izan daitezen.

IDAZLEAK, 2007ko uztaila



ENPRESA TALDEA ETA HORI OSATZEN DUTEN ELEMENTUAK

1.1 ENPRESA TALDEAREN EZAUGARRIAK

**1.2 ENPRESA TALDEA OSATZEN DUTEN SOZIJETATEEN
EZAUGARRIAK**

**1.3 BATERAKUNTZAN PARTE HARTZEN DUTEN BESTE ZENBAIT
ENPRESA**

1.4 ADIBIDE OROKORRA

1.1 ENPRESA TALDEAREN EZAUGARRIAK

Ekonomiaren gaurko egoerak merkatuaren internalizazio handiago batera eramán gaitu; horren ondorioz, enpresek, beren dimentsioa handitzeaz gain, merkatu berrietara zabaltu behar izan dute. Hori dela eta, enpresa taldeen irudiak izugarritzko garrantzia hartu du gaur egungo merkatuetan.

Gaur egungo internazionalizazio-prozesuari eraginkortasunez erantzuteko, enpresa taldeak sortu dira, beste egitura batzuekin konparatuz abantaila hauek dituztelako, besteak beste:

- Enpresa berriak sortzea edo enpresa bat osotasunean eskuratzea baino merkeagoa da, ez baita enpresaren ondarea osorik eskuratu behar. Enpresaren kontrola lortu nahi denez, nahikoa izango da kontrola lortzeko behar diren boto-eskubideak eskuratzea; eta, askotan, zenbateko hori kapitalaren zati txiki samarra izan daiteke.
- Taldea osatzen duten sozietateen pertsonal egokia eta trebea aprobetxatzen da.
- Konkurrentzia murriztu egiten da. Sektore bereko enpresa gehiago kontrolatzen baditugu, lehia txikiagoa izango da.
- Arriskua dibertsifikatu egiten da. Hau da, talde batean parte hartzen duten sozietateek ez dute zertan sektore berekoak izan; horrenbestez, enpresa batek porrot eginagatik, gainerakoek ez dute porrot egingo, eta, hartara, arrisku ekonomikoa saihestu edo gutxitu egiten da.

Enpresa taldeei buruz ari garenean, finantzarioki erositako enpresei buruz ari gara, delako enpresen kapitala eskuratu ondorengo egoeraz. Oinarritzko bi ezaugarri hauek betetzen dira:

- Eskuratutako enpresa horiek ez dute izaera juridikoa galtzen, juridikoki independenteak izaten jarraitzen dute, eta, horren ondorioz, enpresek dituzten betebeharrak legal guztiak dituzte; hau da: enpresaren organoak (Administrazio Kontseilua, Bazkideen Batzar Nagusia...) berdin mantentzen dira, sozietate bakoitzak bere urteko kontu indibidualak aurkeztu behar ditu eta abar.

- Taldea osatzen duten sozietate guztiek zuzendaritza bakarra dute. Nahiz eta enpresa bakoitzak izaera juridiko independentea mantendu, enpresa guztiak organo bakarretik zabaltzen diren irizpideen arabera kudeatzen dira. Negozioaren estrategia erabakitzeko, buru bakarra dago.

Enpresa taldeen ezaugarri nagusia mendekotasuna da, hau da, sozietate batek beste baten/batzuen nagusitasun politikoa izatea –jabetzarekin bat etor daitekeena edo ez–, nagusi hori izanik sozietate guztien negozioan erabakiak hartuko dituen erakundea.

Kontrolaren ezaugarriari dagokionez, zuzendaritza bakarra edota mendekotasuna dagoela frogatzea izaten da arazoa. Zuzenbidearen bidez herrialde bakoitzeko enpresa taldeen erregulazio juridikoa aztertuz (gure kasuan, 1815/1991 Errege Dekretua eta Europar Batasuneko igorritako direktiba eta araudiak), enpresa talde baten aurrean gauden ala ez jakin daiteke; baina, zuzenbidea alde batera utziz, errealitatean badaude enpresa taldea existitzen dela frogatzen duten beste egoera ekonomiko batzuk ere:

- Enpresa batek beste sozietate baten kapital sozialean duen partaidetza bidez lortutako kontrola
- Enpresen arteko kontratu bidez edo estatutuetan adierazitakoaren bidez lortutako kontrola:
- Enpresen administrazio-kontseiluko kideen bidez lortutako kontrola

Enpresa batek beste sozietate baten kapital sozialean duen partaidetza bidez lortutako kontrola

Egoera hauek *zantzu instituzional, legal edo finantzario* izenez ezagutzen dira.

Enpresa baten akzioen gehiengoa, hau da, kapital sozialaren partaidetza bidez lortutako gehiengoa duen sozietateak izango du enpresa horren gaineko nagusitasuna eta, horren ondorioz, kontrola.

Kapital sozialean parte hartzeak bi ondorio ditu:

a) Ondorio ekonomikoa: interesaren portzentajea

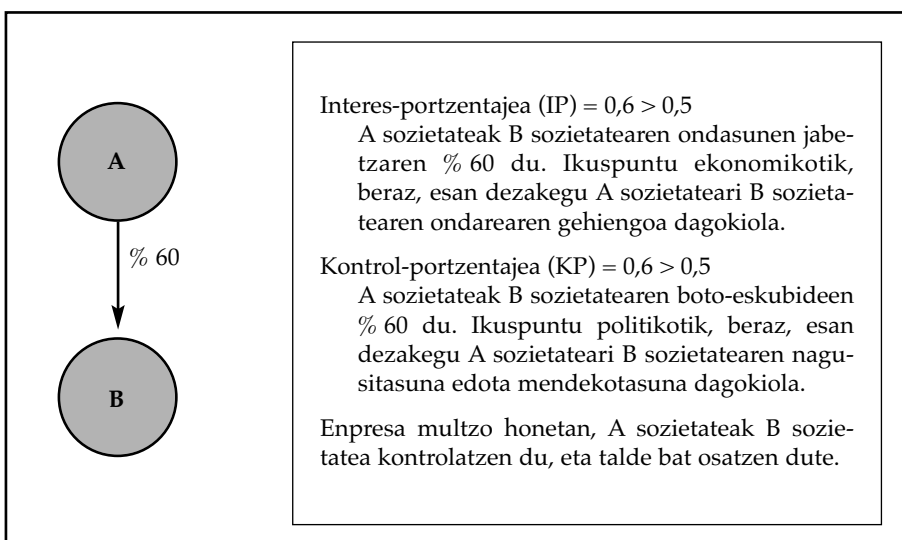
Enpresa baten kapital sozialean partaidetza izanda esku hartzen da enpresa horrek bere jardueran lortutako ondare garbian ere, bai aurreko ekitaldietako emaitzetan (erreserbak) bai uneko ekitaldikoetan (dibidenduak).

b) Ondorio politikoa: kontrolaren portzentajea

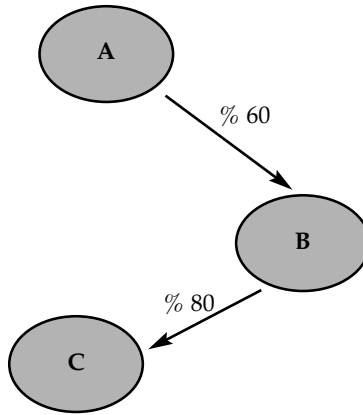
Enpresa baten kapital sozialean parte hartzeak botere politikoa ere ematen du, akzio bakoitzari dagokion boto-eskubideari esker. Bazkideen Batzar Nagusian erabakiak hartzeko, boto-eskubideen gehiengoa izan behar da, eta ez kapital sozialaren gehiengoa.

Baldin eta enpresak lehentasunezko akzioak, boto-eskubiderik gabeko akzioak, boto anitzeko akzioak, autokartera eta abar baditu, kontrolaren portzentajea oso faktore garrantzitsua izango da nagusitasun finantzarioa aztertzerakoan, kontrolaren eta interesaren portzentajeak ez direlako bat etorriko.

Ondoren, zenbait adibide ikusiko ditugu interes-portzentajearen eta kontrol-portzentajearen arteko ezberdintasunak aztertzeko. Adibide horietan, joko dugu akzioen jabearentzat berdinak direla kapitalean duen partaidetza eta boto-eskubideak, hau da, akzio guztiek boto-eskubide berak dituztela:

1. kasua:

2. kasua: zeharkako partaidetzak



Kasu honetan, hiru erlazio mota azertu behar ditugu:

A-B

- $IP = 0,6 > 0,5 \rightarrow$ A sozietateak B sozietatearen ondasunen jabetzaren % 60 du. Ikuspuntu ekonomikotik, beraz, esan dezakegu A sozietateari B sozietatearen ondarearen gehiengoa dagokiola.
- $KP = 0,6 > 0,5 \rightarrow$ A sozietateak B sozietatearen boto-eskubideen % 60 du. Ikuspuntu politikotik, beraz, esan dezakegu A sozietateari B sozietatearen nagusitasuna dagokiola.

B-C

- $IP = 0,8 > 0,5 \rightarrow$ B sozietateak C sozietatearen ondasunen jabetzaren % 80 du. Ikuspuntu ekonomikotik, beraz, esan dezakegu B sozietateari C sozietatearen ondarearen gehiengoa dagokiola.
- $KP = 0,8 > 0,5 \rightarrow$ B sozietateak C sozietatearen boto-eskubideen % 80 du. Ikuspuntu politikotik, beraz, esan dezakegu B sozietateari C sozietatearen nagusitasuna dagokiola.

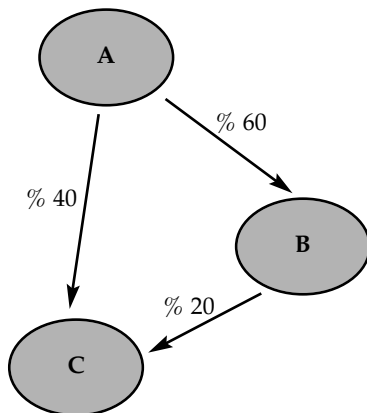
A-C

A sozietateak C sozietatean duen partaidetza zeharkako partaidetza da, B sozietatean duenari esker lortzen baitu.

- $IP = 0,8 \times 0,6 = 0,48 < 0,5 \rightarrow$ A sozietateak C sozietatearen ondasunen jabetzaren % 48 du. Ikuspuntu ekonomikotik, A sozietateak ez du C sozietatearen ondarearen gehiengorik.
- $KP = 0,8 > 0,5 \rightarrow$ A sozietateak B sozietatearen boto-eskubideen nagusitasuna duenez, B sozietateak C sozietatean duen % 80 ere kontrolatzen du. Ikuspuntu politikotik, beraz, esan dezakegu A sozietateari C sozietatearen nagusitasuna dagokiola.

Enpresa multzo honetan, beraz, A sozietateak B eta C kontrolatzen ditu, eta talde bat osatzen dute. Halaber, B sozietateak C sozietatea kontrolatzen du, eta beste talde bat osatzen dute.

3. kasua: zuzeneko eta zeharkako partaidetzak



A-B

Aurreko kasuan bezala:

- $IP = 0,6 > 0,5 \rightarrow$ A sozietateari B sozietatearen ondarearen gehiengoa dagokio.
- $KP = 0,6 > 0,5 \rightarrow$ A sozietateari B sozietatearen nagusitasuna dagokio.

B-C

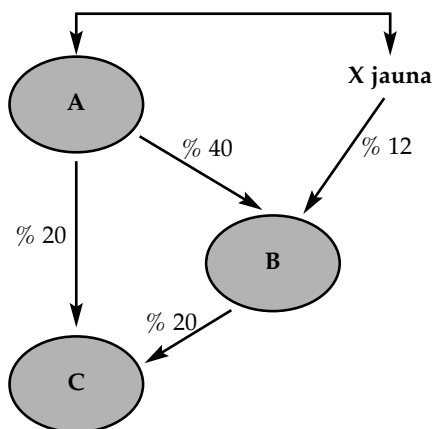
- $IP = 0,2 < 0,5 \rightarrow$ B sozietateak C sozietatearen ondasunen jabetzaren % 20 du. Ikuspuntu ekonomikotik, beraz, B sozietateak ez du C sozietatearen ondarearen gehiengorik.
- $KP = 0,2 < 0,5 \rightarrow$ B sozietateak C sozietatearen boto-eskubideen % 20 du. Ikuspuntu politikotik, beraz, B sozietateak ez du C sozietatearen nagusitasunik.

A-C

- $IP = 0,40 + 0,6 \times 0,2 = 0,57 > 0,5 \rightarrow$ A sozietateak C sozietatearen ondasunen jabetzaren % 57 du. Ikuspuntu ekonomikotik, beraz, A sozietateari C sozietatearen ondarearen gehiengoa dagokio.
- $KP = 0,2 + 0,4 = 0,6 > 0,5 \rightarrow$ A sozietateak B sozietatearen boto-eskubideen nagusitasuna duenez, B sozietateak C sozietatean duen % 20 ere kontrolatzen du. Ikuspuntu politikotik, beraz, esan dezakegu A sozietateari C sozietatearen nagusitasuna dagokiola.

Enpresa multzo honetan, beraz, A sozietateak B eta C kontrolatzen ditu, eta talde bat osatzen dute.

4. kasua: zuzeneko eta zeharkako partaidetzen beste kasu bat



Oharra: X jauna, aldi berean, A sozietatearen Administrazio Kontseiluko kidea da.

A-B

- $IP = 0,4 < 0,5 \rightarrow$ A sozietateak B sozietatearen ondasunen jabetzaren % 40 du. Ikuspuntu ekonomikotik, beraz, matrizeak ez du B sozietatearen ondasunen gehiengorik.
- $KP = 0,4 + 0,12 = 0,52 > 0,5 \rightarrow$ A sozietateak B sozietatearen boto-eskubideen % 52 du, X jaunari dagozkionak ere kontuan hartu direlako (Administrazio Kontseilukoa denez, suposatzen da A sozietateak hartzen dituen erabakien alde emango duela botoa). Ikuspuntu politikotik, beraz, A sozietateari B sozietatearen mendekotasuna dagokio.

B-C

- $IP = 0,2 < 0,5 \rightarrow$ B sozietateak C sozietatearen ondasunen jabetzaren % 20 du. Ikuspuntu ekonomikotik, beraz, B sozietateak ez du C sozietatearen ondasunen gehiengorik.
- $KP = 0,2 < 0,5 \rightarrow$ B sozietateak C sozietatearen boto-eskubideen % 20 du. Ikuspuntu politikotik, beraz, B sozietateak ez du C sozietatearen nagusitasunik.

A-C

- $IP = 0,2 + 0,4 \times 0,2 = 0,28 < 0,5 \rightarrow$ A sozietateak C sozietatearen ondasunen jabetzaren % 28 du. Ikuspuntu ekonomikotik, beraz, A sozietateak ez du C sozietatearen ondasunen gehiengorik.
- $KP = 0,2 + 0,2 = 0,4 < 0,5 \rightarrow$ A sozietateak B sozietatearen boto-eskubideen nagusitasuna duenez, B sozietateak C sozietatearen % 20 ere kontrolatzen du. Hala ere, ikuspuntu politikotik, A sozietateak ez du C sozietatearen nagusitasunik.

Enpresa multzo honetan, beraz, A sozietateak B sozietatea kontrolatzen du, eta talde bat osatzen dute. C sozietatea taldetik kanpo geratuko litzateke.

Azken adibideetan ikus dezakegunez (zeharkako partaidetzak), nahiz eta akzioek ezaugarri berak izan, kontrol-portzentajea eta interes-portzentajea ez dira beti bat etorriko. Botere politikoak eta jabetzak ez dutenez zertan berdinak izan, botere politikoak kontrola edo mendekotasuna ematen du, hau da, kontrolaren portzentajearen irizpideak erabakiko du enpresa bat mendekoa den ala ez.

Enpresen arteko kontratu bidez edo estatutuetan adierazitakoaren bidez lortutako kontrola

Egoera hauek *kontratuko* edo *estatutuko zantzu* izenez ezagutzen dira.

Izaera juridikoaren ikuspuntutik, zantzu horien sailkapen hau egiten da:

- a) **Estatutukoak:** enpresaren sorkuntzan egiten dira, eta enpresa berriaren estatutuetan adierazten da zer sozietateren esku dagoen kontrola eta kudeaketa.

Estatutuak publikoak dira, hots, edonork izan dezake mota hauetako kontratuen berri, enpresari buruzko informazioa Erregistrotik jaso daitekeelako. Izaera publikoa da zantzu mota hauei garrantzia ematen dien ezaugarria, mendekotasun-erlazioa dagoela frogatzeko baliagarria delako.

- b) **Kontratukoak:** enpresa sortu ondoren sinatzen diren kontratu pribatuak dira. Kasu honetan, kontratua sinatzen duten aldeek dute kontratuaren berri, eta, horren ondorioz, nahiz eta kontratuen baliagarritasuna estatutuetan adieraziko litzatekeenaren antzekoa izan, kontratu mota hauei buruzko informazioa jasotzea askoz zailagoa da, eta ez da oso irizpide erabilgarria mendekotasuna frogatu behar denean.

Sozietateen arteko kontratuak, era berean, sorrarazten duten erlazioaren arabera sailka ditzakegu. Bi eratakoak izan daitezke:

- a) **Aginte- edo nagusitasun-kontratuak:**

Sozietate batzuek erabakitzen dute sozietate batek besteen gaineko nagusitasuna duela, eta kontratu bat sinatzen dute. Sozietate horiek talde bat osatuko lukete, baina kontratuak publikoa izan beharko luke

taldea direla frogatzeko, eta horixe izaten da, hain zuzen ere, zailtasuna.

Europar Batasunak VII. Direktiban garatu zuen bide hori enpresa taldea legalki definitzeko; hala ere, bide horren garapen garrantzitsuena, gaur arte, Alemanian eta Frantzian lortu da gehienbat.

b) Truke- edo prestazio-kontratuak:

Kontratu hauen bidez, laguntasuna edo faborismoa onartzen zaio enpresa bati, baina ez dute mendekotasunik ziurtatzen. Enpresa horretan gauzatutako finantza-partaidetzaren osagarria izaten dira. Honelako kontratu motak, beraz, ez ditugu kontuan izango sozietateen arteko mendekotasuna aztertu nahi denean.

Truke-eta prestazio-kontratuen zenbait adibide:

- Inbertsio-ondasunei buruzkoak: enpresa batek beste baten teknologia erabiltzen du, eta beste enpresak kudeaketari buruzko aholku pribilegiatuak ematen dizkio.
- Izakinei buruzkoak: denbora-tarte batean enpresa batek beste baten produktuak erosiko ditu, baina eroste-prezioa merkatuko prezioa baino txikiagoa izango da.

Enpresen administrazio-kontseiluko kideen bidez lortutako kontrola

Egoera hauek *zantzu pertsonal* edo *faktiko* izenez ezagutzen dira.

Zantzurik nabarmenena da zenbait enpresatan kontseilari berak egotea. Pertsona berek enpresa desberdinetako kudeaketa-organoak (Administrazio Kontseilua, Zuzendaritza...) izendatzeko edo kentzeko gaitasuna baldin badute, esan daiteke enpresa horiek taldea osatzen dutela, eta ez da beharrezkoa izango kapital sozialean partaidetzarik izatea.

Adierazitako zantzuen bidez sozietate batek beste baten nagusitasuna duela frogatzen baldin badugu, enpresa talde baten aurrean egongo gara.

1.2 ENPRESA TALDEA OSATZEN DUTEN SOZIETATEEN EZAUGARRIAK

Matrize, nagusi, menderatzaile edota *holding* izenez ezagutzen den enpresa batek *filial, mendeko* edo *menderatu* izenez ezagutzen den enpresa edo enpresak menderatzen dituenean, enpresa guztien multzoari ENPRESA TALDE deritzo. Baterakuntza egiterakoan, beraz, enpresa taldea menderatzaileak eta menderatuak (edo menderatuek) osatzen dute.

Definizio horretan adierazitako sozietateen ezaugarriak azaldu baino lehen, gaur egun taldeen egoeran aplikatu daitezkeen legeei buruzko aipamena egin behar da.

2002ko uztailaren 19an, Europar Batasuneko Kontseiluak eta Europako Parlamentuak Nazioarteko Kontabilitate Arauen aplikazioari buruzko 2002ko uztailaren 19ko 1606/2002 Araudia igorri zuten. Araudi horrekin lortu nahi den helburua da sozietateek argitaratzen duten informazio ekonomikoaren irizpideak Europa mailan behintzat berdintzea; izan ere, hala, sozietateen datu ekonomiko-finantzarioen alderagarritasuna lortzen da, eta merkatuek eragin-kortasunez funtzionatu ahal izango dute. Horrenbestez, Europako burtsetan kotizatzen duten eta kotizatzen ez duten taldeen bereizketa egiten da, eta Araudia indarrean sartzen denetik, 2005eko urtarrilaren 1etik aurrera, kotizatzen duten sozietateek nazioarteko arautegia aplikatu beharra daukate Urteko Kontu Bateratuak egiterakoan.

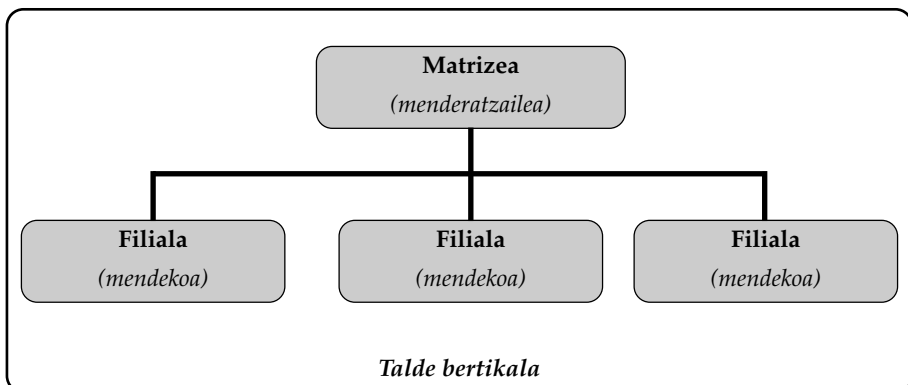
Europako Araudiak onartutako aldaketak herrialde bakoitzeko legerian adierazi behar direnez, Espainiako kasuan, 2003ko abenduaren 31n "Ley de Acompañamiento" argitalpenarekin hasi zen lege-egokitzapena. Ordutik hona, bertako taldeek, baldin eta taldeko sozietateren batek Europako burtsaren batean kotizatzen badu, nazioarteko arautegiari jarraitu beharko diote baterakuntza egiterakoan. Eta, azkenik, uztailaren 4ko 16/2007 legearekin bukatu da lege-egokitzapenaren prozesua.

Baterakuntzari dagokionez kontuan hartu beharreko legeriaren esparrua komentatu ondoren, gure legerian dugun sozietate taldeen definizioa aztertuko dugu. Merkataritza Kodeko 42. artikulua araberak, zenbait sozietateren artean *kontrola* edo *mendekotasuna* gertatzen bada, enpresa taldea den seinale izango da. Eta hori gertatuko da menderatzailea edo matrizea

deituko diogun sozietate batek mendekoa deituko diogun beste sozietate batekiko (edo batzuekiko) ondoren zehazten diren loturetakoren bat badu:

- Boto-eskubideen gehiengoa izatea;
- Administrazio-organoko kideen gehiengoa izendatzeko edo kargutik kentzeko ahalmena izatea;
- Beste kideekin egindako akordioen arabera, boto-eskubideen gehiengoaz baliatu ahal izatea;
- Kontu bateratuak egiteko unean eta aurreko bi urteetan zehar, administrazio-organoko kideen gehiengoa bere botoekin bakarrik izendatu izatea.

Urteko Kontu Bateratuak egin behar dituen taldeak itxura hau izango du:



Taldearen definizio honetan, taldea osatzeko beharrezkoa da matrizeak filialaren kapital sozialean partaidetza izatea.

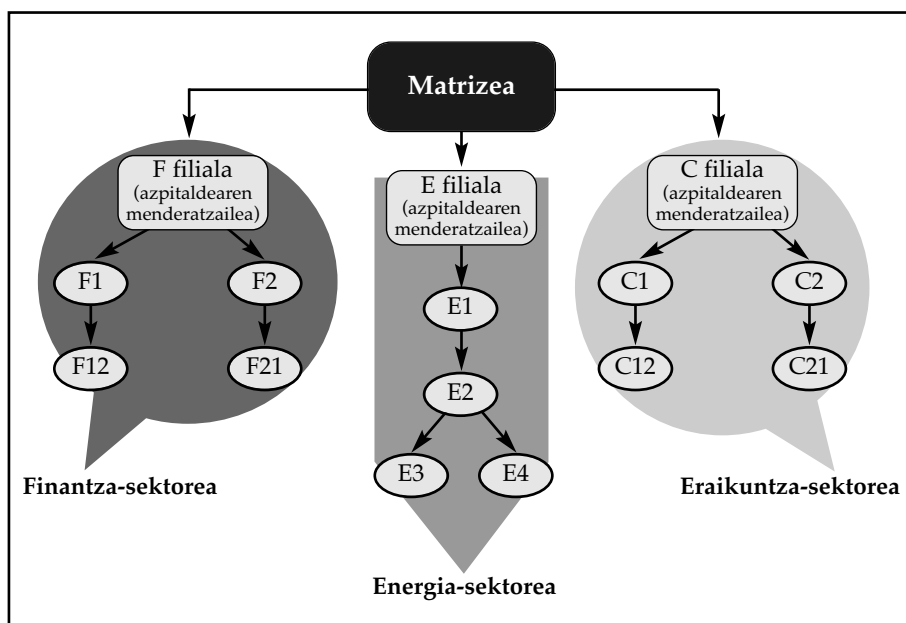
ENPRESA-AZPITALDEAK

Mendeko sozietate batek, aldi berean, beste sozietate batzuk menderatzen baldin baditu (matrize izateko baldintzetan azaldutako moduren batean), enpresa-azpitalde baten aurrean gaude.

Juridikoki ez da existitzen azpitaldearen irudia; hala ere, ekonomikoki oso erabilgarria da enpresa taldea osatzen duten sozietateak herrialdearen

arabera, jardueraren arabera edota sektorearen arabera antolatzea posible delako, enpresa taldea osorik elkartu baino lehen:

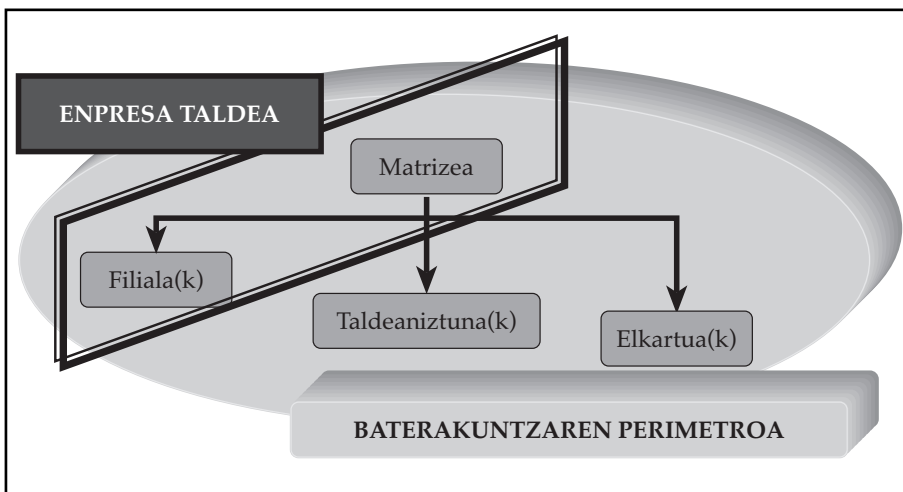
- Herrialde bakoitzean ditugun sozietateei buruz informazio gehiago eman daitekeelako,
- Sektore bereko sozietateen egoera jakin ahal izango delako,
- Arriskua nola dagoen banatua ezagut daitekeelako,
- Herrialde bereko sozietateek baterakuntzarako arau berak izango dituztelako, eta abar.



Aurreko irudian, matrizeak bere inbertsioak hiru sektoretan (finantza-, energia- eta eraikuntza-sektoreetan) dituen enpresa taldea adierazten da. Baterakuntza egiterakoan, sozietate guztiak bateratu baino lehen, taldearen-tzat oso baliagarria izango litzateke sektoreen araberrako azpitaldeak osatzea: legeria bera izango litzatekeelako azpitaldeko sozietate guztientzat, sektore bakoitzean izandako bilakaera ezagutuko litzatekeelako, eta beste hainbat arrazoiengatik.

1.3 BATERAKUNTZAN PARTE HARTZEN DUTEN BESTE ZENBAIT ENPRESA

Baterakuntzan parte hartzen duten oinarrizko elementuak sozietate nagusia eta mendekoak dira, hau da enpresa taldea osatzen duten sozietateak. Hala ere, Urteko Kontu Bateratuak egin behar direnean, taldeko sozietateez gain, beste sozietate batzuk ere hartzen dira kontuan, hala nola taldeaniztunak eta elkartuak. Sozietate horiek guztiak osatzen dute baterakuntzaren perimetra:



ENPRESA TALDEANIZTUNAK

Sozietate taldeaniztuna ez da mendeko sozietatea, haren kapital sozialean parte hartzen duten sozietateek batera kudeatzen duten sozietatea baizik; hau da, enpresa sortzaileek enpresa berriaren kudeaketa elkartua egiten dute.

Sozietate baten gaineko kontrola dagoela ulertzeko, eta, beraz, taldeaniztun gisa definitzeko, hauetako xehetasunen bat behar da:

- Taldeaniztunaren estatutuetan kudeaketa elkartua adieraztea, edo kapital sozialean parte hartzen duten sozietateek elkarrekin eta akordio bidez gauzatzea sozietatearen kudeaketa.

- Bazkide guztiek beto-eskubidea izatea.
- Kapital sozialean partaidetza itxia izatea. Hau da, enpresa jakin batzuek talde aniztunaren partaidetza guztia izatea, beste enpresarik sartu gabe.

ENPRESA ELKARTUAK

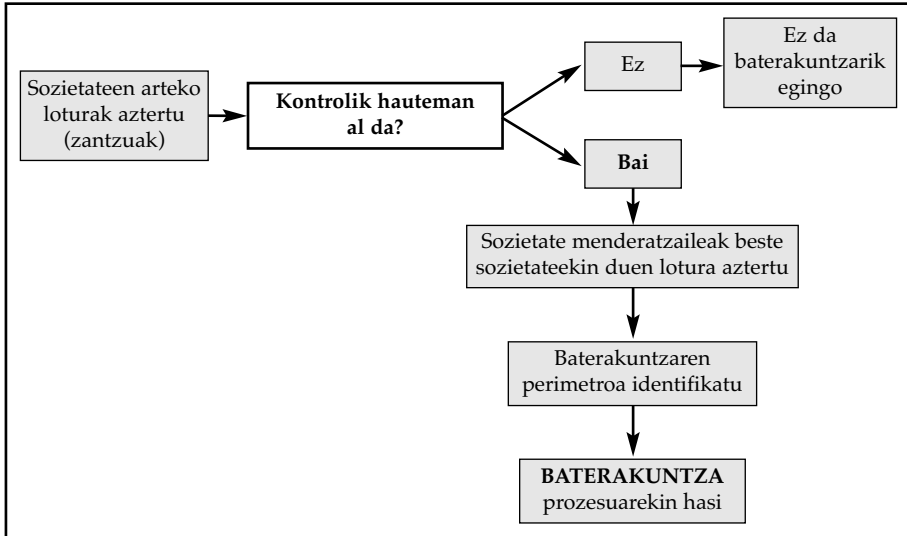
Sozietate hauen kudeaketan, taldeko sozietate batek edo batzuek eragin nabarmen iraunkorra dute. Izatez, ez dute talderik osatzen, ez baitute elkar menderatzen; baina, ustiapen- eta finantza-arloetako erabakietan eragin esanguratsua eta epe luzerakoa izateagatik kontuan hartuko dira Urteko Kontu Bateratuak egiterakoan.

Sozietate baten gaineko eragin nabarmena dela eta, beraz, elkartu gisa definitzeko, bi baldintza hauek bete behar dira:

- Taldeko sozietateren batek sozietate horien kapital sozialean partaidetza izatea, eta
- Elkartuaren jarduerari laguntza iraunkorra ematea.

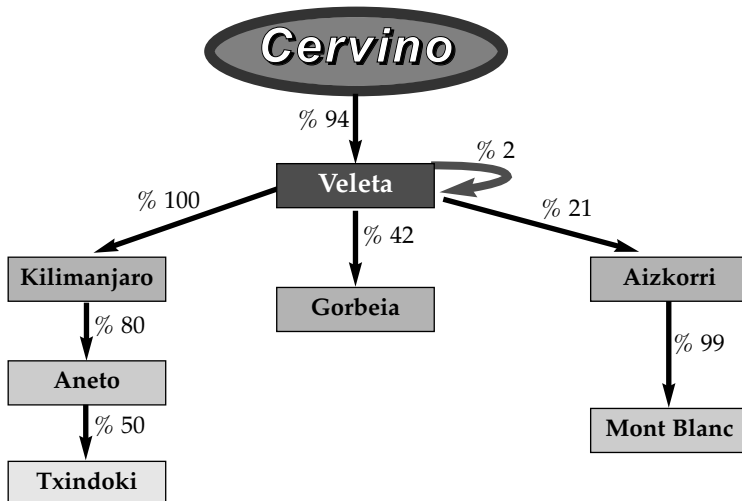
Bi baldintza horiek betetzen direla joko da taldeko sozietateak edo sozietateek elkartuaren kapitalean % 20 baino gehiagoko partaidetza badute.

Lehenengo gai honekin bukatu aurretik, ideiarik garrantzitsuena azpimarratuko dugu berriro: Urteko Kontu Bateratuak prestatzeko, ezinbesteko baldintza da enpresa taldea identifikatzea, eta, horretarako, sozietateen arteko harremanak aztertu behar ditugu, haien artean kontrolik badagoen aztertuz, eskema honetan ageri daitekeen bezala:



1.4 ADIBIDE OROKORRA

Enpresa taldea eta baterakuntzaren perimettoa osatzen duten sozietateak.



Informazio gehigarria:

- Sozietate guztiak sozietate anonimoak dira.

- Veleta enpresak % 2ko autokartera du.
- Gorbeia sozietatearen Batzar Nagusietara akziodunen % 60 joan da azken bost urteotan.
- Aneto sozietatearen kapitalaren % 30ek ez du boto-eskubiderik.
- Txindoki sozietatearen kapitala bi bazkideren artean banatzen da, eta, estatutuen arabera, sozietatearen kudeaketa bazkide bien artean egin behar da.

Talderik dagoen jakiteko, mendekotasuna aurkitu behar da; horretarako, sozietateen arteko erlazioak aztertuko ditugu (kontrol-portzentajea → d):

CERVINO

- **Veleta: d = 0,94 FILIALA**

Sozietate honek % 2ko autokartera izango du; boto-eskubidea, beraz, zirkulazioan dauden gainerako % 98ak izango du. Nagusitasuna lortzeko, erdia baino gehiago izan behar da; eta Cervinok % 94 duenez, horrexena izango da Veletaren kontrola.

Gainerako sozietateetan Cervinok duen partaidetza zeharkako partaidetza izango da, tartean beste batzuetako inbertsioen jabetza baitauka.

- **Kilimanjaro: d = 1 FILIALA**

Sozietatearen kapitala ehunetik ehunean Veletaren esku dagoenez eta Cervinok Veleta kontrolatzen duenez, Kilimanjaroren mendekotasuna ere Cervinorena izango da.

- **Gorbeia: d = 0,42 FILIALA**

Sozietatearen kapitalaren % 60 soilik joan da bazkideen batzarretara azken bost urteotan; gehiengoa, hortaz, azken hiru urteotan % 30eko boto-eskubide baino gehiago duenak izan du. Horixe denez gure kasua, Gorbeia mendekotasuna Cervinoren esku egongo da.

- **Aizkorri: d = 0, 21 ELKARTUA**

Sozietatearen kapitalaren % 21 baino ez dugu. Ez dakigu nola dagoen banatuta gainerako partaidetza. Dugun informazioarekin, beraz, ezin dugu esan filiala denik, ezta taldeaniztuna denik ere. Hala ere, burtsan kotizatzen duen sozietatea denez, eta % 20 baino gehiago izanik, elkartua izango da.

- **Aneto: d = 0,80 FILIALA**

Sozietatearen kapitalaren % 30ek ez du boto-eskubiderik, eta ez da esaten Kilimanjaroren esku dauden akzioek botere finantzariorik duten.

Hala ere, egoerarik txarrena suposatuz, gure partaidetzaren % 30ek boto-eskubiderik ez badu, Kilimanjaroren gaineko botere politikoa % 50ekoa izango da. Bestalde, mendekotasuna botoa duten akzioen erdiarekin baino gehiagorekin lortzen da, hau da, % $70/2 = 35$ ekin. Ehuneko 50ekin, beraz, mendekotasuna Cervinoren esku egongo da.

- **Txindoki: $d = 0,50$ TALDEANIZTUNA**

Sozietatearen kapital guztia bi bazkideren esku dago, eta horietako bat Cervino da. Bi bazkideak joaten badira bazkideen batzarretara, ez bata ez besteak ez du gehiengo izango, eta Txindoki kudeatzeko erabakiak elkarrekin hartu beharko dituzte. Baterako kontrola egiten denez, Txindoki taldeaniztuna izango da.

- **Mont Blanc: $d = 0$**

Cervinok Mont Blancen duen partaidetza Aizkorri sozietaren partaidetzari esker lorturikoa da. Ikusi dugunez, orde, ez dugu Aizkorriren mendekotasunik, eta, ondorioz, Mont Blancen ere ez dugu inolako kontrolik izango, eta baterakuntzatik kanpo geratzen da.

Cervinok sozietate bakoitzarekin duen mendekotasun-lotura aztertu ondoren, sozietate hauek osatuko dute taldea eta perimetroa:

ENPRESA TALDEA

Matrizea: CERVINO
Filialak: VELETA,
KILIMANJARO,
ANETO, GORBEIA

BATERAKUNTZAREN PERIMETROA

Matrizea: CERVINO
Filialak: VELETA, KILIMANJARO,
ANETO, GORBEIA
Taldeaniztunak: TXINDOKI
Elkartuak: AIZKORRI

Cervinoren azpitaldeak

Ondoren, aipatutako taldean **azpitalderik dagoen** aztertuko dugu. Gogora dezagun azpitaldea izateko mendeko sozietate bat sozietate menderatzaile bihurtu behar dela. Gure adibidean, baldintza hori lau sozietate hauek bete dezakete: Veleta, Kilimanjaro, Aneto eta Gorbeiak.

- **Veleta**

Jadanik adierazi ditugun arrazoiengatik, Kilimanjaro, Gorbeia eta Aneto kontrolatzen ditu, Txindokin baterako kontrola du eta Aizkorriko bazkide esanguratsua da. Hau da:

ENPRESA AZPITALDEA

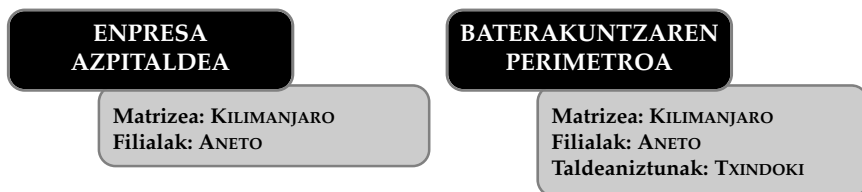
Matrizea: VELETA
Filialak: KILIMANJARO,
ANETO, GORBEIA

BATERAKUNTZAREN PERIMETROA

Matrizea: VELETA
Filialak: KILIMANJARO, ANETO,
GORBEIA
Taldeaniztunak: TXINDOKI
Elkartuak: AIZKORRI

■ Kilimanjaro

Jadanik adierazi ditugun arrazoiengatik, Aneto kontrolatzen du, eta Txindokin baterako kontrola du. Hau da:



■ Gorbeia eta Aneto

Gorbeiak eta Anetok ez dute ezer kontrolatzen, eta, beraz, ez dute azpitalderik osatuko.

Anetoren kasuan, Txindoki sozietatean duen partaidetzaren ondorioz, baterako kontrolaz jarduten du haren kudeaketan. Hala ere, Anetok sozietaterik kontrolatzen ez duenez indibidualki, ez dago enpresa talderik, eta perimetroan sar daitezkeen sozietateek ez dute inolako garrantzirik talderik ez dagoenean.

AIZKORRI

Beste talde bat ere aurki daiteke sozietate multzo honetan, Aizkorri eta Mont Blanc sozietateek osatuko luketena.

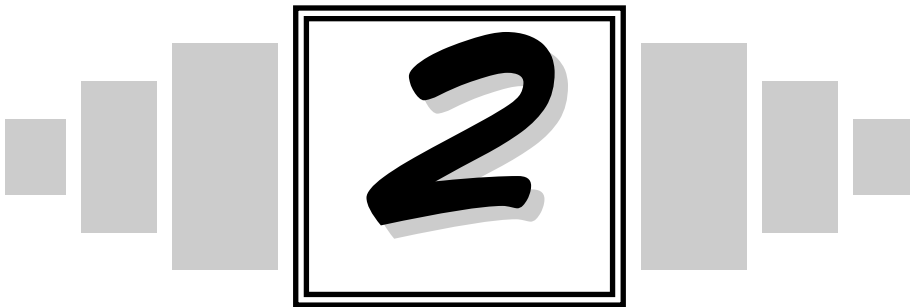
Aizkorri ez dago Cervinoren mende, haien artean ez baitago kontrol-erlaziorik, eta horregatik bigarren talde independente bat osatzen du.

Aizkorri eta Mont Blanc sozietateen arteko erlazioak aztertu ondoren, mendekotasuna da hauteman dugun erlazio bakarra, eta ez dago ez baterako kontrolik, ez eragin nabarmenik kudeaketan. Horrenbestez, enpresa taldea eta perimetroa sozietate berek osatzen dute.

Bestalde, eskema ikusita, argi dago ez dagoela inolako azpitalderik, Mont Blancen mende ez baitago inor.

**ENPRESA TALDEA eta
BATERAKUNTZAREN
PERIMETROA**

Matrizea: AIZKORRI
Filialak: MONT BLANC



BATERATZEKO DERRIGORTASUNA ETA METODOAK

2.1 BATERATZEKO DERRIGORTASUNA ETA SALBUESPEN-KASUAK

2.1.1 Bateratzeko derrigortasuna

2.1.2 Bateratzeko salbuespen-kasuak

2.1.2.1 *Tamainagatiko salbuespena*

2.1.2.2 *Azpitalde izateagatiko salbuespena*

2.1.3 Adibide orokorra

2.2 BATERAKUNTZA-METODOAK ETA -PROZEDURAK

2.2.1 Integrazio globalaren metodoa

2.2.2 Integrazio proportzionalaren metodoa

2.2.3 Ekibalentzian jartzeko prozedura

2.2.4 Adibide orokorra

2.1 BATERATZEKO DERRIGORTASUNA ETA SALBUESPEN-KASUAK

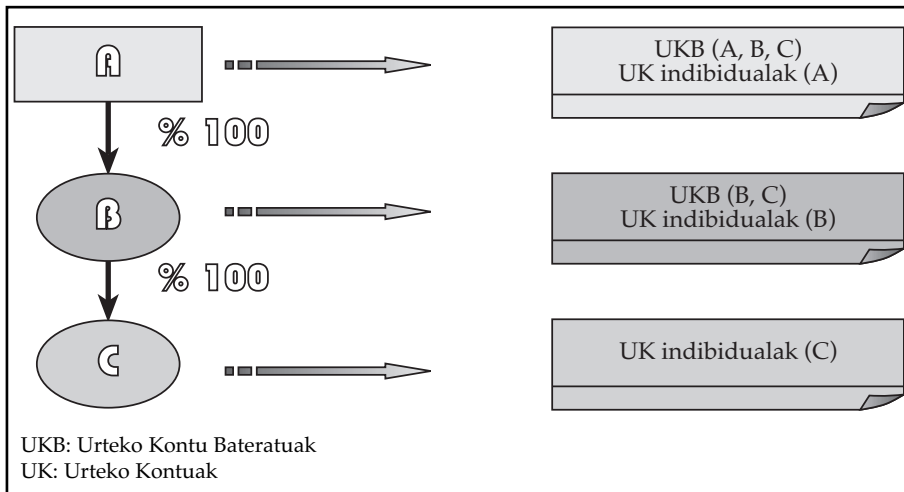
2.1.1 BATERATZEKO DERRIGORTASUNA

Enpresa taldea osatzen duten sozietateek talde gisa beren irudi fidela erakutsi behar dute, eta, horretarako, urteko kontu bateratuak eta kudeaketatxosten bateratua egingo dute. Urteko Kontu Bateratuak, Egoera Balantze Bateratuak, Galdu-irabazi Bateratuak, Taldearen Memoriak, Diruzaintzako Fluxuen Egoerak eta Ondare Garbiko Elementuen Aldaketen Egoerak osatuko dituzte.

Baterakuntza, hau da, taldeari dagokion informazioa osatzea eta aurkeztea, sozietate menderatzailearen erantzukizuna izango da, horrek eragin baitu taldearen sorrera. Enpresa matrize edo menderatzailearen esku egongo da, hortaz, urteko kontu bateratuak egitea. Azpitalderik badago, menderatzaile bihurtzen den mendeko sozietateari dagokio azpitaldearen urteko kontu bateratuak egitea.

Baterakuntzaren derrigortasuna ez ezik, gogora dezagun taldea osatzen duten enpresak juridikoki independenteak direla, eta, horren ondorioz, sozietate indibidual bakoitzak urteko kontu indibidualak egiteko obligazioa ere izango du. Baterakuntza egin behar izateak ez ditu sozietateak salbuesten beren informazio indibiduala egitetik. Hala, sozietate menderatzaileak, urteko kontu bateratuez gainera, bere kontu indibidualak ere egin beharko ditu dagokion legerian adierazten denaren arabera (Merkataritza Kodea, Sozietate Anonimoen Legearen Testu Bategina, 1815/1991 Errege Dekretua), eta taldeko mendeko sozietate bakoitzak ere bere urteko kontu indibidualak egin beharko ditu.

Adierazitako ideiak eskema honetan laburbiltzen dira:



2.1.2 BATERATZEKO SALBUESPEN-KASUAK

Enpresa talde batean, matrizeak edo lehen baterakuntza-datan aktibo handiena duen sozietateak, kasuan kasu, urteko kontu bateratuak egiteko obligazioa izango du. Hala ere, badaude derrigortasun hori desagerrarazten duten zenbait salbuespen-kasu.

2.1.2.1 Tamainagatiko salbuespena

Taldea txikia denean, baterakuntza egitetik salbuetsita dago; eta, taldea txikia dela frogatzeko, xehetasun eta muga hauek hartzen dira kontuan:

- Aktiboa $\leq 11.400.000$ €
- Urteko negozio-zifra garbia $\leq 22.800.000$ €
- Langile kopurua, batez beste ≤ 250 langile

Sozietate menderatzailearen itxiera-datan eta aurre-aurreko ekitaldian, sozietate bateragarrien multzoak aipatutako hiru mugetatik gutxienez bi betetzen baldin baditu, ez da urteko kontu bateraturik eta kudeaketa-txosten bateraturik aurkezteko obligaziorik izango.

1990eko abenduaren 31tik aurrera sortutako sozietate menderatzaileen kasuan, tamainagatiko salbuespena aplikatzerakoan, lehenengo ekitaldian lortutako zenbatekoak hartuko dira kontuan. Hala, sozietate bateragarrien multzoak bere lehenengo ekitaldi sozialean hiru mugetatik gutxienez bi betetzen baldin baditu, ekitaldi horretan ez du baterakuntza egiteko obligaziorik izango.

Mugen zenbaketarako, sozietate bateragarrien multzoa osatzen duten sozietate guztien datuak gehituko dira, baterakuntza-prozesuko doikuntza eta eliminazioez gain. Hala ere, doikuntza eta eliminazioak ez aplikatzea posible izango da, baina, kasu horretan, aipatutako zenbatekoen batura mugekin alderatzerakoan, aktiboaren eta urteko negozioaren zenbateko garbia % 20 gehituko dira. Hau da, baterakuntzako gehikuntzaren pausoa baino ez litza-teke eman beharko, oinarri berdinean kalkulaturako hiru aldagai horien balioen gehikuntzan oinarritutako fasea, hain zuzen ere.

Tamainagatiko salbuespena aplikatu ahal izateko ezinbesteko baldintza da taldeko sozietateek –hau da, ez enpresa menderatzaileak, ez mende-ko enpresek– ez izatea balore negoziagarriak kotizatzen Europako merkatu ofizialetan.

Tamainagatiko salbuespenik ez izateko edota taldea berriro urteko kontu bateratuak aurkeztera behartuta egoteko, aipatutako mugak gutxienez bi ekitaldi jarraitutan gainditu behar dira. Ondorio bera eragingo du sozietate taldeko bakarren batek burtsan kotizatzeak.

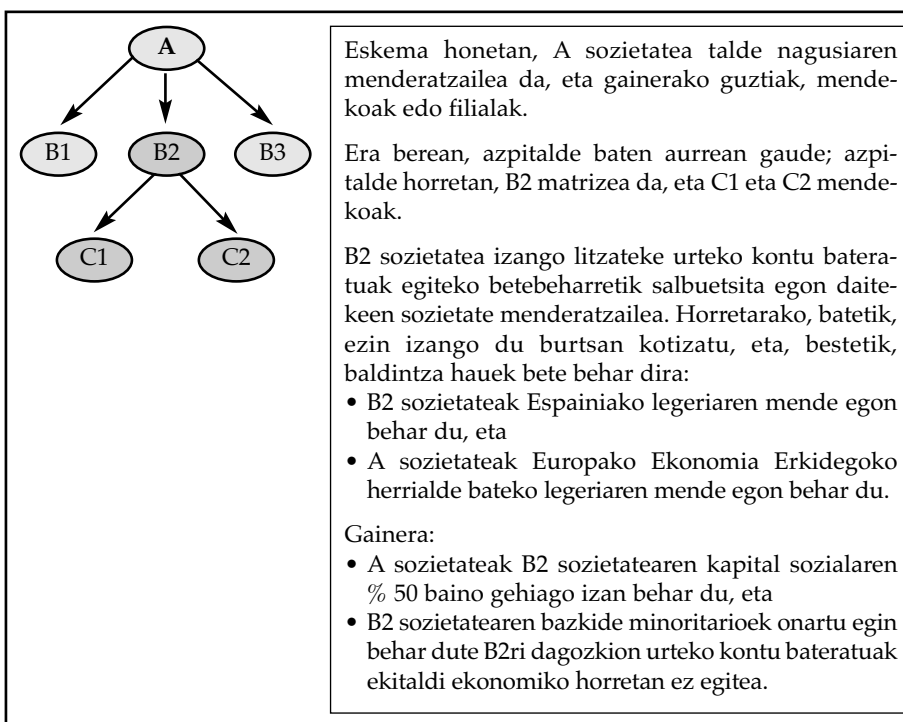
2.1.2.2 Azpitalde izateagatiko salbuespena

Azpitaldeei aplika dakiekeen salbuespena da, ez talde nagusiari. Azpitalde izateagatiko salbuespena aplikatu ahal izateko ezinbesteko baldintza da salbuespena aplika dezakeen sozietateak ez izatea balore negoziagarriak kotizatzen merkatu ofizialetan.

Espainiako legeria betetzen duen sozietate menderatzaile bat, aldi berean, Europar Batasuneko herrialde bateko legeria betetzen duen sozietate baten mende dagoenean, baterakuntza egitetik salbuetsita egongo da baldin eta baldintza hauek betetzen badira:

- Europako Batasuneko herrialde baten mende dagoen sozietateak bestearen kapital sozialean partaidetza izan behar du, eta partaidetza horrek % 50 baino handiagoa izan behar du. Eta,
- Espainiako legeriaren mende dagoen sozietatearen bazkide minoritarioek (gutxienez kapital sozialaren % 10en jabe direnek), informazio guztia izan ondoren, ez eskatzea urteko kontu bateratuak egitea, ekitaldi-itxiera baino sei hilabete lehenagoko epealdian.

Azalpen horiek guztiak errazago ulertzeko, eskema-adibide hau erabiliko dugu:



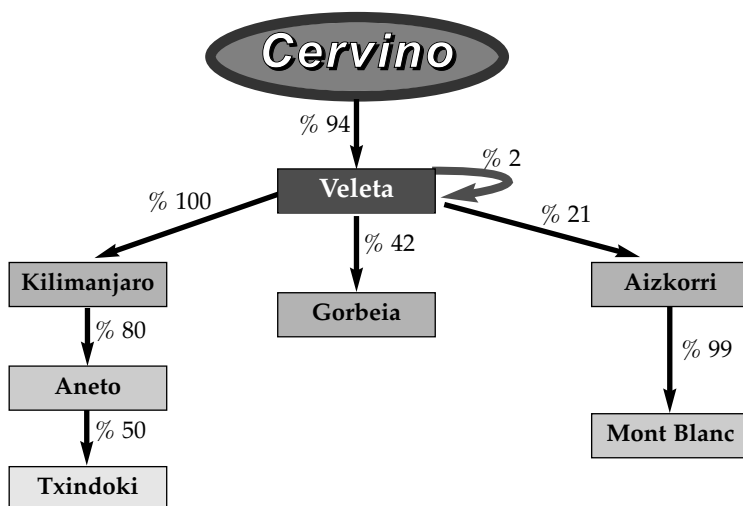
Dena dela, salbuespenari atxiki ahal izateko, salbuetsita dagoen sozietateak (adibidearekin jarraituz, B2) baldintza hauek bete behar ditu nahitaez:

- Salbuetsita dagoen sozietatea eta haren mende-koak talde handiago batean bateratu behar dira Integrazio globalaren metodoarekin (adibidearekin jarraituz, B2, C1 eta C2 sozietateak A sozietateari dagokion taldearen baterakuntzan bateratu behar dira Integrazio globalaren metodoarekin).

- Salbuetsita dagoen sozietateak bere urteko kontu indibidualetan informazio hau jaso behar du:
 - urteko kontu bateratuak egitetik salbuetsita dagoela,
 - bere gaineko zer talderen barnean dagoen, eta
 - zein diren menderatzaile nagusiaren helburu soziala eta helbide soziala.
- Bere urteko kontu indibidualekin batera, sozietate menderatzaile nagusiaren urteko kontu bateratuak (A menderatzaileak egingo dituenak), kudeaketa-txosten bateratua eta auditorearen txostena ere utzi beharko ditu Merkataritza Erregistroan.

2.1.3 ADIBIDE OROKORRA

Urteko Kontu Bateratuak nork aurkeztu behar dituen.

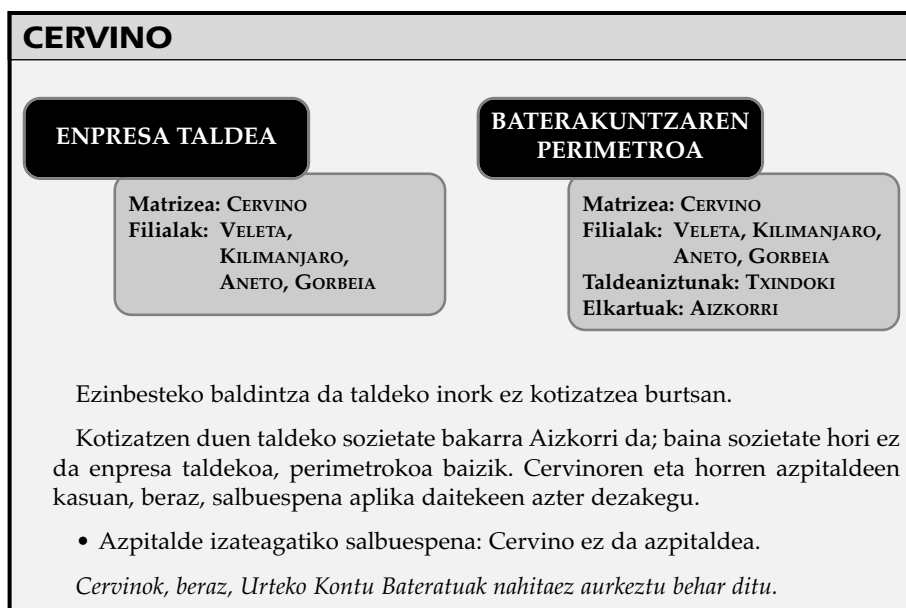


Informazio gehigarria (1. kapituluko adibidean emandako informazioa osatuz):

- Sozietate guztiak sozietate anonimoak dira.
- Cervino sozietatearen helbide soziala Italian dago; Kilimanjaro sozietatearena, aldiz, Tanzanian. Gainerakoak, Europar Batasunean daude.
- Veleta enpresak % 2ko autokartera du. Akziodun minoritarioek ez dute onartu Urteko Kontu Bateratuak ez aurkeztea.

- Aneto eta Kilimanjaro sozietateetako akziodun minoritarioek onartu egin dute azpitaldearen Urteko Kontu Bateratuak ez egitea.
- Gorbeia sozietate aseguratzailea da, eta Batzar Nagusietara akziodunen % 60 joan da azken bost urteotan.
- Aizkorri sozietateak Madrilgo burtsan kotizatzen du.
- Aneto sozietatearen kapitalaren % 30ek ez du boto-eskubiderik.
- Txindoki sozietatearen kapitala bi bazkideren artean banatzen da, eta, estatutuen arabera, sozietatearen kudeaketa bazkide bien artean egin behar da.

Oharra: Tamainagatiko salbuespena aztertzeko, aktiboari, negozio-bolumen garbiari eta langileei buruzko datuak beharko genituzkeenez, adibide honetan azpitalde izateagatiko salbuespena soilik aztertuko dugu.



Cervinoren azpitaldeak

Ondoren, azpitaldeen kasua aztertuko dugu.

Adierazi dugun bezala, ezinbesteko baldintza izango da salbuespena aplika dezakeen sozietateak ez izatea balore negoziagarriak kotizatzen merkatu ofizialetan.

▪ Veleta

ENPRESA- AZPITALDEA

Matrizea: VELETA
Filialak: KILIMANJARO,
ANETO, GORBEIA

BATERAKUNTZAREN PERIMETROA

Matrizea: VELETA
Filialak: KILIMANJARO, ANETO,
GORBEIA
Taldeaniztunak: TXINDOKI
Elkartuak: AIZKORRI

Bete beharreko baldintzak:

- Veleta sozietateak Espainiar legeriaren mende egon behar du.
- Cervino sozietateak Europar Batasuneko herrialde bateko legeriaren mende egon behar du.
- Cervino sozietateak Veleta sozietatearen kapital sozialaren % 50 baino gehiago izan behar du, eta
- Veleta sozietatearen bazkide minoritarioek onartu egin behar dute azpitaldeari dagozkion Urteko Kontu Bateratuak ekitaldi ekonomiko horretan ez egitea.

Baldintza horietatik guztietatik betetzen ez dena azkenekoa denez, Veletak azpitaldearen Urteko Kontu Bateratuak nahitaez aurkeztu beharko ditu.

▪ Kilimanjaro

ENPRESA- AZPITALDEA

Matrizea: KILIMANJARO
Filialak: ANETO

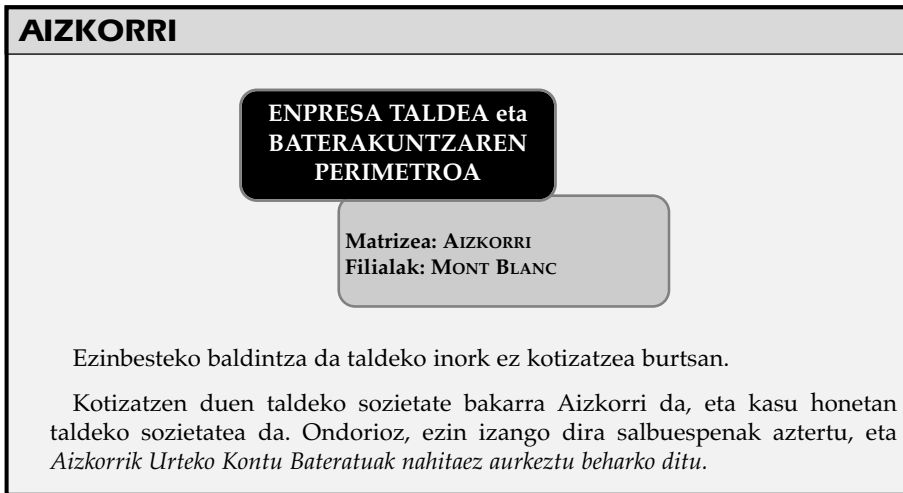
BATERAKUNTZAREN PERIMETROA

Matrizea: KILIMANJARO
Filialak: ANETO
Taldeaniztunak: TXINDOKI

Bete beharreko baldintzak:

- Kilimanjaro sozietateak Espainiar legeriaren mende egon behar du.
- Veleta sozietateak (Kilimanjarori dagokion azpitaldearen gainetik dagoen sozietatea hartu behar da kontuan) Europako Batasuneko herrialde bateko legeriaren mende egon behar du.
- Veleta sozietateak Kilimanjaro sozietatearen kapital sozialaren % 50 baino gehiago izan behar du, eta
- Kilimanjaro sozietatearen bazkide minoritarioek onartu egin behar dute azpitaldeari dagozkion Urteko Kontu Bateratuak ekitaldi ekonomiko horretan ez egitea.

Baldintza horietatik guztietatik betetzen ez dena Kilimanjaroren helbide sozialarena da, Tanzaniako sozietatea baita. *Kilimanjarok, beraz, azpitaldearen Urteko Kontu Bateratuak nahitaez aurkeztu beharko ditu.*



2.2 BATERAKUNTZA-METODOAK ETA -PROZEDURAK

Baterakuntza-metodoak azaldu baino lehen, baterakuntzan parte hartzen duten sozietateak gogoratuko ditugu:

- Matrizea: taldea eta perimetroa osatzen duten sozietateak kudeatzen dituen sozietate menderatzailea.
- Filialak: matrizearen kontrolpean dauden sozietateak.
- Taldeaniztunak: matrizeak beste sozietate batzuekin batera kontrolatzen dituen sozietateak; hau da, matrizeak baterako kontrola du enpresa taldeaniztunetan, ez kontrol indibiduala filialetan bezala.
- Elkartuak: matrizeak eragin esanguratsua du sozietate hauen kudeaketan, baina ez kontrola.

Ikusten den bezala, sozietate menderatzaileak era askotako eragina izan dezake baterakuntzan parte hartzen duten sozietateen kudeaketan, eta ezberdintasun hori baterakuntza-metodoetan ere islatzen da. Gaur egun, baterakuntza-metodo eta -prozedura hauek ditugu:

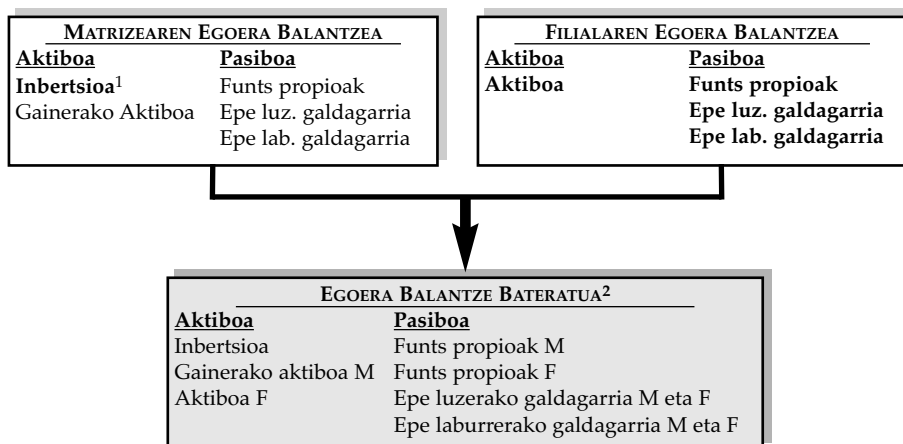
- Integrazio globalaren metodoa. Oro har, mendeko sozietateei aplikatzen zaie, hau da, matrizeak kontrolatzen dituen sozietateei.

- Integrazio proportzionalaren metodoa. Eskuarki, taldeaniztunei aplikatzen zaie, hau da, matrizeak beste sozietate batzuekin baterako kontrolaren bidez kudeatzen dituen sozietateei.
- Ekibalentzian jartzeko prozedura. Sozietate elkartuei eta salbuespenkasuetan aplikatzen da.

2.2.1 INTEGRAZIO GLOBALAREN METODOA

Enpresa taldeko sozietateei aplikatzen zaie.

Metodo honetan, ez da kontuan hartzen matrizeak filialean duen kontrol-eta jabetza-portzentajea. Hau da, sozietate horien jabetza lortzearen egingako inbertsioaren zenbatekoa ordeztan dute mendekoaren ondarea osatzen duten aktibo eta pasibo galdagarri guztiengatik. Matrizeak filialaren mendekotasuna lortzen du, eta, horren ondorioz, bera izango da filialaren gain erabakiak hartzen dituen bakarra. Horrenbestez, inbertsioaren zenbatekoaren ordezpena “globalki” egingo da filialaren ondareko elementu guztiekin, kontuan hartu gabe jabetza-portzentajea.



1 Inbertsioa: matrizeak mendekoan duen partaidetzagatik (mendekotasuna lortzeko egindakoa) ordaindukoaren kontabilitate-balioa.

2 Egoera Balantze Bateratua egiteko, aurrerago ikusiko dugun prozedurari jarraitu behar zaio. Adierazitako eskema, beraz, Integrazio globalaren metodoa ulertzeko egin da.

Oro har, Integrazio globalaren metodoa matrizeak menderatzen dituen sozietate guztiei aplikatu behar zaie. Hala ere, salbuespen-kasu batzuk ere badaude. Enpresa taldeak sortzearen helburua da merkatuko beste sozietate batzuen kudeaketan eragitea, hau da, mendekotasuna lortzea. Baldin eta frogatzen bada, beraz, sozietate batek ez duela eraginik partaidetza duen beste sozietate baten kudeaketan, sozietate hori ez da bateratuko Integrazio globalaren metodoarekin. Hona hemen matrizeak filiala kudeatzen ez dueneko zenbait adibide:

- Matrizeak filialean duen partaidetza epe laburrerakoa denean. Inbertsioak epe laburrean inorenganatzeko eskuratzen direnean, helburua ez da mendekotasuna lortzea, baizik eta finantza-inbertsio eraginkorra lortzea; horregatik, partaidetza horiei ez zaie Integrazio globalaren metodorik aplikatuko. “Epe laburra” zer epe den zehazteko, eskuarki, hamabi hilabeteko muga jartzen da; nazioarteko arautegira jotzen badugu, IAS 27. arauan egindako azken aldaketen arabera (2003an), “epe laburra” adierazpena desagertu egin da eta, haren ordezt, “hurrengo 12 hilabeteetan” adierazpena erabili da.
- Mendekotasuna gauzatu ezin denean. Hau da, noizean behin, sozietate batzuk porrot-egoeran deklaratu direlako, ordainketa-etenduran daudelako edo beste arrazoiren batzuegatik, gobernuaren, auzitegiaren edota erregulatzailleen erabakien esku egoten dira. Egoera horietan, nahiz eta boto-eskubideen gehiengoa matrizearen esku egon, galarazita dago sozietate horien jardueran esku hartzea, eta, horren ondoriozt, Urteko Kontu Bateratuan ez dira metodo honekin bateratuko.

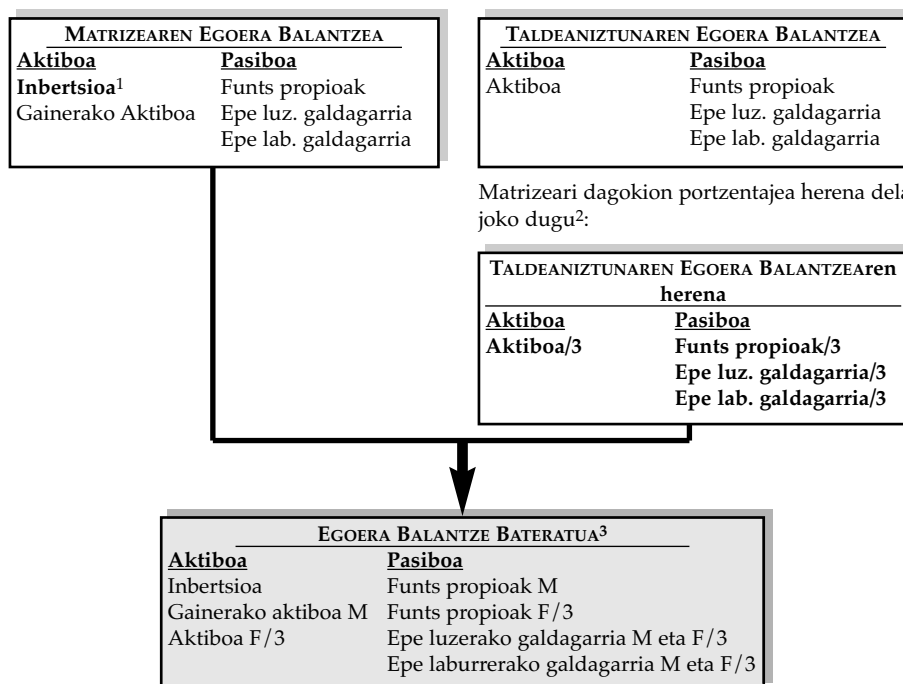
Salbuespen-kasu horietan, Integrazio globalaren metodoaren ordezt, Ekibalentzian jartzeko prozedura aplikatzen da.

2.2.2 INTEGRAZIO PROPORZIONALAREN METODOA

Sozietate taldeaniztunei aplikatzen zaie, hau da, haien gain baterako kontrola dagoenean.

Metodo honetan, matrizeak sozietate horien jabetza lortzearen egindako inbertsioaren zenbatekoa ordeztan du taldeaniztunaren ondarea osatzen duten aktibo eta pasibo galdagarrien zati proportzionalarekin. Matrizeak

sozietate horietan duen erabakitzeko gaitasuna taldekoak ez diren beste sozietateekin batera gauzatu behar du; horren ondorioz, taldeaniztunaren ondarearen zati proportzionala baino ez da egongo matrizearen esku.



1 Inbertsioa: matrizeak taldeaniztuneari duen partaidetzagatik (sozietate taldeaniztunaren herena) ordaindu-takoaren kontabilitate-balioa.

2 M sozietateak kontrolaren herena duenez, taldeaniztunak hiru bazkide izango ditu, eta hirurek maila bereko kontrola izango dute. Horrenbestez, taldeaniztunaren Egoera Balantzea matrizeari dagokion herenaren arabera birkalkulatuko da.

3 Egoera Balantze Bateratua egiteko, aurrerago ikusiko dugun prozedurari jarraitu behar zaio. Adierazitako eskema, beraz, Integrazio proportzionalaren metodoa ulertzeko egin da.

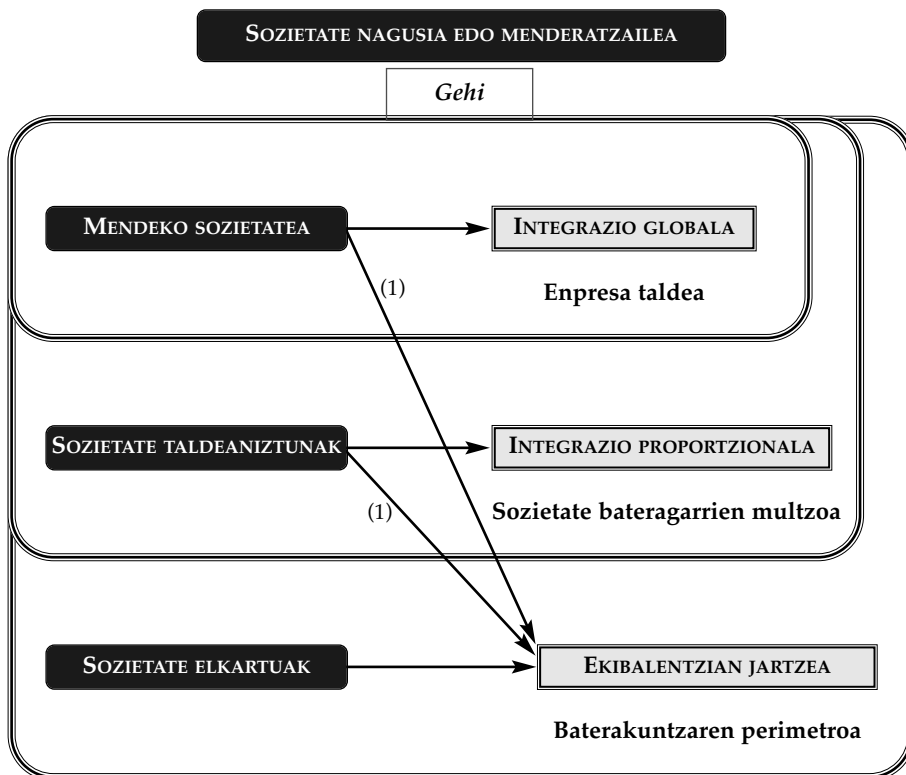
2.2.3 EKIBALENTZIAN JARTZEKO PROZEDURA

Sozietate elkartuei aplikatzen zaie, hau da, matrizeak sozietate baten erabakietan eragin nabarmena edo esanguratsua duenean.

Metodo honetan, matrizeak sozietate horien jabetza lortzearen egindako inbertsioaren kontabilitate-balioa inbertsio horrek duen balio teorikoaz ordeztzen da.

Aurreko metodoekin konparatuz, ez da beste sozietatearen ondareko elementurik batzen –ez ehunetik ehunean, ez proportzionalki–. Urteko Kontu Bateratuak egiteko, inbertsioaren balioa eguneratzea izaten da oinarria. Kontuan hartu behar da sozietate horiek ez direla inondik inora kontrolatzen, ezta beste batzuekin batera ere, eta, horren ondorioz, logikoa dirudi sozietate horien ondareko elementuak ere kontuan ez hartzea.

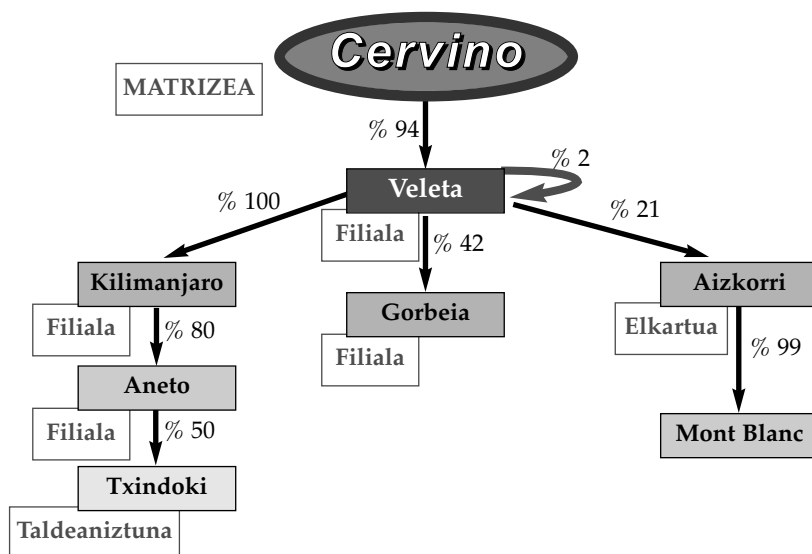
Baterakuntzan parte hartzen duten sozietate mota guztiak eta aplika daitezkeen metodo eta prozedurak aztertu ondoren, eskema hau egin daiteke:



(1) Salbuespen-kasuetan erabili beharreko prozedura.

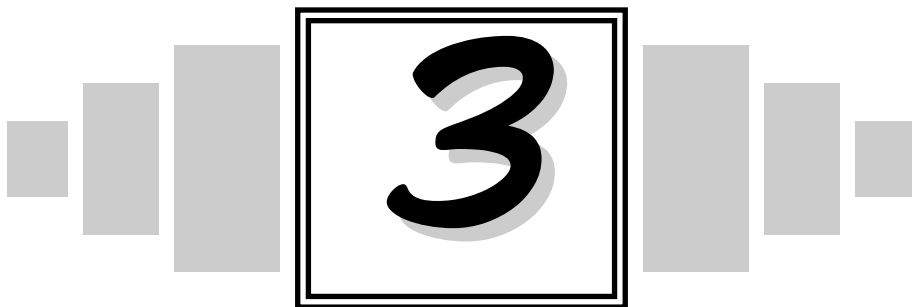
2.2.4 ADIBIDE OROKORRA

Urteko Kontu Bateratuak egiteko, sozietate bakoitza zer metodo edo prozedurarekin bateratuko den.



Gure adibidearekin jarraituz, salbuespen-kasurik aipatzen ez denez:

- Filial guztiak Integrazio globalaren metodoarekin,
- Taldeaniztunak Integrazio proportzionalaren metodoarekin, eta
- Elkartuak Ekibalentzian jartzeko prozedurarekin bateratuko dira.



INTEGRAZIO GLOBALAREN METODOA

3.1 SARRERA

3.2 HOMOGENEIZAZIOA

3.3 GEHIKUNTZA

3.4 ELIMINAZIOAK

3.4.1 Inbertsioaren eta filialaren garbiaren arteko eliminazioa lehen baterakuntzaren datan

3.4.2 Inbertsioaren eta filialaren garbiaren arteko eliminazioa ondorengo baterakuntzan

3.4.3 Barne-eragiketak

3.4.3.1 Elkarren arteko partiden eliminazioa

3.4.3.2 Barne-eragiketetatik sortutako emaitzen eliminazioa

3.4.4 Adibide orokorra

3.5 INBERTSIOAREN ETA FILIALAREN GARBIAREN ARTEKO ELIMINAZIOA EGOERA BEREZIAN

3.5.1 Inbertsioan edota kontrol-portzentajearen aldaketak gertatzen direnean

3.5.2 Zeharkako partaidetzak daudenean

3.5.3 Taldeko sozietateen artean elkarrekiko partaidetzak gertatzen direnean

3.1 SARRERA

Integrazio globalaren metodoa aplikatzeak eskatzen du, batetik, sozietate menderatzailearen **Egoera Balantzeari** mendeko sozietateen ondarea osatzen duten ondasun, eskubide eta betebeharrak **gehitzea**, eta, bestetik, **Galdututako irabazien kontuari** mendeko sozietateen emaitza erabakitzeke osagai diren gastu eta sarrera guztiak **gehitzea**, aurretik egin beharrekoak diren **homogeneizazio, doikuntza eta eliminazioez** gainera.

Horrenbestez, fase hauek ezinbestekoak dira:

- Homogeneizazioa
- Gehikuntza
- Eliminazioak
- Urteko Kontu Bateratuak

3.2 HOMOGENEIZAZIOA

Baterakuntzan parte hartuko duten sozietateen informazio finantzarioak homogeneoa izan behar du; hau da, taldea osatzen duten enpresa guztiek irizpide berak erabili behar dituzte beren urteko kontuak egiteko.

Irizpide-berdintasun hori lortzeko, zenbait kasutan urteko kontuak egokitu egin beharko dituzte, oinarritzat menderatzaile edo matrizearen irizpideak hartuz.

Berdintasun hori arlo hauetan lortu behar da: data, balorazioa, barne-eragiketak eta gehikuntza.

Dataren homogeneizazioa

Baterakuntzan parte hartuko duten taldeko sozietateen kontuek matrizearen urteko kontuen *itxiera-data* eta *epe berekoak* izan behar dute.

Berdintasun hori gertatzen ez bada, ondorengo adibideetako sozietateen kasuan gerta daitekeen bezala, mendeko sozietateak bere urteko kontuak egokitu beharko ditu matrizearen datak eta epeak oinarritzat hartuz. Adibideak:

- Kirol-taldeek ekitaldi ekonomikoa ekainetik ekainerakoa da, liga-amaiera bitartekoa.
- Arropa-denda askoren kasuan, ekitaldia otsailetik otsailerakoa da; ekitaldia otsaileko beherapenekin bukatzen da.
- Arrantzan jarduten duten sozietateek irabazi gehien ematen dien arrantzarekin bukatzen dute ekitaldia (adibidez, hegaluzearen arrantzaren sasoia amaitu eta gero).

Dataren inguruan ezberdintasun hauek aurki ditzakegu:

- Itxiera-data ezberdinak. Egoera horretan, ez da onartzen hiru hilabete-ko diferentzia baino handiagoa; hau da:
 - a. Mendeko sozietateak *kontu bateratuen itxiera-dataren aurreko hiru hilabeteetako dataren batean* ixten badu bere ekitaldia, itxitako azken ekitaldiko urteko kontuak barneratu ahal izango dira baterakuntzan, betiere kontu horien epea kontu bateratuen epearekin bat badator. Hala ere, mendeko sozietatearen ekitaldia ixten den datatik kontu bateratuak ixten diren datara arte eragiketa esanguratsuak gauzatzen badira, eragiketa horiek ere barneratu egin beharko dira baterakuntzan.
 - b. Mendeko sozietateak *kontu bateratuen itxiera-dataren aurreko hiru hilabete epea gaingitzen duen dataren batean* ixten badu bere ekitaldia, kontu bateratuen epe eta itxiera-data berekin berariazko kontuak prestatu beharko ditu mendeko sozietateak.
- Epe ezberdinak. Egoera horretan, kontu bateratuen epe eta itxiera-data berekin berariazko kontuak prestatu beharko ditu mendeko sozietateak.

Balorazioaren homogeneizazioa

Baterakuntzan parte hartzen duten sozietateen aktiboko eta pasiboko elementuak, eta sarrera eta gastuen elementuak, *metodo uniformeak erabiliz* baloratu behar dira. Gure kasuan, sozietate menderatzailea Espainiako sozietatea denez, Merkataritza Kodean, Sozietate Anonimoen Legearen Testu Bateginean, Kontabilitate Plan Orokorrean eta berariaz aplika daite-

keen gainerako legerian adierazten diren balorazio-arau eta-printzipioetan zehaztutakoa aplikatu beharko litzateke.

Urteko kontu indibidualetan agertzen den elementuren baten balorazioa baterakuntzan aplikatutako irizpideak *ez bezalakoa denean*, elementu hori –baterakuntza egiterakoan bakarrik– sozietate menderatzailearen irizpideen arabera baloratu behar da berriro, salbu balorazio berriaren emaitzak taldearen irudi fidela erakusteko garrantzi gutxi badu.

Barne-eragiketen homogeneizazioa

Taldeko sozietateen artean gauzatzen diren eragiketetan parte hartzen duten sozietateek zenbateko bera kontabilizatu behar dute, eta, jakina, baita eragiketa kontabilizatu ere. Hala ez bada, zenbatekoak berdindu behar dira, edota eragiketa kontabilizatzeko doikuntzak egin.

Gehikuntza egiteko homogeneizazioa

Baterakuntzaren bigarren fasean, taldeko sozietateen Egoera Balantzeko eta Galdu-irabaziko kontuak partidaz partida gehitzen dira. Horregatik, Urteko Kontuen egitura, terminologia eta edukia berdindu behar dira; berdinketa horretan datza azken homogeneizazio hau.

3.3 GEHIKUNTZA

Baterakuntzan parte hartzen duten sozietateen urteko kontuak irizpide berdinen arabera prestaturik daudenean (homogeneizaturik), *gehikuntzaren* bigarren fase honetan partidaz partida eta izaeraren arabera batuko dira.

Hau da:

EGOERA BALANTZEA

$$\begin{array}{l}
 \text{MATRIZEAREN AKTIBOA} + \text{INBERTSIOA} = \text{MATRIZEAREN GARBIA} + \text{MATRIZEAREN PASIBO GALDAGARRIA} \\
 + \\
 \text{FILIALAREN AKTIBOA} = \text{FILIALAREN GARBIA} + \text{FILIALAREN PASIBO GALDAGARRIA} \\
 \hline
 \text{M AKTIBOA} + \text{INBERTSIOA} + \text{F AKTIBOA} = \text{M GARBIA} + \text{F GARBIA} + \text{M PAS. GAL.} + \text{F PAS. GAL.}
 \end{array}$$

GALDU-IRABAZIAK

$$\begin{array}{c}
 \text{MATRIZEAREN GASTUAK} + \text{EKITALDIKO EMAITZA (ADIB, MOZKINA)} = \text{MATRIZEAREN SARRERAK} \\
 + \\
 \text{FILIALAREN GASTUAK} + \text{EKITALDIKO EMAITZA (ADIB, MOZKINA)} = \text{FILIALAREN SARRERAK} \\
 \hline
 \text{GASTU GUZTIAK} + \text{EMAITZA} = \text{SARRERA GUZTIAK}
 \end{array}$$

3.4 ELIMINAZIOAK

3.4.1 INBERTSIOAREN ETA FILIALAREN GARBIAREN ARTEKO ELIMINAZIOA LEHEN BATERAKUNTZAREN DATAN

LEHEN BATERAKUNTZAREN DATA

Lehen baterakuntzaren data da taldeak baterakuntza lehen aldiz egiten duen data. Hala ere, lehenik eta behin, bereizketa hau egin behar da: lehen baterakuntzaren data eta eskuratze-data. Bi data horiek berdinak izan daitezkeen arren, esanahi ezberdina izango dute:

- Eskuratze-data: matizeak filialaren kontrola lortzen duen data.
- Lehen baterakuntzaren data: sozietate menderatzaileak mendeko bakoitzerako Urteko Kontu Bateratuak lehenengo aldiz egiten dituen data, bai nahitaez egin behar dituelako, bai borondatez egiten dituelako.

Indarreran dagoen legerian oinarritzen bagara, lehen baterakuntzaren data sozietate menderatzaileak mendekotasuna lortzen duen data izango litzateke; hau da, definitutako eskuratze-data. Hala, sozietate batek beste sozietate baten menderakuntza lortzen duenean, menderatzaile bihurtzen denak une horretan bertan du Urteko Kontu Bateratuak egiteko obligazioa, eta sortutako taldearen irudi fidela erakuteko.

Gogora dezagun sozietateen urteko kontu indibidualak nahitaezkoak direla baterakuntza gauzatzeko. Lehen baterakuntzaren data, hortaz, ekital-

diko edozein une baldin bada, eta ez ekitaldiaren amaiera, informazio indibidual hori ez da eskura egongo, espresuki prestatu beharko da, eta hori praktikan oso zaila da. Horrenbestez, eskuratze-data sozietate menderatzailearen ekitaldiaren bukaerarekin bat ez datorrenean, aukera hauek izango ditugu:

- Eskuratze-data ekitaldian zehar gertatzen bada eta baterakuntza nahitaez egin behar bada, matrizearen ekitaldiaren amaierara arte itxarongo da baterakuntza egiteko.
- Eskuratze-data ekitaldian zehar gertatzen bada baina baterakuntza ez egiteko salbuespenetako batean bagaude, baterakuntza nahitaez egin behar den ekitaldira arte itxaron beharko dugu. Ekitaldi hori heltzen denean, matrizearen itxiera-data izango da lehen baterakuntzaren data.

INBERTSIOAREN ETA FILIALAREN GARBIAREN ARTEKO ELIMINAZIOA

Integrazio globalaren oinarriak aipatzerakoan, mendeko sozietatearen ondarearen ehunetik ehuna hartzen zela kontuan adierazten genuen, eta horrelaxe egiten da gehikuntzaren fasean. Horren ondorioz, bi sozietateen urteko kontuetan bildutako informazioa bikoiztu egingo da taldearen aktibo, pasibo, gastu eta sarrera kontuetan. Bikoizketa horiek saihestea izango da eliminazioen helburua.

Egin beharreko lehen eliminazioa da sozietate menderatzaileak mendeko sozietatearen kapitalean duen zuzeneko edo zeharkako *partaidetza* adierazten duen kontabilitate-balioa (inbertsio deritzona) aipatutako mendeko sozietatearen *funts propioen zati proportzionalarekin* konpentsatzea. Konpentsazio hori egitean sor daitezkeen kontzeptu berriak “Kanpo-bazkideak” eta “Lehen baterakuntzako diferentziak” dira, hain zuzen ere.

Kanpo-bazkideak

Matrizeak filialaren kontrola izan arren, gerta daiteke jabetza erabatekoa ez izatea. Hau da, gehikuntza-fasearen ondorioz, taldearen kontuetan filialaren aktibo eta pasibo galdagarriko elementu guzti-guztiak adieraziko dira, baina portzentaje baten jabetza ez da taldearena. Egoera hori zuzentzeko, pasiboan “Kanpo-bazkideak” kontua sortuko da, eta, kontu horretan, taldearena ez den filialaren ondarearen balioa adieraziko da.

Lehen baterakuntzako diferentziak

Sozietate menderatzaileak partaidetza eskuratzean, gerta daiteke, orobat, ordaindutako zenbatekoa eta eskuratutakoaren kontabilitate-balioa bat ez etortzea, eta horrek baterakuntzako diferentziak sortzea. Hala, matrizea prest egon daiteke filialaren partaidetza eskuratzeari kontabilitatean adierazten dena baino gehiago edo gutxiago ordaintzeko, eta baterakuntzako diferentzia positiboak edo negatiboak sortzen dira.

Filialaren kapital-partaidetzaengatik kontabilitate-datuek adierazten dutena baino gehiago ordaintzen bada, **lehen baterakuntzako diferentzia positiboak** gertatzen dira. Gehiago ordaintzearen arrazoiak honako hauek izan daitezke:

- a. Filialaren aktiboko elementuak merkatuari begira minusbaloraturik daudenean, eta, horren ondorioz, merkatuan gainbalioak lortzeko aukera dagoenean. Aktiboak identifikatzea eta baloratzea ezinbestekoa izango da, diferentzia positiboen arrazoiak gainbalioak direla adierazteko.

Baterakuntza egiterakoan, identifikatutako aktibo minusbaloratu horien balioa zuzendu egingo da.

- b. Eskuratuko den sozietate menderatzailean, ziurtasunez balora daitezkeen elementu ukiezinak identifikatzen direnean, hala nola bezero-zerrendak, datu-baseak, marka, patenteak eta abar. Kasu horretan ere, aktiboak identifikatzea eta baloratzea ezinbestekoa izango da, diferentzia positiboen arrazoiak elementu ukiezinak direla adierazteko.

Baterakuntza egiterakoan, identifikatutako elementu ukiezin horiek sortu egingo dira.

- c. Gehiago ordaintzeko arrazoiak daudenean:

- enpresaren izen ona,
- enpresa filialak langile trebeak izatea,
- enpresa filialak bezero edota hornitzaile egokiak izatea,
- banaketa-sare ona izatea eta abar.

Sozietateek, eskuarki, Egoera Balantzean adierazi ezin diren elementu ukiezinak izaten dituzte, eta horiengatik gainbalio bat ordaintzeko prest egon ohi da eroslea. Ibilgetu ukiezin horiek ezin izaten dira indibidualki identifikatu, edo, identifikatu arren, oso zaila da berorien balorazioa zehaztea; horren ondorioz, elementu horien guztien zenbatekoa “Merkataritza-funts bateratua” kontuan adieraziko da.

Gerta daiteke filialaren partaidetza eskuratzean gauzatutako negozioa baldintza txarretan erabakitzea, eta horixe izatea gehiago ordaintzearen arrazoiak. Orduan, hainbat ekitalditan banatu beharreko gastu baten aurrean egongo ginateke, baina, baterakuntza egiterakoan, egoera hori ez da kontuan hartuko.

Filialaren kapital-partaidetzarengatik kontabilitateko datuek adierazten dutena baino gutxiago ordaintzen bada, **lehen baterakuntzako diferentzia negatiboak** gertatzen dira.

Sozietate bat eskuratzekoan gutxiago ordaintzen bada, gehienetan edo ia beti sozietatearen egoera ez delako oso ona izaten da, eta sozietatea berrantolatzeke beharra dagoelako. Berrantolaketa horren ondorioz, hurrengo urteetan sozietatean inbertsioak egin beharko dira, hala nola makineria beritu, langileak berrantolatu horietako batzuk kalera botaz, teknologia berria jarri eta abar. Horrenbestez, gutxiago ordaintzen da filialaren partaidetza eskuratzean, etorkizunean inbertsioak egin beharko direlako.

Negoziazioa ona izatea ere gerta daiteke, eta matrizeak lortu duen emaitza positiboa irabazi bihurtzea.

Hala ere, aipatutako edozein kasutan, lortutako diferentzien tratamendua bera izango da: lehen baterakuntzan sortutako irabazia. Hau da, “zuhurtasuna” alde batera utziz eta “sortzapena” indartuz, sozietate menderatzaileak data horretan irabaziak lortu ditu, sozietate bat eskuratzeko balio duena baino gutxiago ordaintzean sarrera sortzen delako. Etorkizunari begira, diru-irteerak aurreikusten badira (berrantolaketa, langileen kalte-ordainak...), eragiketa horiek gertatzen diren ekitaldian islatuko dira; baina, lehen baterakuntzaren datan, “sortzapenaren” arabera, irabaziak izan dira.

Horrenbestez, “Baterakuntzako diferentzia negatiboa” kontura eramango dugun zenbatekoa sozietate menderatzailearen ekitaldiko emaitza positiboa izango da, “Sozietateak eskuratzekoak” sarrera-kontuarekin.

Ondorengo kasuetan, inbertsioaren eta filialaren garbiaren arteko eliminazioa egiterakoan aipatu ditugun egoera ezberdinak aztertuko ditugu. Hala ere, lehenik eta behin, kasu guztietarako baliagarria izango den oinarriko kontzeptu batzuk azalduko ditugu.

Kasu horiek aztertzeko, lehen baterakuntzaren data eta eskuratze-data bat datozela joko dugu.

INBERTSIOAREN ETA FILIALAREN GARBIAREN ARTEKO ELIMINAZIOA GERTATZEN DEN KASU BATZUK

Oinarrizko kontzeptuak

- d Matrizeak duen partaidetza
- $(1 - d)$ Kanpo-bazkideek duten partaidetza
- FG Filialaren garbia. Kanpo-bazkiderik badago, zenbaterako hau banatu egin behar da, bakoitzaren partaidetzaren arabera: $FG = d \times FG + (1 - d) \times FG$
- $d \times FG$ Filialaren ondaretik matrizeak eskuratutako zatia
- $(1 - d) \times FG$ Filialaren ondaretik kanpo-bazkideei dagokiena
- Inbertsioa (I) Matrizeak filialaren partaidetza eskuratzeko ordaindutakoa (kostuan baloratuta)

$$\begin{aligned} MA + I &= MG + MP \\ FA &= FG + FP \end{aligned}$$

GEHIKUNTZA: $MA + I + FA = MG + FG + MP + FP$
Edo: $MA + I + FA = MG + d \times FG + (1 - d) \times FG + MP + FP$

KB: Kanpo-bazkideak
 BD(+): Baterakuntzako diferentzia positiboak
 BD(-): Baterakuntzako diferentzia negatiboak
 EBB: Egoera Balantze Bateratua

MA: Matrizearen aktiboak
 I: Inbertsioa
 MG: Matrizearen baliabide propioak edo Garbia
 MP: Matrizearen pasibo galdagarria
 FA: Filialaren aktiboak
 FG: Filialaren baliabide propioak edo Garbia
 FP: Filialaren pasibo galdagarria

1. kasua:

$d = 1 \rightarrow$	Matrizeak filialaren % 100 eskuratu duenez, ez da kanpo-bazkiderik agertuko.
$I = d \times FG \rightarrow$	Partaidetzaren balio zehatza ordaindu du matrizeak filialaren partaidetzarengatik; ez gehiago, ez gutxiago.
Eliminazioa $\rightarrow$	$MA + I + FA = MP + FP + MG + \cancel{FG}$
EBB $\rightarrow$	$MA + FA = MP + FP + MG$

2. kasua:

$d < 1 \rightarrow$	Matrizeak ez duenez filiala osorik eskuratzen, zati bat kanpo-bazkideei dagokie.
$I = d \times FG \rightarrow$	Partaidetzaren balio zehatza ordaindu du matrizeak filialaren partaidetzarengatik; ez gehiago, ez gutxiago.
Eliminazioa $\rightarrow$	$MA + I + FA = MP + FP + MG + \cancel{d \cdot FG} + (1 - d) FG$
EBB $\rightarrow$	$MA + FA = MP + KB + FP + MG$

3. kasua:

$d = 1 \rightarrow$	Matrizearen filialaren % 100 eskuratu duenez, ez da kanpo-bazkiderik agertuko.
$I > d \times FG \rightarrow$	Partaidetzaren balio zehatza baino gehiago ordaindu du matrizeak filialaren partaidetzarengatik; hau da, gehiago ordaindu da, eta, horren ondorioz, baterakuntzako diferentzia positiboak izango ditugu.
Eliminazioa $\rightarrow$	$MA + I + FA = MP + FP + MG + \cancel{FG}$
EBB $\rightarrow$	$MA + FA + \mathbf{BD(+)} = MP + FP + MG$

4. kasua:

$d = 1 \rightarrow$	Matrizeak filialaren % 100 eskuratu duenez, ez da kanpo-bazkiderik agertuko.
$I < d \times FG \rightarrow$	Partaidetzaren balio zehatza baino gutxiago ordaindu du matrizeak filialaren partaidetzarengatik; hau da, gutxiago ordaindu da, eta, horren ondorioz, baterakuntzako diferentzia negatiboak izango ditugu.
Eliminazioa $\rightarrow$	$MA + I + FA = MP + FP + MG + \cancel{FG}$
EBB $\rightarrow$	$MA + FA = MP + FP + MG + \mathbf{BD(-)}$

5. kasua:

$d < 1 \rightarrow$	Matrizeak ez duenez filiala osorik eskuratzen, zati bat kanpo-bazkideei dagokie.
$I > d \times FG \rightarrow$	Partaidetzaren balio zehatza baino gehiago ordaindu du matrizeak filialaren partaidetzarengatik; hau da, gehiago ordaindu da, eta, horren ondorioz, baterakuntzako diferentzia positiboak izango ditugu.
Eliminazioa $\rightarrow$	$MA + I + FA = MP + FP + MG + d FG + (1 - d) FG$
EBB $\rightarrow$	$MA + FA + BD(+) = MP + FP + MG + KB$

Adibidea: lehen baterakuntza

M enpresak F enpresaren akzioen % 60 erosi zuen 20X1/12/31n, eta 190.000 € ordaindu zituen inbertsio horregatik.

Eskuratze-datan, filialak minusbaloratutako eraikin bat zuen, eta matrizea prest zegoen elementu horregatik gainprezio bat ordaintzeko. Eraikinari buruzko datu hauek zituzten:

– Kostu historikoa	100.000 €
– Amortizazio metatua	60.000 €
– Bizitza erabilgarria	10 urte
– Merkatu-balioa	75.000 €

20X1eko Egoera Balantzeei buruzko informazioa adierazten da taula honetan:

EGOERA-BALANTZEA (20X1/12/31)

	M	F	M+F
Lur eta ondasun naturalak	400.000 €	125.000 €	525.000 €
Eraikinak	250.000 €	40.000 €	290.000 €
Ibilgetu finantzarioa	190.000 €	10.000 €	200.000 €
Makineria	132.000 €	45.000 €	177.000 €
Izakinak	60.000 €	5.500 €	65.500 €
Diruzaintza	3.000 €	4.500 €	7.500 €
AKTIBOA	1.035.000 €	230.000 €	1.265.000 €
	M	F	M+F
Kapitala	280.000 €	80.000 €	360.000 €
Erreserbak	280.000 €	95.000 €	375.000 €
G.I. kontua	70.000 €	35.000 €	105.000 €
E/luz. galdagarria	300.000 €	9.000 €	309.000 €
Hornitzaileak	100.000 €	1.000 €	101.000 €
Bestelako e/lab. galdagarria	5.000 €	10.000 €	15.000 €
PASIBOA	1.035.000 €	230.000 €	1.265.000 €

Eliminazioko doikuntzak egiten hasi baino lehen, lehen baterakuntzaren datan ager daitezkeen diferentziak arteztu behar ditugu:

- Filialaren garbia (20X1/12/31): Kapitala + Erreserbak + Galdu-irabazia
 $= 80.000 + 95.000 + 35.000 = 210.000 \text{ €}$
- Kanpo-bazkideak:
 $d = 0,6 < 1 \Rightarrow$ Kanpo-bazkideak agertuko dira:
 $(1 - d) \times FG = 0,4 \times 210.000 \text{ €} = 84.000 \text{ €}$
- Lehen baterakuntzako diferentziak:
 $I = 190.000 \text{ €}$
 $d \times FG = 0,6 \times 210.000 \text{ €} = 126.000 \text{ €}$

 $\Rightarrow I > dFG \Rightarrow BD (+) = 64.000 \text{ €}$

64.000 €-ko baterakuntzako diferentziak adierazten du kontabilitateak adierazten duena baino gehiago ordaindu dela eskuratutako partaidetzarengatik; horren arrazoiak aztertuz, egoera hauek ikusi dira:

➤ Aktibo minusbaloratuak:

Filialaren aktiboen artean, taldearen ikuspegitik merkatuarekiko minusbaloratuta dagoen aktiboa dugu. Eraikinak 75.000 €-ko merkatu-balioa izan arren, kontabilitate-liburuetan 40.000 €-ko balorazioa du (Kostu historikoa ken Amortizazio metatua = $100.000 - 60.000$). Aktiboa, beraz, minusbaloratuta egonik, merkatuan 35.000 €-ko gainbalioak lor daitezke, eta zenbateko hori gehituko diogu elementu horren kontabilitate-balioari.

Minusbalorazioaren ondorioz lortuko litzatekeen gainbalioa filialaren akziodun guztiei dagokie, eta haien artean banatu beharko da. Banaketa hori bakoitzaren partaidetzaren arabera egingo da:

- Matrizeari dagokiona: $d \times$ minusbalorazioa = 21.000 €
- Kanpo-bazkideei dagokiena:

$$(1 - d) \times \text{minusbalorazioa} = 14.000 \text{ €}$$

➤ Merkataritza-funts bateratua:

Diferentzia positibotik, 21.000 € sozietate nagusiari dagokion minusbaloratutako aktiboaren ondorioa izan dira; eta, gainerakoa? Minusbaloratutako beste aktiborik ez dugunez, ez eta elementu ukiezin identifikagarrikerik ere, mendeakoaren zehaztu ezin diren elementu ukiezinen

ondorioa izango da gainerakoa: bezeroak, hornitzaileak, banaketa-sarea, izen ona eta abar.

Zenbateko ukiezin horiei dagokiena “Merkataritza-funts bateratua” kontuan adieraziko dugu: $MFB = 64.000 - 21.000 = 43.000 \text{ €}$

Egoera Balantze Bateratua(20X1)	Zor	Hartzeko
Inbertsioa		190.000 €
Kapitala (F)	80.000 €	
Erreserbak (F)	95.000 €	
Galdutirabazia (F)	35.000 €	
Eraikuntzak (F)	35.000 €	
Merkataritza-funts bateratua	43.000 €	
Kanpo-bazkideak (1)		98.000 €

(1) Kanpo-bazkideei dagokien zenbatekoa da filialaren ondarearen % 40 (84.000 €) gehi minusbaloratutako aktibotik lor daitekeen gainbalioa (14.000 €).

Inbertsioaren eta filialaren garbiaren arteko eliminazioa lehen baterakuntzaren datan, beraz, doikuntza honekin gauzatuko litzateke:

				Eliminazioak		
	M	F	M+F	Zor	Hartzeko	EBB
Lurrak eta ondasun naturalak	400.000 €	125.000 €	525.000 €			525.000 €
Eraikuntzak	250.000 €	40.000 €	290.000 €	35.000 €		325.000 €
MFB				43.000 €		43.000 €
Ibilgetu finantzarioa	190.000 €	10.000 €	200.000 €		190.000 €	10.000 €
Makineria	132.000 €	45.000 €	177.000 €			177.000 €
Izakinak	60.000 €	5.500 €	65.500 €			65.500 €
Diruzaintza	3.000 €	4.500 €	7.500 €			7.500 €
AKTIBOA	1.035.000 €	230.000 €	1.265.000 €			1.153.000 €
Kapitala	280.000 €	80.000 €	360.000 €	80.000 €		280.000 €
Erreserbak	280.000 €	95.000 €	375.000 €	95.000 €		280.000 €
G.I. kontua	70.000 €	35.000 €	105.000 €	35.000 €		70.000 €
KB					98.000 €	98.000 €
E/lu. galdagarria	300.000 €	9.000 €	309.000 €			309.000 €
Hornitzaileak	100.000 €	1.000 €	101.000 €			101.000 €
Bestelako e/lab. galdagarria	5.000 €	10.000 €	15.000 €			15.000 €
PASIBOA	1.035.000 €	230.000 €	1.265.000 €			1.153.000 €

Oharra: Adibide honetan ez da Galdututako Bateria egiten, ez baita inolako aldatetarik egon.

3.4.2 INBERTSIOAREN ETA FILIALAREN GARBIAREN ARTEKO ELIMINAZIOA ONDORENGO BATERAKUNTZAN

Ondorengo baterakuntzetan inbertsioaren eta filialaren garbiaren arteko eliminazioa egiteko, lehen baterakuntzarako esan dena egingo da; hau da, sozietate menderatzaileak mendeko sozietatearen kapitalean duen zuzeneko edo zeharkako partaidetza adierazten duen kontabilitate-balioa (inbertsio deritzona) aipatutako mendeko sozietatearen funts propioen zati proportzionalarekin konpentsatzen da.

Mendeko sozietatearen funts propioak aipatzerakoan, ondorengo ekitaldiari dagozkionak izango dira, baina:

- a) Ez da ondare garbian barneratuko ondorengo ekitaldian mendeko sozietateak lortutako ekitaldiko emaitza, eta
- b) Kontuan hartuko dira taldeko sozietateen arteko eragiketen ondorioz aurreko ekitaldietako emaitzetan egondako doikuntzak.

Eliminazioa lehen baterakuntzako termino beretan egin behar bada, kontuan hartu behar da lehenengo data horretatik ondorengo baterakuntzaren datara arte mendeko sozietatearen ondarea aldatu egiten dela, aurreko urteetan lortutako emaitzek erreserbetan eragiten baitute. Hala, filialak urte horietan lortutako aberastasuna, edo aberastasun-murritzeta, akziodunen artean banatu beharko da. Taldeari dagokion zatia "Sozietate bateratuen erreserbak" edo "Sozietate bateratuen erreserba-aldaketak", kasuan kasu, izeneko partida berezian agertuko da, eta gainerako akziodunei dagokiena, "Kanpo-bazkideak" kontuan.

Mendeko sozietatearen ekitaldiko emaitza ez da bere ondarean barneratzen, baterakuntzako ekitaldi-bukaeran banatu behar delako akziodunen artean. Bestalde, baterakuntzaren ikuspuntutik sozietate indibidualik jadanik ez dagoenez, eta bai, aldiz, taldea, sozietate bakoitzak izandako emaitzak honela banatuko dira:

- Menderatzailearen Galdu-irabazia → Taldean geratuko den Galdu-irabazia
 - Mendekoaren Galdu-irabazia →
 - a. partaidetzari dagokiona taldean geratuko da, eta
-

b. kanpo-bazkideen partaidetzari dagokiona kanpo-bazkideen Galdu-irabazia izango da.

Lehenengo baterakuntzan sortutako diferentziak, halaber, taldearen ondorengo urteetan balioa galdu egin dezake edo birbaloratu egin daiteke, eta hori ere urteko kontu bateratuetan adierazi behar da:

- Aktibo minusbaloratuen kasuan, elementu horiek gehiago balio dutenez taldearentzat, taldearen ardura izango da elementu horien gainbalioari dagokion balio-galera aktiboari geratzen zaion bizitza erabilgarrian banatzea. Ibilgetuak jarraitzen duen balio-galeraren irizpideen arabera adieraziko da balio-galera hori.
- Sortutako elementu ukiezinen kasuan, taldeak alta eman dienez, taldea arduratuko da elementu horien balio-galtzeaz, bakoitzaren bizitza erabilgarriaren arabera.
- Merkataritza-funts bateratuaren kasuan, ekitaldi ekonomiko bakoitzaren bukaeran, merkataritza-funts bateratuak baliorik galdu duen begiratu beharko da balio-narriaduraren testaren bidez; eta, baliorik galdu badu, zenbateko hori murriztu egingo da Merkataritza-funts bateratuan (IFRS 36, Deterioro del Valor de los Activos).
- Baterakuntzako diferentzia negatiboari dagokionez, ondorengo baterakuntzetan ez da inolako aldaketarik egongo, zenbatekoa oso-osorik lehen ekitaldiko emaitzetara eraman baitzen.

Adibidea (aurrekoaren jarraipena): 20X4ko Baterakuntza

M enpresak F enpresaren akzioen % 60 erosi zuen 20X1/12/31n, eta inbertsio horregatik 190.000 € ordaindu zituen.

Eskuratze-datan, filialak minusbaloratutako eraikin bat zeukan, eta matrizea prest zegoen elementu horregatik gainprezio bat ordaintzeko. Eraikinari buruzko datuak hauek ziren:

– Kostu historikoa	100.000 €
– Amortizazio metatua	60.000 €
– Bizitza erabilgarria	10 urte
– Merkatu-balioa	75.000 €

20X4ko abenduaren 31n, Urteko Kontu hauek aurkeztu ditu sozietate bakoitzak:

EGOERA-BALANTZEA (20X4/12/31)

	M	F	M+F
Lur eta ondasun naturalak	500.000 €	175.000 €	675.000 €
Eraikinak	400.000 €	60.000 €	460.000 €
Ibilgetu finantzarioa	190.000 €	15.000 €	205.000 €
Makineria	282.000 €	65.000 €	347.000 €
Izakinak	160.000 €	7.000 €	167.500 €
Diruzaintza	13.000 €	6.000 €	19.000 €
AKTIBOA	1.545.000 €	328.000 €	1.873.000 €
Kapitala	280.000 €	80.000 €	360.000 €
Erreserbak	450.000 €	180.000 €	630.000 €
G.I. kontua	95.000 €	40.000 €	135.000 €
E/luz. galdagarria	450.000 €	16.000 €	466.000 €
Hornitzaileak	220.000 €	2.000 €	222.000 €
Bestelako e/lab. galdagarria	50.000 €	10.000 €	60.000 €
PASIBOA	1.545.000 €	328.000 €	1.873.000 €

GALDU-IRABAZIEN KONTUA (20X4/12/31)

	M	F	M+F
GASTUAK	249.000 €	123.000 €	
Erosketak	80.000 €	70.000 €	150.000 €
Ibilgetuaren amortizazioak	40.000 €	20.000 €	60.000 €
Soldatak	75.000 €	20.000 €	95.000 €
Gizarte Segurantzak	32.000 €	9.500 €	41.500 €
Gastu finantzarioak	19.000 €	3.500 €	22.500 €
Aparteko gastuak	3.000 €	–	3.000 €
SARRERAK	344.000 €	163.000 €	
Salmentak	340.000 €	160.000 €	500.000 €
Sarrera finantzarioak	4.000 €	3.000 €	7.000 €
G.I. saldoa (mozkina)	95.000 €	40.000 €	135.000 €

1. pausoa: lehen baterakuntzako datuak bildu

- Lehen-baterakuntzaren data: 20X1/12/31
- Filialaren garbia
 - Kapitala: 80.000 €
 - Erreserbak (Galdu-irabazia barne): 130.000 €
- Kanpo-bazkideak: 84.000 € + 14.000 €
- Baterakuntzako diferentziak:
 - Aktibo minusbaloratuak: $\Delta KH = 35.000 \text{ €}$
 - Merkataritza-funts bateratua: 43.000 €

2. pausoa: inbertsioaren eta filialaren garbiaren arteko eliminazioa 20X4n

Lehenik eta behin, filialaren 20X4ko garbia zehaztu behar da. Garbia kalkulatzeko, ez da galdu-irabazirik sartuko ondorengo baterakuntza izateagatik:

$$FG (20X4) = \text{Kapitala} + \text{Erreserbak} = 80.000 + 180.000 = 260.000 \text{ €}$$

Ondoren, filialaren garbiak lehen baterakuntzaren datatik hasita izan duen aberastasun-aldaketa kalkulatu eta banatuko da:

$$FG (20X1) = 210.000 \text{ €}$$

$$FG (20X4) = 260.000 \text{ €}$$

$\Delta FG = 50.000 \text{ €}$. Zenbateko hori akziodunen artean banatu behar da:

- Taldearentzat: $\Delta FG \times d = 50.000 \times 0,60 = 30.000 \text{ €} \rightarrow$ «Sozietate bateratuen erreserba»
- Kanpo-bazkideentzat: $\Delta FG \times (1 - d) = 50.000 \times 0,40 = 20.000 \text{ €} \rightarrow$ Δ Kanpo-bazkideak

Inbertsioaren eta filialaren garbiaren arteko eliminazioa ondorengo baterakuntzan, beraz, ondorengo doikuntzekin gauzatuko litzateke:

Egoera Balantze Bateratua (20X4)	Zor	Hartzeko
Inbertsioa		190.000 €
Kapitala (F)	80.000 €	
Erreserbak (F)	130.000 €	
Eraikuntzak (F)	35.000 €	
Merkataritza-funts bateratua	43.000 €	
Kanpo-bazkideak		98.000 €
Erreserbak (F)	50.000 €	
Sozietate bateratuen erreserbak		20.000 €
Kanpo-bazkideak		30.000 €

Lehenengo idazpenaren bidez, lehen baterakuntzako inbertsioaren eta filialaren garbiaren arteko eliminazioa adierazten da. Bigarren idazpenarekin adierazten da filialaren aberastasunak lehen baterakuntzaren datatik izan duen balio-gehikuntzaren banaketa. 20X1etik 20X4ra mendeko sozietateak

gehiago balio duenez, balio-gehikuntza hori akziodunen artean banatzen dugu, hau da, taldearen eta kanpo-bazkideen artean.

3. pausoa: lehen baterakuntzako diferentzien tratamendua

a) Aktibo minusbaloratua: $\Delta KH = 35.000 \text{ €}$

Zenbateko hori aktiboari geratzen zaion bizitza erabilgarrian amortizatu da, eta urteko kontu bateratuetara, lehen baterakuntzatik hasita 20X4ra arteko kuotak eramango dira, hiru hain zuzen ere (20X2, 20X3 eta 20X4). Kuota horietako bakoitzak dagokion urteko emaitzetan eragina duenez, 20X2 eta 20X3ko kuotek beren ekitaldietako emaitzak aldatuko dituzte –hau da, erreserbak gaur egun–, eta 20X4ko kuotak ekitaldiko emaitza aldatuko du. Halaber, amortizazio-gastuak filialaren akziodun guztien gain eragingo du, bakoitzaren partaidetzaren arabera.

20X1/12/31n informazio hau genuen:

Kostu historikoa	100.000 €
Amortizazio metatua	60.000 €
Bizitza erabilgarria	10 urte

Beraz, 20X1/12/31n geratzen zaion bizitza erabilgarria: 4 urte.

Urtero taldeak amortizatu beharreko kuotaren zenbatekoa: $35.000/4 \text{ urte} = 8.750 \text{ €}$:

- Taldeari urtero dagokiona: $0,6 \times 8.750 = 5.250 \text{ €}$
- Kanpo-bazkideei urtero dagokiena: $0,4 \times 8.750 = 3.500 \text{ €}$

Lehen baterakuntzako aktibo minusbaloratuaren balio-galera islatzeko doikuntza-idazpena:

Egoera Balantze Bateratua (20X4)	Zor	Hartzeko
Eraikuntzaren amortizazio metatua (8.750×3)		26.250 €
Galdu-irabazia (M) ($8.750 \times 0,6$)	5.250 €	
Galdu-irabazia (KB) ($8.750 \times 0,4$)	3.500 €	
Erreserbak (M) ($8.750 \times 0,6 \times 2 \text{ kuota}$)	10.500 €	
Kanpo-bazkideak ($8.750 \times 0,4 \times 2 \text{ kuota}$)	7.000 €	
Galdu-irabazi Bateratua (20X4)	Zor	Hartzeko
Eraikuntzaren amortizazio-zuzkidura	8.750 €	
Emaitza (KB)		3.500 €
Emaitza (M)		5.250 €

b) Merkataritza-funts bateratua = 43.000 €

20X4ko baterakuntzan aurreko ekitaldiak islatu behar direnez, urtero egindako balio-narriaduraren testaren emaitzak jakin behar dira, hiru ekitaldiei dagokien informazioa adierazi behar delako; hala ere, horietako bi kuota (20X2 eta 20X3koak) aurreko ekitaldietakoak direnez, eragina erreserbetan islatuko da. Aurten % 10eko balio-galera eta aurreko urteetan % 20ko galera izan dela joko dugu.

Egoera Balantze Bateratua (20X4)	Zor	Hartzeko
Merkataritza-ondare bateratua		12.900 €
Galdu-irabazia (M)	4.300 €	
Erreserbak (M)	8.600 €	
Galdu-irabazi Bateratua (20X4)	Zor	Hartzeko
MFBaren amortizazioa	4.300 €	
Emaitza (M)		4.300 €

4. pausoa: ekitaldiko emaitzaren banaketa

Taldeko bi sozietateen ekitaldiko emaitza taldearen eta kanpo-bazkideen artean banatu behar da:

a. Menderatzailearen emaitza = $95.000 - 5.250 - 4.300 = 85.450 \text{ €} \rightarrow$
Taldearen emaitza

Matrizearen emaitza indibiduala aldatu egiten da baterakuntzaren ondorioz sortutako gastu eta sarrera batzuk direla eta; diferentzia izango da taldean geratzen dena.

b. Mendekoaren emaitza = 40.000 €

Filialaren emaitza ez da aldatzen baterakuntzaren prozesuaren ondorioz, gauzatu diren eragiketek kasu honetan ez dutelako eraginik izan. Banaketa:

- $40.000 \times d = 24.000 \text{ €} \rightarrow$ Taldearen emaitza
- $40.000 \times (1 - d) = 16.000 \text{ €} \rightarrow$ Kanpo-bazkideen emaitza

Egoera Balantze Bateratua (20X4)	Zor	Hartzeko
Galdu-irabazia (M)	85.450 €	
Galdu-irabazia (F)	40.000 €	
Galdu-irabazia (Taldea, Sozietate nagusia)		85.450+24.000=109.450
Galdu-irabazia (Kanpo-bazkideak)		16.000 €
Galdu-irabazi Bateratua (20X4)	Zor	Hartzeko
Emitza (M)		85.450 €
Emitza (F)		40.000 €
Emitza (Taldea, Sozietate nagusia)	85.450+24.000=109.450	
Emitza (Kanpo-bazkideak)	16.000 €	

5. pausoa: 20X4ko Urteko Kontu Bateratuak osatu

20X4 EGOERA-BALANTZE BATERATUA				Eliminazioak			
	M	F	M+F	Zor		Hartzeak	EBB
Lur eta ondasun naturalak	500.000 €	175.000 €	675.000 €				675.000 €
Eraikuntzak	400.000 €	60.000 €	460.000 €	35.000 €		26.250 €	468.750 €
Merkataritza-funts bateratua				43.000 €		12.900 €	30.100 €
Ibilgetu finantzarioa	190.000 €	15.000 €	205.000 €			190.000 €	15.000 €
Makineria	282.000 €	65.000 €	347.000 €				347.000 €
Izakinak	160.000 €	7.000 €	167.000 €				167.000 €
Diruzaintza	13.000 €	6.000 €	19.000 €				19.000 €
AKTIBOA	1.545.000 €	328.000 €	1.873.000 €				1.721.850 €
Kapitala	280.000 €	80.000 €	360.000 €	80.000 €			280.000 €
Erreserbak	450.000 €	180.000 €	630.000 €	130.000 €	50.000 €	8.600 €	430.900 €
Sozietate Bateragarrien Erreserbak						30.000 €	30.000 €
Galdututako irabazien Matritzea	95.000 €		95.000 €	5.250 €	4.300 €	85.450 €	- €
Galdututako irabazien Filiala		40.000 €	40.000 €	40.000 €			- €
Galdututako irabazien Taldea, Sozietate Nagusia						85.450 €	109.450 €
Galdututako irabazien Kanpo-bazkideak				3.500 €		16.000 €	12.500 €
Kanpo-bazkideak				7.000 €		98.000 €	111.000 €
Epe luzerako galdagarria	450.000 €	16.000 €	466.000 €				466.000 €
Hornitzaileak	220.000 €	2.000 €	222.000 €				222.000 €
Bestelako epe lab. galdagarria	50.000 €	10.000 €	60.000 €				60.000 €
PASIBOA	1.545.000 €	328.000 €	1.873.000 €				1.721.850 €

20X4 GALDU-IRABAZI BATERATUA				Eliminazioak		
	M	F	M+F	Zor	Hartzeko	GIB
Gastuak	249.000 €	123.000 €				385.050 €
Erosketak	80.000 €	70.000 €	150.000 €			150.000 €
Ibilgetuaren amortizazioak	40.000 €	20.000 €	60.000 €	8.750 €		68.750 €
Soldatak	75.000 €	20.000 €	95.000 €			95.000 €
Gizarte Segurantza	32.000 €	9.500 €	41.500 €			41.500 €
Gastu finantzarioak	19.000 €	3.500 €	22.500 €			22.500 €
Aparteko gastuak	3.000 €	–	3.000 €			3.000 €
MFBaren amortizazioa				4.300 €		4.300 €
						– €
Sarrerak	344.000 €	163.000 €				507.000 €
Salmentak	340.000 €	160.000 €	500.000 €			500.000 €
Sarrera finantzarioak	4.000 €	3.000 €	7.000 €			7.000 €
Emaitza (Matrizea)	95.000 €		95.000 €		5.250 € 4.300 €	85.450 €
Emaitza (Filiala)		40.000 €	40.000 €		40.000 €	– €
Emaitza (Taldea)				85.450 € 24.000 €		109.450 €
Emaitza (Kanpo-bazkideak)				16.000 € 3.500 €		12.500 €

3.4.3 BARNE-ERAGIKETAK

Taldekoak diren sozietateen arteko barne-eragiketatzat hartuko dira sozietateak taldekoak direnetik beren artean gauzatutako eragiketak.

Taldea osatzen duten sozietateen informazio finantzario indibidualetan oinarrituz hasten den prozesua da baterakuntza, eta, informazio indibidual horretan, sozietate bakoitzak ekitaldian gauzatu dituen eragiketa guztiak biltzen dira. Hala ere, eragiketa indibidual guztiek ez dute eragiten taldean, eta, horren ondorioz, taldearen egoeran eraginik ez duten eragiketak eliminatu eta zenbait kasutan geroratu egin behar izaten dira. Eragiketa horiek definitzen dira *barne-eragiketa* gisa.

Egin beharreko eliminazioen artean bi motatakoak daude:

- elkarren arteko partiden eliminazioa, eta
- barne-eragiketetatik sortutako emaitzaren eliminazioa

3.4.3.1 Elkarren arteko partiden eliminazioa

Barne-eragiketa batean eliminatu beharreko elkarren arteko partidak dira elkarren arteko kreditu eta zorrak, eta gastu eta sarrerak:

Elkarren arteko kreditu eta zorrak

Kontabilitate-informazioaren baterakuntzaren bidez, taldearen egoeraren irudi fidela erakutsi nahi da, eta taldeko sozietateen arteko kredituek eta zorrek ez dute taldearen ondare garbiaren egoera aldatzen, taldearen barneko mugimendua baita. Taldeko sozietateek taldekoak ez direnekin dituzten zor eta kredituek, aldiz, eragiten dute taldearen aberastasunean, eta horiek izango dira, beraz, urteko kontu bateratuetan adierazi beharreko kreditu eta zor bakarrak.

Horrenbestez, taldeko enpresen artean dauden kredituak eta zorrak eliminatu egin behar dira urteko kontu bateratuetan.

Elkarren arteko gastu eta sarrerak

Kreditu eta zorren eliminazioan adierazitako arrazoi berak direla eta, baterakuntzan eragina duten partidak, hain zuzen, taldeak taldekoak ez diren sozietateekin gauzatzen dituenak dira; horrenbestez, taldeari dagokion emaitza kalkulatzeko, eliminatu egingo dira taldeko sozietateen barne-eragiketetatik sortutako gastu- eta sarrera-kontuak.

Adibidea: zor eta kreditu komertzialak, Gastu eta sarrera komertzialak

Demagun taldeko TXIKI, S.A. filialak HANDI, S.A. matrizeari 20X1eko abenduaren 12an 3.500 €-ko salmenta egiten diola (BEZik gabeko eragiketa) eta urtearen amaieran oraindik ordaindu gabe dagoela.

Sozietate bakoitzak eragiketa hauek izango ditu adierazita 20X1 urteko kontu indibidualetan:

TXIKI, S.A. (F) (saltzailea)	Zor	Hartzeko
(Taldeko sozietateei) salmenta		3.500 €
(Taldeko sozietateei) bezeroak	3.500 €	
HANDI, S.A. (M) (eroslea)		
(Taldeko sozietateei) erosketak	3.500 €	
(Taldeko sozietateei) hornitzaileak		3.500 €

Baterakuntza egiterakoan egin beharreko eliminazioak:

- Egoera Balantze Bateratuko zor eta kreditu komertzialen eliminazioa:

Egoera Balantze Bateratua (20X1)	Zor	Hartzeko
Bezeroak (F)		3.500 €
Hornitzaileak (M)	3.500 €	

- Galdu-irabazi Bateratuko gastu eta sarreraren eliminazioa:

Galdu-irabazi Bateratua (20X1)	Zor	Hartzeko
Salmenta (F)	3.500 €	
Erosketa (M)		3.500 €

Adibidea: zor eta kreditu finantzarioak, Gastu eta sarrera finantzarioak

Demagun taldeko HANDI, S.A. matrizeak TXIKI, S.A. filialari 20X1eko ekainaren 30ean 5.000 €-ko mailegua ematen diola hiru urtean itzultzeko; eta urteko % 5eko interes nominala sei hilean behin ordaindu behar duela. Lehendabiziko interes-ordainketa, abenduaren 30ean egingo da.

Sozietate bakoitzak eragiketa hauek ditu adierazita 20X1 urteko kontu indibidualetan:

20X1/06/30ean		Zor	Hartzeko
HANDI	(Taldekoko sozietateekin) E/luz. kredituak	5.000 €	
	Diruzaintza		5.000 €
TXIKI	(Taldekoko sozietateekin) E/luz. zorrak		5.000 €
	Diruzaintza	5.000 €	
20X1/12/31n			
HANDI	T.S.ei emandako kredituengatik E/lab. (interesak (sarrera finantzarioak))		125 €
	Diruzaintza	125 €	
TXIKI	T.S.en zorrengatik E/lab. interesak ((gastu finantzarioa))	125 €	
	Diruzaintza		125 €

Baterakuntza egiterakoan egin beharreko eliminazioak:

- Egoera Balantze Bateratuko zor eta kreditu komertzialen eliminazioa:

Egoera Balantze Bateratua (20X1)	Zor	Hartzeko
(Taldeko sozietateekin) E/luz. kredituak (M)		5.000 €
(Taldeko sozietateekin) E/luz. kredituak (F)	5.000 €	

- Galdu-irabazi Bateratuko gastu eta sarreraren eliminazioa:

Elkarren arteko gastu- eta sarrera-kontuen eliminazioan, ez dugu maileguari dagozkion konturik; bai, aldiz, interesei dagozkienak:

Galdu-irabazi Bateratua (20X1)	Zor	Hartzeko
Taldeko soz.ei emandako kredituengatik E/lab. interesak (M)	125 €	
Taldeko soz.en zorrengatik E/lab. interesak (F)		125 €

3.4.3.2 Barne-eragiketetatik sortutako emaitzen eliminazioa

Barne-eragiketen ondorioz sortutako emaitza oso-osorik eliminatu behar da, eta taldekoak ez diren hirugarrenen aurrean gauzatu arte geroratu.

Barne-eragiketan parte hartu duen sozietate saltzaileak enpresa indibidual gisa eragiketarekin lortu duen emaitza –negatiboa zein positiboa– taldearen ikuspuntutik gauzatu gabeko emaitza izango da, harik eta ibilgetua taldetik irteten den arte –hirugarrenei inorenganatutakoan, baliorik gabe geratutakoan, oparitutakoan, apurtutakoan ...–; beraz, baterakuntza egiterakoan, emaitza geroratu egin beharko da. Eliminazioan, era berean, elementuaren kontabilitate-balioa zuzendu beharko da, sozietate erosleak eskuratze-kostuan baloratuko duelako, eta elementua irabaziarekin edo galerarekin trukatzear, balorazio hori jatorriz taldeari dagokiona ez bezalakoa izango delako.

Geroratu behar diren emaitzak ekitaldian izandakoak eta aurreko ekitaldietan sortutakoak –lehen baterakuntzatik hasita– izango dira. Hala, ekital-

dian gauzatutako barne-eragiketen emaitzen eliminazioak galdu-irabazi bate-ratuaren zenbatekoari eragingo dio; eta aurreko ekitaldiei dagozkien barne-eragiketen emaitzen eliminazioak, aldiz, erreserbei. Emaitzetan eta erreserbetan egingo diren doikuntzek ondasuna inorenganatu duen edo zerbitzua gauzatu duen sozietatearen egoeran izango dute eragina.

Ondoren, taldeko sozietateen artean truka daitezkeen elementuei buruzko adibideak aztertuko ditugu.

Adibidea: izakinak

Taldeko HANDI, S.A. matrizeak TXIKI, S.A. filialari 20X1eko otsailaren 15ean izakinak saldu zizkion 3500 €-an. Salerosketaren erdia 6 hilabetera ordaindu behar zen, eta gainerakoa 12 hilabetera. Saltzaileak 500 €-ko irabazia lortu du eragiketan.

TXIKI S.A. enpresak eragiketa hauek egin zituen izakin horiekin hurrengo urteetan:

- *erdia 20X1eko urrirako kontsumitu zen,*
- *% 25 20X2ko urtarrilaren 15ean taldekoa ez den enpresa bati saldu zitzaion,*
- *% 10 20X5ean langileei oparitu zitzaien Gabonetako opari gisa, eta*
- *gainerako % 15a galdu egin zen 20X5ean biltegian izandako sute baten ondorioz.*

20X1eko idazpenak

Sozietate bakoitzak eragiketa hauek ditu adierazita urteko kontu indibidualetan:

20X1/02/15ean		Zor	Hartzeko
H	(Taldeko sozietateekin) izakin salmenta		3.500 €
	(Taldeko sozietateak) bezeroak	3.500 €	
Tx	(Taldeko sozietateekin) izakin erosketa	3.500 €	
	(Taldeko sozietateak) hornitzaileak		3.500 €
20X1/08/15ean			
H	(Taldeko sozietateak) bezeroak		1.750 €
	Diruzaintza	1.750 €	
Tx	(Taldeko sozietateak) hornitzaileak	1.750 €	
	Diruzaintza		1.750 €
20X1eko urrian			
Tx	Izakinen salmenta	Izakinen erdia taldetik irten da. Eragiketa hau ez da barne-eragiketa.	
	Diruzaintza		
20X1/12/31n			
H	Izakinak		3.000 €
	Izakinen aldaketa	3.000 €	
Tx	Izakinak	1.750 €	
	Izakinen aldaketa		1.750 €

HANDI eta TXIKI talde bereko sozietateak direnez, haien artean gauzatzen diren eragiketak eta eragiketa horietatik sor daitezkeen emaitzak eliminatu egin behar dira baterakuntza egiterakoan. Hau da:

Baterakuntza egiterakoan egin beharreko elkarren arteko partiden eliminazioa:

HANDIren eta TXIKIren arteko izakinen salerosketa 20X1ean bertan gauzatzen denez, sozietate bakoitzaren 20X1eko urteko kontu indibidualetan, elkarren arteko zor/kreditu komertzialen eta gastu/sarrera komertzialen kontuak agertuko dira. Taldearen ikuspegitik, taldeak ez du gauzatu izakinen inolako salmenta/erosketarik, eta, beraz, elkarren arteko partidak eliminatu egin behar ditugu.

- Egoera Balantze Bateratuko zor eta kreditu komertzialen eliminazioa:

Egoera Balantze Bateratua (20X1)	Zor	Hartzeko
(Taldeko sozietateekin) bezeroak		1.750 €
(Taldeko sozietateekin) hornitzaileak	1.750 €	

Egoera Balantze Bateratuan, barne-eragiketaren zor/kredituen zenbatekoaren erdia soilik eliminatu behar da, zenbateko hori baita urtearen amaieran oraindik ordaindu gabe dagoena.

- Galdu-irabazi Bateratuko gastu eta sarreraren eliminazioa:

Galdu-irabazi Bateratua (20X1)	Zor	Hartzeko
Izakinen salmenta (F)	3.000 €	
Izakinen erosketa (M)		3.000 €

Galdu-irabazi Bateratuan, barne-eragiketaren gastu/sarreraren eragiketa eliminatu behar da, nola ordaindu den kontuan hartu gabe, eta, horregatik, eragiketa osorik eliminatu behar da.

Baterakuntza egiterakoan egin beharreko emaitzaren eliminazioa (gerorapena):

Sozietate saltzaileak 500 €-ko mozkina lortu du eragiketarekin; baina, taldearen irudi fidela erakustearren, eliminatu egin beharko da izakinek taldean jarraitzen duten bitartean. Izakin horien erdia ekitaldi berean kontsumitzen denez, taldean geratzen diren izakinei dagokien emaitza soilik eliminatu behar da, hau da, erdia.

- Egoera Balantze Bateratuko emaitzaren eliminazioa:

Egoera Balantze Bateratua (20X1)	Zor	Hartzeko
Galdu-irabazia (HANDI –saltzailea–)	250 €	
Izakinak (TXIKI –eroslea–)		250 €

- Galdu-irabazi Bateratuko emaitzaren eliminazioa:

Galdu-irabazi Bateratua (20X1)	Zor	Hartzeko
Izakinen aldaketa	250 €	
Galdu-irabazia (HANDI –saltzailea–)		250 €

20X2ko idazpenak

Baterakuntza egiterakoan egin beharreko elkarren arteko partiden eliminazioa:

TXIKIren eta HANDIren artean geratzen zen zor/kreditu komertziala jadanik ordainduta dagoenez, ez da elkarren arteko zor/kredituen eta gastu/sarreraren konturik egongo, eta, beraz, ez da horrelako partidarik eliminatu beharko.

Baterakuntza egiterakoan egin beharreko emaitzaren eliminazioa (gerorapena):

20X1etik datorkigun emaitza izango da kontuan hartu behar den lehenengo gauza, eta, horrenbestez, geroratu beharreko emaitza erreserbakontuan adierazita egongo da (banatu gabeko aurreko ekitaldietako emaitzak enpresan geratzear erreserba-kontura eramaten baitira).

20X2an, hasierako izakinen % 25 taldekoa ez den beste enpresa bati saldu zaio. Hala, taldetik irten diren izakinengatik, emaitza berreskuratu egin behar da –gure kasuan % 25–; eta taldean jarraitzen duten izakinengatik, emaitza eliminatu –gainerako % 25a–.

- Egoera Balantze Bateratuko emaitzaren eliminazioa eta berreskurapena:

Egoera Balantze Bateratua (20X2)	Zor	Hartzeko
Galdu-irabazia (HANDI –saltzailea–)		125 €
Izakinak (TXIKI –eroslea–)		125 €
Erreserbak (HANDI –saltzailea–)	250 €	

- Galdu-irabazi Bateratuko emaitzaren berreskurapena:

Galdu-irabazi Bateratua (20X2)	Zor	Hartzeko
Izakinen aldaketa		125 €
Galdu-irabazia (HANDI –saltzailea–)	125 €	

20X3ko idazpenak

Geratzen zaigun eliminazio bakarra Emaizari dagokiona da.

Baterakuntza egiterakoan egin beharreko emaitzaren eliminazioa (gerorapena):

20X3n, arrazoiak ezberdinak izan arren, izakin guztiak irteten dira taldetik, eta, horren ondorioz, geratzen den emaitza berreskuratu egin behar da –% 10 gehi % 15–.

- Egoera Balantze Bateratuko emaitzaren berreskurapena:

Egoera Balantze Bateratua (20X1)	Zor	Hartzeko
Galdu-irabazia (HANDI –saltzailea–)		125 €
Erreserbak (HANDI –saltzailea–)	125 €	

- Galdu-irabazi Bateratuko emaitzaren berreskurapena:

Galdu-irabazi Bateratua (20X1)	Zor	Hartzeko
Izakinen aldaketa		125 €
Galdu-irabazia (HANDI –saltzailea–)	125 €	

Adibidea: ibilgetu material ez amortizagarria

Izakinekin gertatzen den bezala, barne-eragiketa hauetatik sortutako emaitzak emaitza gauzatzen den ekitaldira arte geroratuko dira; hau da, ibilgetua taldean dagoen bitartean, emaitza eliminatu egingo da, eta, elementua taldetik irteten denean, emaitza onartu egingo da.

Barne-eragiketen eliminazioa egiteko, trukatzten den ibilgetua amortizagarria den edo ez den zehaztu behar da, bataren edo bestearen eragina ezberdina delako ondorengo ekitaldietako eliminazioan.

20X1eko irailaren 23an, taldeko HANDI, S.A. matrizeak 100.000 €-an baloratuta dituen lurak 120.000 €-an saldu dizkio TXIKI, S.A. filialari.

20X3an, TXIKI, S.A. sozietateak fundazio bati oparitzen dizkio lurak.

20X1eko idazpenak

Sozietate bakoitzak eragiketa hauek izan behar lituzke adierazita urteko kontu indibidualetan:

20X1/09/23an		Zor	Hartzeko
H	Lurak eta ondasunak		100.000 €
	Diruzaintza	120.000 €	
	Ibilgetu materialaren salmentagatik mozkina		20.000 €
Tx	Lurak eta ondasunak	120.000 €	
	Diruzaintza		120.000 €

Baterakuntza egiterakoan egin beharreko elkarren arteko partiden eliminazioa:

Lurren salerosketa 20X1ean bertan gauzatzen denez, HANDI eta TXIKI sozietateek 20X1eko urteko kontu indibidualetan elkarren arteko zor/kreditu komertzialen eta gastu/sarreraren kontuak adieraziko dituzte. Taldearen ikus-pegitik, taldeak inolako lur-salmenta/-erosketarik gauzatu ez duenez, eliminatu egin behar ditugu partida horiek.

Hala ere, sozietate bakoitzaren kontu indibidualak aztertuta, Ibilgetu materiala salerostean, ikus daiteke ez dagoela elkarren arteko zor/kredituen eta gastu/sarreraren konturik. Ez da egingo, beraz, elkarren arteko partiden eliminaziorik.

Baterakuntza egiterakoan egin beharreko emaitzaren eliminazioa (gerorapena):

Saltzaileak lurren salmentarekin 20.000 €-ko mozkina lortu duenez, mozkina geroratu egin beharko da lurrek taldean jarraitzen duten bitartean, eta, aldi berean, ibilgetuaren kontabilitate-balioa zuzendu.

- Egoera Balantze Bateratuko emaitzaren eliminazioa:

Egoera Balantze Bateratua (20X1)	Zor	Hartzeko
Lurrak eta ondasunak (TXIKI –eroslea–)		20.000 €
Galdu-irabazia (HANDI –saltzailea–)	20.000 €	

- Galdu-irabazi Bateratuko emaitzaren eliminazioa:

Galdu-irabazi Bateratua (20X1)	Zor	Hartzeko
Ibilgetu materialaren inorenganatzegatiko irabazia	20.000 €	
Emaitza (HANDI –saltzailea–)		20.000 €

20X2ko idazpenak

Ibilgetuak 20X2an sozietate eroslearen ondasunen artean jarraitzen duenez, emaitza geroratzen jarraitu behar dugu, eta, aldi berean, ibilgetuaren kontabilitate-balioa zuzentzen. Geroratu beharreko emaitzak erreserba-kontuan izango du eragina, eragiketa 20X1eko ekitaldiari baitagokio.

Egoera Balantze Bateratua (20X2)	Zor	Hartzeko
Lurrak eta ondasunak (TXIKI –eroslea–)		20.000 €
Erreserbak (HANDI –saltzailea–)	20.000 €	

20X3ko idazpenak

20X3n irten direnez lurrak taldetik, ekitaldi honetan taldeak ibilgetua saltzeagatiko mozkina lortuko du. Hala, 20X1en eliminatu zen emaitza berreskuratu egin behar da.

- Egoera Balantze Bateratuko emaitzaren berreskurapena:

Egoera Balantze Bateratua (20X3)	Zor	Hartzeko
Erreserbak (HANDI –saltzailea–)	20.000 €	
Galdu-irabazia (HANDI –saltzailea–)		20.000 €

- Galdu-irabazi Bateratuko emaitzaren berreskurapena:

Galdu-irabazi Bateratua (20X3)	Zor	Hartzeko
Ibilgetu materialaren inorenganatzegatiko irabazia		20.000 €
Emaitza (HANDI –saltzailea–)	20.000 €	

Adibidea: ibilgetu material amortizagarria

Ibilgetu amortizagarrien eliminazioan, kontuan hartu behar da elementu hauek, beren izaeragatik, balio guztia gal dezaketela taldetik irten baino lehen.

Erabileragatik eta denbora igarotze hutsagatik balioa galdu egiten dute; hori dela eta, kontuan hartzen da ezaugarri hori emaitza geroratzerakoan. Geroratuko den emaitzaren zenbatekoa, hain zuzen, kontabilitate-balio garbiaren (eskuratze-prezioari edo produkzio-kostuari amortizazioak kenduta lortutako zenbatekoaren) eta salmenta-prezioaren arteko diferentzia izango da. Ondoren, emaitza berreskuratzeko bi aukera egongo dira:

- ibilgetua taldetik irtetea, eta
- ibilgetuak balioa galtzea.

20X1eko abenduaren 31n, taldeko HANDI, S.A. matrizeak kontabilitatean 3.000 €-an baloratuta duen makina bat 4.200 €-an saldu dio TXIKI, S.A. filialari.

Makinaren eskualdaketa gertatzen den unean, HANDI sozietateak datu hauek ditu kontabilitatean elementu horri buruz:

- *Kostu historikoa: 5.000 €*
- *Bizitza erabilgarria: 5 urte*
- *Amortizazio metatua: 2.000 €*

20X4an, TXIKI sozietateak 3.500 €-an saltzen dio makina taldekoa ez den beste enpresa bati.

20X1eko idazpenak

Sozietate bakoitzaren urteko kontu indibidualetan partida hauek agertuko dira

20X1/12/31n		Zor	Hartzeko
H	Makineria		5.000 €
	Makineriaren amortizazio metatua	2.000 €	
	Diruzaintza	4.200 €	
	Ibilgetu materialaren salmentagatikozko mozkina		1.200 €
Tx	Makineria	4.200 €	
	Diruzaintza		4.200 €

Elkarren arteko zor/kreditu komertzialen eta gastu/sarreraren konturik ez da egongo, baina bai sozietate saltzaileak eragiketan lortutako emaitza positiboa.

Emaitza hori eliminatu egin beharko da baterakuntza egiterakoan, bai eta ibilgetuaren balorazioa zuzendu ere, elementuak taldean segitzen duen bitartean.

Kostu historikoa	5.000 €
Amortizazio metatua	2.000 €
Kontabilitate balio garbia	3.000 €
Salmenta-prezioa	4.200 €
Emaitza	1.200 €

- Egoera Balantze Bateratuko emaitzaren eliminazioa:

Egoera Balantze Bateratua (20X1)	Zor	Hartzeko
Makineria (TXIKI –eroslea–)		1.200 €
Galdu-irabazia (HANDI –saltzailea–)	1.200 €	

- Galdu-irabazi Bateratuko emaitzaren eliminazioa:

Galdu-irabazi Bateratua (20X1)	Zor	Hartzeko
Ibilgetu materialaren inorenganatzeagatikozko irabazia	1.200,00 €	
Emaitza (HANDI –saltzailea–)		1.200,00 €

20X2ko idazpenak

20X1etik aurrera, makinari buruzko barne-eragiketa horren ondorioz, kostu historikoan ez ezik, amortizazioan ere gertatuko dira aldaketak, TXIKI sozietateak 4.200 €-ko balioa (eskuratze-kostua) amortizatuko duelako geratzen zaion bizitza erabilgarrian (hiru urte).

Baterakuntza egiterakoan, makinak taldean jarraitzen du, eta, beraz, ez dago aldaketarik kontabilitate-balioan, ezta balio-galeraren zenbatekoan ere.

Taula honetan islatzen dira makina HANDI sozietatearen esku egonda edo TXIKI sozietatearen esku egonda amortizazio-kuotetan egongo liratekeen aldeak:

Urtea	Amort. kuota (H –saltzailea–)	Amort. kuota (Tx –eroslea–)	Diferentzia	Berreskurapena
20X2	1.000 €	1.400 €	400 €	400 €
20X3	1.000 €	1.400 €	400 €	400 €
20X4	1.000 €	1.400 €	400 €	400 €
Guztira	3.000 €	4.200 €	1.200 €	1.200 €

Trukatu den ibilgetua nahiz eta taldetik ez irten, balioa galduz doan elementua da; balio-galera horren arabera, sozietate saltzailea emaitza berreskuratuz joango da.

Hasieran, emaitza oso-osorik eliminatuko da kontabilitate-balioa zuzenduz; une horretatik aurrera, ibilgetuaren balio-galeraren arabera, emaitza onartuko dugu amortizazio-kuotekin batera (taulan adierazi den bezala), makinak taldean jarraitzen duen bitartean.

- Egoera Balantze Bateratuko emaitzaren eliminazioa eta zati baten berreskurapena:

Egoera Balantze Bateratua (20X2)	Zor	Hartzeko
Makineria (TXIKI –eroslea–)		1.200 €
Erreserbak (HANDI –saltzailea–)	1.200 €	
Makineriaren amortizazio metatua (TXIKI –eroslea–)	400 €	
Galdu-irabazia (HANDI –saltzailea–)		400 €

- Galdu-irabazi Bateratuko emaitzaren zati baten berreskurapena:

Galdu-irabazi Bateratua (2004)	Zor	Hartzeko
lbilgetu materialaren amortizazioa		400 €
Emaitza (A –saltzailea–)	400 €	

20X3ko idazpenak

20X2an egindako doikuntza berak egin behar dira; baina, oraingo honetan, bi amortizazio-kuota izango dira berreskuratu beharreko emaitzaren zenbatekoa, doikuntzak barne-eragiketa gauzatzen denetik kontatu behar baitira.

- Egoera Balantze Bateratuko emaitzaren eliminazioa eta zati baten berreskurapena:

Egoera Balantze Bateratua (20X3)	Zor	Hartzeko
Makineria (TXIKI –eroslea–)		1.200 €
Erreserbak (HANDI –saltzailea–)	1.200 €	
Makineriaren amortizazio metatua (TXIKI –eroslea–)	800 €	
Erreserbak (HANDI –saltzailea–)		400 €
Galdu-irabazia (HANDI –saltzailea–)		400 €

- Galdu-irabazi Bateratuko emaitzaren zati baten berreskurapena:

Galdu-irabazi Bateratua (20X3)	Zor	Hartzeko
lbilgetu materialaren amortizazioa		400 €
Emaitza (A –saltzailea–)	400 €	

20X4ko idazpenak

Ekitaldi honetan, TXIKI sozietateak makina saldu egiten du; orduan taldetik irten egiten denez, geratzen den emaitza berreskuratu egin behar da.

Orain arte emaitza hau berreskuratu da:

Eliminatutako emaitza	1.200 €
Berreskuratutako emaitza	800 €
Gainerakoa	400 €

- Egoera Balantze Bateratuan geratzen den emaitzaren berreskurapena:

Egoera Balantze Bateratua (20X4)	Zor	Hartzeko
Galdu-irabazia (HANDI –saltzailea–)		400 €
Erreserbak (HANDI –saltzailea–)	400 €	

- Galdu-irabazi Bateratuan geratzen den emaitzaren berreskurapena:

Galdu-irabazi Bateratua (20X4)	Zor	Hartzeko
Ibilgetu materialaren inorenganatzegatiko irabazia		400 €
Emitza (HANDI –saltzailea–)	400 €	

Adibidea: ibilgetu finantzarioa, obligazioak

20X2ko urtarrilaren 1ean, taldeko HANDI, S.A. matrizeak obligazioak saltzen dizkio 2.015 €-an TXIKI, S.A. filialari.

Obligazioen datuak eskualdaketaren unean honako hauek dira:

- Nominala: 2.000 €
- Urteko interesa: % 4
- Jaulkipen-data: 20X1-1-1
- Epemuga: 20X6-1-1
- Errenboltso-balioa: 2.000 €

20X2ko idazpenak

Baterakuntza egiterakoan egin beharreko doikuntza da sozietate saltzaileak barne-eragiketaren ondorioz lortu duen emaitza positiboa eliminatzea:

- Egoera Balantze Bateratuko emaitzaren eliminazioa:

Egoera Balantze Bateratua (20X2)	Zor	Hartzeko
Galdu-irabazia (HANDI –saltzailea–)	80 €	
Epe luzerako ibilgetu finantzarioa (TXIKI –eroslea–)		80 €

- Galdu-irabazi Bateratuko emaitzaren eliminazioa:

Galdu-irabazi Bateratua (20X2)	Zor	Hartzeko
Ibilgetu finantzarioa inorenganatzegatiko irabazia	80 €	
Emaitza (HANDI –saltzailea–)		80 €

20X6ko idazpenak (epemugan)

- Egoera Balantze Bateratuko emaitzaren berreskurapena:

Egoera Balantze Bateratua (20X6)	Zor	Hartzeko
Galdu-irabazia (HANDI –saltzailea–)		80 €
Erreserbak (HANDI –saltzailea–)	80 €	

- Galdu-irabazi Bateratuko emaitzaren berreskurapena:

Galdu-irabazi Bateratua (20X6)	Zor	Hartzeko
Ibilgetu finantzarioa inorenganatzegatiko irabazia		80 €
Emaitza (HANDI –saltzailea–)	80 €	

Adibidea: ibilgetu finantzarioa, akzioak

20X1eko abenduaren 31n, taldeko HANDI, S.A. matrizeak kontabilitatean 9.500 euroan baloratuta zeuzkan zenbait akzio saldu dizkio TXIKI, S.A. filialari. Salmenta-egunean, akzioek 7.500 € balio zuten, burtsako kotizazioaren arabera.

20X1eko idazpenak

Baterakuntza egiterakoan egin beharreko doikuntza da sozietate saltzaileak barne-eragiketaren ondorioz lortu duen emaitza negatiboa eliminatzea:

- Egoera Balantze Bateratuko emaitzaren eliminazioa:

Egoera Balantze Bateratua (20X1)	Zor	Hartzeko
Galdu-irabazia (HANDI –saltzailea–)		2.000 €
Ibilgetu finantzarioa (TXIKI –eroslea–)	2.000 €	

- Galdu-irabazi Bateratuko emaitzaren eliminazioa:

Galdu-irabazi Bateratua (20X1)	Zor	Hartzeko
Ibilgetu finantzarioa inorenganatzegatiko Galera		2.000 €
Emaitza (HANDI –saltzailea–)	2.000 €	

Adibidea: barne-dibidenduak

Taldeko sozietateen arteko dibidendu-banaketagatik lortutako sarrera finantzarioei deritze barne-dibidendu. Hau da, eragiketa horretan, taldeko sozietate batek dibidenduak banatzen ditu, eta horiek jasotzen dituen taldeko beste sozietate batek sarrera finantzario gisa kontabilizatuko ditu.

Barne-dibidendu horietan, taldeko sozietateak jasotako dibidenduengatik adierazitako sarrera finantzarioa eliminatu beharko dugu, taldeak, oro har, ez baitu inolako sarrerarik jaso.

Egin beharreko barne-dibidenduen eliminazioa dibidendua eman den urtean baino ez da egin behar, eliminazio horren helburua ondare garbiaren birsailkapena delako eta ez barne-eragiketa baten bitartez lortutako emaitzaren eliminazioa.

Taldeko HANDI, S.A. matrizeak TXIKI, S.A. filialean duen kontrol-partaide-tza % 80koa izanik, TXIKI filialak 3.000 €-ko dibidenduak banatuko ditu 20X2an bere akziodunen artean. Banatuko diren dibidenduak 20X1ean lortu-tako emaitza positiboaren ondorio dira, eta Bazkideen Batzar Nagusiak onartu du erabakia.

Sozietate bakoitzak eragiketa hauek ditu adierazita urteko kontu indibidualetan:

20X2n Bazkideen Batzar Nagusiak dibidenduak banatzea onartzean			
		Zor	Hartzeko
Tx	Galdu-irabazia	xx	
	Erreserbak		xx
	Ordaintzeko dibidenduak		3.000 €
H	Kobratzeko dibidenduak	2.400 €	
	Sarrera finantzarioa		2.400 €
20X2n dibidenduen ordainketa egiterakoan			
		Zor	Hartzeko
Tx	Diruzaintza		3.000 €
	Ordaintzeko dibidenduak	3.000 €	
H	Kobratzeko dibidenduak		2.400 €
	Diruzaintza	2.400 €	

Baterakuntza egiterakoan, dibidenduak jaso dituen sozietateak izandako sarrera birsailkatu beharko da, taldearen ikuspuntutik posibleak 20X1ean lortu baitziren eta ez 20X2an matrizearen urteko kontu indibidualek erakusten duten bezala.

- Egoera Balantze Bateratuko emaitzaren birsailkapena:

Egoera Balantze Bateratua (20X2)	Zor	Hartzeko
Galdu-irabazia (HANDI-dibidenduak jasotakoa-)	2.400 €	
Erreserbak (HANDI)		2.400 €

- Galdu-irabazi Bateratuko emaitzaren birsailkapena:

Galdu-irabazi Bateratua (20X2)	Zor	Hartzeko
Sarrera finantzarioa (HANDI)	2.400 €	
Emaitza (HANDI-dibidenduak jasotakoa-)		2.400 €

Adibidea: konturako barne-dibidenduak

Taldeko TXIKI, S.A. filialak 20X1eko ekitaldian espero den mozkina banatzeko erabakia onartua du. Horrenbestez, 20X1eko ekitaldian 2.000 €-ko dibidendu aktiboa banatu du, eta 20X2an, Bazkideen Batzar Nagusiak onartu ondoren, beste 2.000 € banatzea erabaki du.

Taldeko HANDI, S.A. matrizeak TXIKI, S.A. filialean duen kontrol-partaidetza % 60koa da.

Sozietate bakoitzak eragiketa hauek ditu adierazita urteko kontu indibidualetan:

20X1en, konturako dibidendu aktiboa banatzean			
		Zor	Hartzeko
Tx	Koturako dibidendu aktiboa	2.000 €	
	Diruzaintza		2.000 €
H	Sarrera finantzarioa		1.200 €
	Diruzaintza	1.200 €	
20X2an, Bazkideen Batzar Nagusiak dibidenduen banaketa onartzean			
		Zor	Hartzeko
Tx	Galdu-irabazia	xx	
	Erreserbak		xx
	Koturako dibidenduak		2.000 €
	Ordaintzeko dibidenduak		2.000 €
H	Kobratzeko dibidenduak	1.200 €	
	Sarrera finantzarioa		1.200 €
20X2an, Dibidenduen ordainketa egiterakoan			
		Zor	Hartzeko
Tx	Diruzaintza		2.000 €
	Ordaintzeko dibidenduak	2.000 €	
H	Kobratzeko dibidenduak		1.200 €
	Diruzaintza	1.200 €	

Eragiketa horretan, filialak 20X1ean izan duen mozkina bi ekitalditan banatzen du: 20X1ean eta 20X2an. Bestalde, dibidenduak jaso dituen sozietateak bere urteko kontu indibidualetan islatzen duen sarrera finantzarioa ez da existitzen taldearen ikuspegitik; beraz, baterakuntza egiterakoan, eliminazioa egin beharko da. Eliminazio horretan, ekitaldi bakoitzeko eragiketa ezberdina izango da:

20X1eko idazpenak

Dibidenduak jaso dituen sozietatearen emaitza (sarrera finantzarioa) eliminatu egin beharko da:

- Egoera Balantze Bateratuko emaitzaren eliminazioa:

Egoera Balantze Bateratua (20X1)	Zor	Hartzeko
Galdu-irabazia (HANDI-dibidenduak jasotakoa-)	1.200 €	
Konturako dibidendu aktiboa (TXIKI)		1.200 €

- Galdu-irabazi Bateratuko emaitzaren eliminazioa:

Galdu-irabazi Bateratua (20X1)	Zor	Hartzeko
Sarrera finantzarioa (HANDI)	1.200 €	
Emaitza (HANDI-dibidenduak jasotakoa-)		1.200 €

20X2ko idazpenak

20X2ko ekitaldian banatzen diren dibidenduak 20X1eko ekitaldiko emaitza da, eta, horren ondorioz, emaitza birsailkatu egin beharko da ekitaldi batetik bestera.

- Egoera Balantze Bateratuko emaitzaren eliminazioa:

Egoera Balantze Bateratua (20X1)	Zor	Hartzeko
Galdu-irabazia (HANDI-dibidenduak jasotakoa-)	1.200 €	
Erreserbak (HANDI)		1.200 €

- Galdu-irabazi Bateratuko emaitzaren eliminazioa:

Galdu-irabazi Bateratua (20X1)	Zor	Hartzeko
Sarrera finantzarioa (HANDI)	1.200 €	
Emaitza (HANDI-dibidenduak jasotakoa-)		1.200 €

3.4.4 ADIBIDE OROKORRA

IKUSI, S.A. sozietateak MAKUSI, S.A. sozietatearen akzioen % 80 eskuratu du 20X5/12/31n (MAKUSI, S.A.ren akzio guztiek boto-eskubidea dute). Enpresa biek pelikula eta film laburren produkzioan dihardute.

Lehen baterakuntzaren data horretan, IKUSI, S.A. sozietateak MAKUSI, S.A.ren aktiboen artean potentzial handiko produkziogunea ikusi du. Une horretan, nahiz eta bere kontabilitate-datuak honako hauek izan, merkatuan gainbalioak lortzeko aukera dago, 78.000 €-ko merkatu-balioa baitu:

- *Kostu historikoa: 50.000 €*
- *Eskuratze-data: 20X0/06/30*
- *Bizitza erabilgarria: 25 urte*
- *Hondar-balioa: ez du*

Lehen baterakuntzaren data horretan sor daitezkeen diferentzia positiboen balio-galera egotzitako aktiboaren irizpide berei jarraituz adieraziko da.

Lehen baterakuntza datatik hasita, 2X12ko baterakuntzara arte, IKUSIren eta MAKUSIren artean eragiketa hauek gauzatu dira:

- 2X11eko abenduan, MAKUSI sozietateak 6.000 €-an baloratuta zituen zenbait film labor 5.500 euroan saldu zizkion IKUSI sozietateari. Taldeko enpresen artean egiten den politikari jarraituz, eragiketaren zenbatekoa hiru hilabeteko epean ordainduko da.*

2X12ko ekitaldian, MAKUSI sozietateak ezin izan duenez film laborrik saldu merkatuan, Euskal Zinema Fundazioari oparitu dizkio.

2. 2X10eko ekainaren 1etik aurrera, MAKUSI sozietateak grabaziorako lokalak alokatzen dizkio IKUSI sozietateari. Urteko alokairuaren zenbatekoa 36.000 € da, eta aldez aurretik ordaintzen da.

Taula honetan ageri diren Urteko Kontuetako datuak kontuan hartuz egingo dugu 2X12ko baterakuntza.

20X5eko URTEKO KONTUAK

EGOERA BALANTZEA			
AKTIBOA	IKUSI, S.A.	MAKUSI, S.A.	GEHIKUNTZA
Ibilgetu materiala	542.000 €	360.000 €	902.000 €
Amortizazio metatua	-362.000 €	-150.000 €	-512.000 €
Ibilgetu finantzarioa	500.000 €		500.000 €
Epe luzerako kredituak	200.000 €	50.000 €	250.000 €
Epe laburrerako kredituak	25.000 €	25.000 €	50.000 €
Izakinak	300.000 €	100.000 €	400.000 €
Zordunak	30.000 €	50.000 €	80.000 €
Diruzaintza	75.000 €	35.000 €	110.000 €
AKTIBOA GUZTIRA	1.310.000	470.000	1.780.000
PASIBOA			
Kapital soziala	570.000 €	300.000 €	870.000 €
Erreserbak IKUSI, S.A.	388.000 €		388.000 €
Erreserbak MAKUSI, S.A.		60.000 €	60.000 €
Galdu-irabazia IKUSI, S.A.	220.000 €		220.000 €
Galdu-irabazia MAKUSI, S.A.		10.000 €	10.000 €
Hartzekodun komertzialak	80.000 €	12.000 €	92.000 €
Epe laburrerako zorrak	38.000 €	35.000 €	73.000 €
Epe luzerako kredituak	14.000 €	53.000 €	67.000 €
PASIBOA GUZTIRA	1.310.000	470.000	1.780.000

2X12ko URTEKO KONTUAK

EGOERA BALANTZEA			
AKTIBOA	IKUSI, S.A.	MAKUSI, S.A.	GEHIKUNTZA
Ibilgetu materiala	642.000 €	400.000 €	1.042.000 €
Amortizazio metatua	-462.000 €	-200.000 €	-662.000 €
Ibilgetu finantzarioa	500.000 €		500.000 €
Epe luzerako kredituak	230.000 €	50.000 €	280.000 €
Epe laburrerako kredituak	45.000 €	15.000 €	60.000 €
Izakinak	450.000 €	300.000 €	750.000 €
Zordunak	25.000 €	60.000 €	85.000 €
Diruzaintza	90.000 €	15.000 €	105.000 €
AKTIBOA GUZTIRA	1.520.000	640.000	2.160.000
PASIBOA			
Kapital soziala	570.000 €	300.000 €	870.000 €
Erreserbak IKUSI, S.A.	600.000 €		600.000 €
Erreserbak MAKUSI, S.A.		50.000 €	50.000 €
Galdu-irabazia IKUSI, S.A.	150.000 €		150.000 €
Galdu-irabazia MAKUSI, S.A.		-10.000 €	-10.000 €
Hartzekodun komertzialak	148.000 €	87.000 €	235.000 €
Epe laburrerako zorrak	38.000 €	110.000 €	148.000 €
Epe luzerako kredituak	14.000 €	103.000 €	117.000 €
PASIBOA GUZTIRA	1.520.000	640.000	2.160.000

GALDU-IRABAZI BATERATUA			
	IKUSI, S.A.	MAKUSI, S.A.	GEHIKUNTZA
SARRERAK	339.000 €	163.000 €	
Salmentak	177.000 €	114.000 €	291.000 €
Alokairu sarrerak	72.000 €	36.000 €	108.000 €
Sarrera finantzarioak	75.000 €	8.000 €	83.000 €
Ibilgetuaren inorenganatzeagatiko irabazia	15.000 €	5.000 €	20.000 €
GASTUAK	189.000 €	173.000 €	
Kontsumoa	56.000 €	120.000 €	176.000 €
Pertsonal-gastuak	25.000 €	13.000 €	38.000 €
Amortizazioak	30.000 €	20.000 €	50.000 €
Errentamendu gastuak	36.000 €		86.000 €
Gastu finantzarioak	14.000 €	18.000 €	32.000 €
Ibilgetu mat. inorenganatzeagatiko galera	4.000 €	2.000 €	6.000 €
Mozkinen gaineko zerga	24.000 €		24.000 €
Emitza IKUSI, S.A.	150.000 €		150.000 €
Emitza MAKUSI, S.A.		-10.000 €	-10.000 €

2X12KO BATERAKUNTZA EGITEKO DOIKUNTZAK

1. *pausoa*: lehen baterakuntzako datuak bildu

- Lehen baterakuntzaren data: 20X5/12/31
- Filialaren garbia: 370.000 €
 - Kapitala: 300.000 €
 - Erreserbak (Galdututako irabaziaz barne): 70.000 €
- Kanpo-bazkideak: $(1 - d) \times FG = (1 - 0,8) \times 370.000 = 74.000 \text{ €}$
- Lehen baterakuntzako diferentziak:

$$I = 500.000 \text{ €}$$

$$d \times FG = 0,8 \times 370.000 = 296.000 \text{ €}$$

$$\Rightarrow I > dFG \Rightarrow BD (+) = 204.000 \text{ €}$$

Baterakuntzako diferentziak adierazten du kontabilitateak adierazten duena baino gehiago ordaindu dela eskuratutako partaidetzarengatik. Horren arrazoiak aztertzean, egoera hauek hauteman dira:

- *Aktibo minusbaloratuak*: $\Delta KH = 39.000 \text{ €}$

Filialaren aktiboen artean, taldearen ikuspegitik merkatuarekiko minusbaloratuta dagoen aktibo bat dugu. Produkziogunearen merkatu-balioa 78.000 €-koa izan arren, kontabilitate-liburuetan 39.000 €-ko balorazioa du (Kostu historikoa ken Amortizazio metatua = 50.000€ – 39.000 €). Aktiboa, beraz, merkatuan minusbaloratuta dagoenez, 39.000 €-ko gainbalioak lor daitezke, eta, beraz, Egoera Balantze Bateratuko aktiboaren balioa 39.000 € gehituko du.

Gainbalio horiek filialaren akziodun guztien artean banatu beharko lirateke: taldearena, dagokion partaidetzaren arabera, % 80 da, hau da, 31.200 €; eta kanpo-bazkideena, dagokien partaidetzaren arabera, % 20, 7.800 €.

Bestalde, gainbalio hori lehen baterakuntzaren data horretatik hasita amortizatu beharko da aktiboari geratzen zaion bizitza erabilgarrian. Eskuratze-data 20X0/06/30 izanik eta lehen baterakuntzaren data 20X5/12/31 izanik, 5,5 urte igaro dira, eta geratzen den bizitza erabilgarria, beraz, 19,5 urte da (guztira bizitza erabilgarria 25 urte delako). Kalkulu horien arabera, $\Delta KH/19,5$ urte eginda,

hauek izango dira urteko amortizazio-kuotak eta bazkideenganako eragina:

Amortizazio-kuota = $39.000 / 19,5 \text{ urte} = 2.000 \text{ € urtero}$
- Taldeari dagokiona = $2.000 \times 0,8 = 1.600 \text{ €}$ - Kanpo-bazkideei dagokiena = $2.000 \times 0,4 = 400 \text{ €}$

– *Merkataritza-funts bateratua: 172.800 €*

Diferentzia positibotik, 31.200 € sozietate nagusiari dagokion minus-baloratutako aktiboaren ondorioa izan denez, gainerakoa mende-koaren zehaztu ezin diren elementu ukiezinen ondorioa izango da: hornitzaileak, banaketa-sarea, izen ona eta abar. Hau da, Merkataritza-funts bateratua: $\text{MFB} = 204.000 - 31.200 = 172.800 \text{ €}$.

2. pausoa: lehen baterakuntzaren datatik gauzatu diren barne-eragiketen eragina eliminatu

- 2X11n, MAKUSI sozietateak izakinak saldu dizkio IKUSI sozietateari.

Eragiketa 2X11koa denez, eta eskura ordaindu den eragiketa dela suposatuz, ez da egongo elkarren arteko partidarik, eta aztertu beharreko bakarra emaitza izango da.

IKUSI sozietateak izakin horiek 2X12an oparitu egiten dituenenez, taldetik irteten egiten dira, eta, horren ondorioz, 2X11n sozietate saltzaileak izakinen salmentan lortu zuen emaitza berreskuratu egin behar da.

Barne-eragiketaren ondorioz, MAKUSI sozietateari emaitza hau onartu behar zaio geroratzeagatik:

- 2X11: Salmenta-prezioa (5.500 €) ken Kostu historikoa (5.000 €) = (500) € (GALERA)
- 2X12: Izakinen ehuneko ehuna irteten denez taldetik, galera osorik onartu/berreskuratu behar da.

Egoera Balantze Bateratua (2X12)	Zor	Hartzeko
Galdu-irabazia (MAKUSI –saltzailea–)	500 €	
Erreserbak (MAKUSI –saltzailea–)		500 €
Galdu-irabazi Bateratua (2X12)	Zor	Hartzeko
Izakinen aldaketa	500 €	
Emaitza (MAKUSI –saltzailea–)		500 €

- MAKUSI sozietateak grabaziorako lokalak alokatu dizkio IKUSI sozietateari 2X10/06/01etik.

Lokalen alokairua ekainetik ekainera ordaintzen denez, ekitaldi guztietan abenduaren 31n, gastuen sortzapenean oinarrituz, aurreratutako gastuak/sarrerak sortuko dira urteko kontu indibidualetan, eta, horren ondorioz, alokairuaren gastu/sarrerarekin batera aurrez ordaindu/kobratutako gastu/sarrerak ere eliminatu beharko dira.

- Urteko alokairua: 36.000 €.
- Ekitaldiko alokairu-gastua: urte guztia
- 2X12ko ekitaldian aurrez ordaindu/kobratutako hilabeteak: 2X13ko urtarilaren 1etik maiatzaren 1era (5 hilabete): 15.000 €.

Egoera Balantze Bateratua (2X12)	Zor	Hartzeko
Aurrez kobratutako sarrera	15.000 €	
Aurrez ordaindutako sarrera		15.000 €
Galdu-irabazi Bateratua (2X12)	Zor	Hartzeko
Alokairu sarrera	36.000 €	
Errentamendu-gastuak		36.000 €

3. pausoa: inbertsioaren eta filialaren garbiaren arteko eliminazioa 2X12an

Filialaren garbiak lehen baterakuntzaren datatik hasita izan duen aberastasun-aldaketa kalkulatu eta banatuko da:

$$FG (20X5) = 370.000 \text{ €}$$

$$FG (2X12) = \text{Kapitala} + \text{Erreserbak} = 300.000 + (50.000 + 500) = 350.500 \text{ €}$$

↓ $FG = (19.500) \text{ €}$. Aberastasun-murrizketa hori bere akziodunen artean banatu behar da:

- Taldearentzat: ↓ $FG \times d = (19.500) \times 0,80 = (15.600) \text{ €} \rightarrow$
«Sozietate bateratuen erreserba-aldaketa»
- Kanpo-bazkideentzat: ↓ $FG \times (1 - d) = (19.500) \times 0,20 = (3.900) \text{ €}$
→ ↓ Kanpo-bazkideak

Egoera Balantze Bateratua (2X12)	Zor	Hartzeko
Inbertsioa		500.000 €
Kapitala (F) (20X5)	300.000 €	
Erreserbak (20X5eko GIrekin) (F) (20X5)	70.000 €	
Eraikuntzak (F)	39.000 €	
Merkataritza-funts bateratua	172.800 €	
Kanpo-bazkideak		81.800 €
Erreserbak (F)		19.500 €
Kanpo-bazkideak	3.900 €	
Sozietate bateragarrien erreserba aldaketa	15.600 €	

Lehenengo idazpenarekin, lehen baterakuntzako inbertsioaren eta filialaren garbiaren arteko eliminazioa adierazten da. Bigarren idazpenarekin, filialaren aberastasunak lehen baterakuntzaren datatik izan duen aldaketaren banaketa adierazten da.

4. pausoa: lehen baterakuntzako diferentzien tratamendua

- Aktibo minusbaloratua: $\Delta KH = 39.000 \text{ €}$; urteko amortizazio-kuota: 2.000 €.

Taldeak amortizatu behar duen kuota kopurua lehen baterakuntzaren datatik hasitakoak izango dira, hau da, 20X5/12/31tik 2X12/12/31ra. Guztira zazpi kuota dira; horietako sei aurreko ekitaldietakoak direnez, eragina erreserba-kontuan islatuko da, eta zazpigarren kuota (2X12ko ekitaldiari dagokiona, hain zuzen ere) ekitaldiko gastuen artean islatuko da gure baterakuntzaren urteko gastua izango baita.

Egoera Balantze Bateratua (2X12)	Zor	Hartzeko
Eraikuntzaren amortizazio metatua		14.000 €
Galdu-irabazia (M)	1.600 €	
Galdu-irabazia (KB)	400 €	
Kanpo-bazkideak	2.400 €	
Erreserbak	9.600 €	
Galdu-Irabazi Bateratua (2X12)	Zor	Hartzeko
Eraikuntzaren amortizazioa	2.000 €	
Emitza (M)		1.600 €
Emitza (KB)		400 €

- Merkataritza-funts bateratua = 172.800 €.

Merkataritza-funtsari aplikatutako balio-narriaduraren testaren emaitzek ez dutela inolako balio-galerarik izan joko dugu. Ez da, beraz, inolako balio-galerarik adierazi behar.

5. pausoa: ekitaldiko emaitzaren banaketa

Taldeko bi sozietateen ekitaldiko emaitza taldearen eta kanpo-bazkideen artean banatu behar da:

- IKUSI, S.A.ren emaitza = $150.000 - 1.600 = 148.400 \text{ €}$ → Taldearen emaitza
- MAKUSI, S.A.ren emaitza = $(10.000) - 500 = (10.500) \text{ €}$
 - $(10.500) \times d = (8.400) \text{ €}$ → Taldearen emaitza
 - $(10.500) \times (1 - d) = (2.100) \text{ €}$ → Kanpo-bazkideen emaitza

Egoera Balantze Bateratua (2X12)	Zor	Hartzeko
Galdu-irabazia (M)	148.400 €	
Galdu-irabazia (Taldea, Sozietate nagusia)		148.400 €
Galdu-irabazia (F)		10.500 €
Galdu-irabazia (Taldea, Sozietate nagusia)	8.400 €	
Galdu-irabazia (Kanpo-bazkideak)	2.100 €	
Galdu-irabazi Bateratua (2X12)	Zor	Hartzeko
Emaitza (M)		148.400 €
Emaitza (Taldea, Sozietate nagusia)	148.400 €	
Emaitza (F)	10.500 €	
Emaitza (Taldea, Sozietate nagusia)		8.400 €
Emaitza (Kanpo-bazkideak)		2.100 €

6. pausoa: 2X12ko Urteko Kontu Bateratuak osatu

2X12ko URTEKO KONTUAK					
GALDU-IRABAZIA			ELIMINAZIOAK		
	IKUSI, S.A.	MAKUSI, S.A.	GEHIKUNTZA	Zor	Hartzeke
					BATERATUA
SARRERAK	339.000€	163.000€	502.000€		466.000 €
Salmentak	177.000€	114.000€	291.000€		291.000 €
Alokairu-sarrerak	72.000€	36.000€	108.000€	36.000€	72.000 €
Sarrera finantzarioak	75.000€	8.000€	83.000€		83.000 €
Ibilgetua inorenganatzegatik irabazia	15.000€	5.000€	20.000€		20.000 €
GASTUAK	189.000€	173.000€	362.000€		328.500 €
Kontsumoa	56.000€	120.000€	176.000€	500€	176.500 €
Pertsonal-gastuak	25.000€	13.000€	38.000€		38.000 €
Amortizazioak	30.000€	20.000€	50.000€	2.000€	52.000 €
Errentamendu-gastuak	36.000€	—	36.000€	36.000€	— €
Gastu finantzarioak	14.000€	18.000€	32.000€		32.000 €
Ibilgetu materiala inorenganatzegatik galera	4.000€	2.000€	6.000€		6.000 €
Mozkinen gaineko zerga	24.000€	—	24.000€		24.000 €
MFBaren amortizazioa					— €
Emaita IKUSI, S.A.	150.000€		150.000€		— €
Emaita MAKUSI, S.A.		-10.000€	-10.000€	10.500€	— €
Emaita Taldea				148.400€	140.000 €
Emaita Kanpo-bazkideak				400€	-2.500 €

2X12ko URTEKO KONTUAK

EGOERA-BALANTZEA			ELIMINAZIOAK			
AKTIBOA	IKUSI, S.A.	MAKUSI, S.A.	GEHIKUNTZA	Zor	Hartzeke	BATERATUA
Ibilgetu materiala	642.000€	400.000€	1.042.000€	39.000€		1.081.000€
Amortizazio metatua	-462.000€	-200.000€	-662.000€		14.000€	-676.000€
Ibilgetu finantzarioa	500.000€	—	500.000€		500.000€	— €
Epe luzerako kredituak	230.000€	50.000€	280.000€			280.000€
Epe laburrerako kredituak	45.000€	15.000€	60.000€		15.000€	45.000€
Izakinak	450.000€	300.000€	750.000€			750.000€
Zordunak	25.000€	60.000€	85.000€			85.000€
Diruzaintza	90.000€	15.000€	105.000€			105.000€
Merkataritza-funts bateratua				172.800€		172.800€
AKTIBOA GUZTIRA	1.520.000€	640.000€	2.160.000€			1.842.800€
PASIBOA						
Kapital soziala	570.000€	300.000€	870.000€	300.000€		570.000€
Erreserbak IKUSI, S.A.	600.000€		600.000€	9.600€		590.400€
Erreserbak MAKUSI, S.A.		50.000€	50.000€	70.000€	500€	— €
Sozietate bateratuen erreserba-aldaketa				15.600€		-15.600€
Galdutirabazia IKUSI, S.A.	150.000€		150.000€	1.600€	148.400€	— €
Galdutirabazia MAKUSI, S.A.		-10.000€	-10.000€	500€	10.500€	— €
Galdutirabazia Taldea, Sozietate nagusia				8.400€	148.400€	140.000€
Galdutirabazia Kanpo-bazkideak				400€	2.100€	-2.500€
Kanpo-bazkideak				3.900€	2.400€	75.500€
Hartzekodun komertzialak	148.000€	87.000€	235.000€		81.800€	235.000€
Epe/lab. zorrak	38.000€	110.000€	148.000€	15.000€		133.000€
Epe luzerako kredituak	14.000€	103.000€	117.000€			117.000€
						— €
PASIBOA GUZTIRA	1.520.000€	640.000€	2.160.000€			1.842.800€

3.5 INBERTSIOAREN ETA FILIALAREN GARBIAREN ARTEKO ELIMINAZIOA EGOERA BEREZETAN

3.5.1 INBERTSIOAN EDOTA KONTROL-PORTZENTAJEAN ALDAKETAK GERTATZEN DIRENEAN

Kontrola etapa ezberdinetan

Sozietate nagusiak sozietate menderatzailearen kapitalean lehen baterakuntzatik duen inbertsioa eta jabetza-portzentajea alda daiteke, eta aldaketa horiek inbertsioaren eta ondare garbiaren eliminazioan eragina izan dezakete.

Gaur egun bete beharreko arauetan oinarrituz (IFRS 3), enpresa taldea, kontrola gertatzen den unean bakarrik sortuko da. Kontrol hori, hala ere, akzio-eskuratze bakar batekin edo zenbait etapatan lor daiteke, hau da, inbertsio-erosketa batzuen bitartez. Azken egoera hori gertatzen den kasuetan, matrizeak akzio-erosketa bakoitza indibidualki aztertu behar du, eta erosketa bakoitzean honako datuak hartu behar ditu kontuan:

- erosketa bakoitzaren kostua;
- filialaren ondare garbiaren arrazoizko balioa erosketa bakoitzerako; eta
- erosketa bakoitzean bi zenbateko horien (kostua eta arrazoizko balioa) arteko diferentzia. Hau da, erosketa-etapa bakoitzeko baterakuntzako diferentzia kalkulatu behar da, eta, ahal den neurrian, aktiboetako eta pasiboetako egotzi eta MFB kalkulatu.

Sozietate baten kontrola eskuratze batzuen bitartez lortzen baldin bada, lehen baterakuntzako inbertsioaren eta filialaren garbiaren arteko eliminazioa kontrola lortzen den urtean egingo da, honako kalkuluak kontuan izanik:

- kontrola lortzeko kostua etapa ezberdinetan izandako kostuen batura izango da;
 - baterakuntzako diferentzia etapa ezberdinetan kalkulaturako diferentzien batura izango da;
 - eta, gainera, honako kontzeptu hauek ere kalkulatu behar dira:
 - kanpo-bazkideei dagokiena kontrola lortzen denean, eta
-

- erosketa ezberdinen artean enpresa filialean gertatutako ondare garbiaren diferentzia "Enpresa bateratuen erreserbetara" eraman behar dugu, kontuan izanik bi erosketen artean dagoen kontrol-zenbatekoan (d deiturikoan) izan den aldaketa. Hala, filialaren ondare garbiaren aldaketa etapa ezberdinen artean kalkulatu behar dugu, Enpresa bateratuen erreserben kontuaren bitartez.

Adibidea: kontrola etapa ezberdinetan

NUEVA sozietateak, 20X5/12/31n, ETAPA enpresaren kapitalaren % 30 erosi zuen 125.000 euroan. Partaidetza horrekin NUEVA sozietateak ez du nagusitasunik lortu ETAPA sozietatean.

20X6/12/31n, NUEVAk ETAPA sozietatearen kapitalaren beste erosketa bat egiten du, zehazki kapitalaren % 20, 75.000 euro ordainduz. Bigarren erosketa horrekin kontrola lortzen du.

ETAPA enpresaren informazioa honako hau da:

	20X5	20X6
Kapitala	100.000 €	100.000 €
Erreserbak	75.000 €	82.000 €
Guztira	175.000 €	182.000 €

- Erosketaren kostua:

X5eko erosketaren kostua	125.000 €
X6ko erosketaren kostua	75.000 €
KOSTUA GUZTIRA	200.000 €

- Baterakuntzako diferentzia:

	X5/12/31	X6/12/31
Erosketaren kostua	125.000 €	75.000 €
Erositakoaren balioa (d xFG)	52.500 €	36.400 €
Merkataritza-funtsa	72.500 €	38.600 €

- Filialaren ondare garbiaren aldaketa (Erreserbak):

$$(182.000 - 175.000) \times 0,3 = 2.100 \text{ €}$$

- Kanpo-bazkideak (20X5): $182.000 \times 0,5 = 91.000 \text{ €}$

- Egin beharreko eliminazioa:

Egoera Balantze Bateratua (20X6)	Zor	Har
Kapitala (F)	100.000 €	
Erreserbak	82.000 €	
MFB	111.100 €	
Inbertsioa		200.000 €
Sozietate bateratuen erreserbak		2.100 €
Kanpo-bazkideak		91.000 €

Kontrola lortu ondorengo kapital-partaidetzaren eskuraketak

Enpresa taldea kontrola lortzen denean sortzen da, eta une horretatik aurrera egiten ditugun erosketek ez dute kontrola handitzen. Hori dela eta, kontrola lortu eta gero egiten diren filialaren kapital-partaidetzaren eskuraketak akzio propietzat hartuko dira. Akzio-eskuratze horiek filialaren kapital-banaketa ezberdina dela baino ez digute adierazten, kontrola mantendu egiten baita, eta, horren ondorioz, kontzeptu hauek hartuko dira kontuan:

- kanpo-bazkideen interesak txikitu egin behar dira, eskuratutako akzioen balio teorikoaren zenbateko berean.
- sozietate bateratuen erreserbak aldatu egingo dira, akzioengatik ordaindutako zenbatekoaren eta kanpo-bazkideen murrizketa proporzionalaren balio teorikoaren arteko diferentziarekin.

Adibidea: kontrola lortu ondoren egindako kapital-partaidetzaren eskuraketak

NUEVA, S.A., enpresak 2X12ko ekitaldiaren hasieran NORMA, S.A. enpresaren akzioen % 45 erosi zuen 468.000 euroan. Partaidetza horrekin eta beste bazkideekin lortutako akordioei esker, NUEVA enpresak NORMA enpresaren nagusitasuna edo kontrola lortu du.

2X13/01/01ean, NUEVA enpresak NORMA sozietatearen kapitalaren bigarren erosteta bat egin du. Oraingoan, akzioen % 10 lortu du 115.000 euroan.

Informazio gehigarria:

	NORMA, S.A. 2X12	NORMA, S.A. 2X13
Kapitala	890.000	890.000
Erreserbak	130.000	140.000
G I	(8.000)	5.000
Epe luzerako zorrak	425.000	425.000

Baterakuntza 2X12

► Inbertsioaren eta filialaren ondare garbiaren eliminazioa:

Egoera Balantze Bateratua (2X12)	Zor	Har
Kapitala	890.000 €	
Erreserbak	130.000 €	
MFB	9.000 €	
Inbertsioa		468.000 €
Kanpo-bazkideak		561.000 €

Baterakuntza 2X13

► Filialaren garbiaren aldaketa 2X12-2X13:

FG (2X12)	1.020.000 €
FG (2X13)	1.030.000 €
Aldaketa (gehikuntza)	10.000 €
→ $10.000 \times 0,45 = 4.500$ €, sozietate bateragarrien erreserbak	
→ $10.000 \times 0,55 = 5.500$ €, kanpo-bazkideak	

► Inbertsioaren eta filialaren ondare garbiaren arteko eliminazioa:

Egoera Balantze Bateratua (2X13)	Zor	Har
Kapitala	890.000 €	
Erreserbak	140.000 €	
MFB	9.000 €	
Inbertsioa		468.000 €
Interesak		566.500 €
Sozietate bateratuen erreserbak		4.500 €

► Kanpo-bazkideen eta sozietate bateratuen erreserben aldaketa:

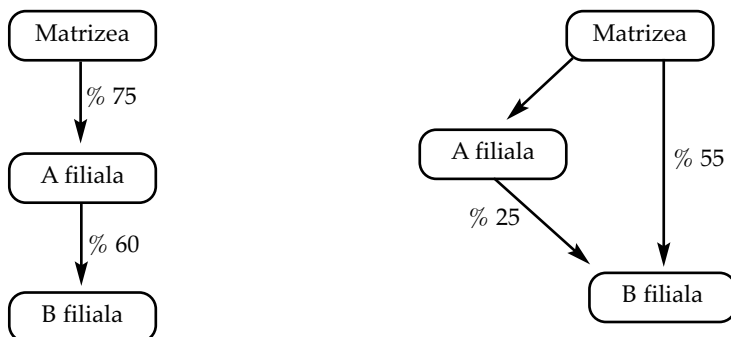
% 10agatik ordaindutakoa	115.000 €
% 10aren kontabilitate-balioa (2X13n)	103.000 €
Enpresa bateratuen erreserben murrizketa	12.000 €

► Doikuntza-idazpena:

Egoera Balantze Bateratua (2X13)	Zor	Har
Interesak	103.000 €	
Sozietate bateratuen erreserbak	12.000 €	
Inbertsioa		115.000 €

3.5.2 ZEHARKAKO PARTAIDETZAK DAUDENEAN

Orain arte aipatutako adibide guztietan, sozietate menderatzaileak taldeko gainerako sozietateekiko duen partaidetza partaidetza zuzena izan da. Oraingo atal honetan, aldiz, zeharkako partaidetzak aztertuko ditugu, hala nola irudi hauetan adierazten diren partaidetzen modukoak:



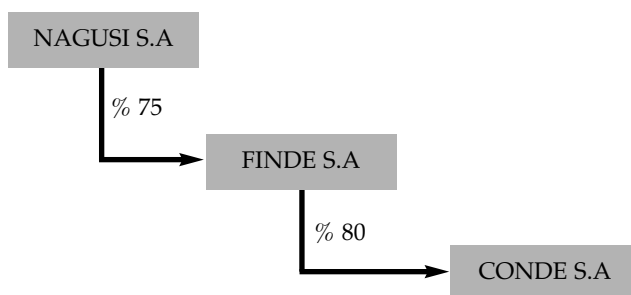
Aurreko irudietan ageri den bezala, taldearen barnean azpitaldeak ikus daitezke, eta, beraz, baterakuntzaren prozedura hainbat etapatan gauzatuko da. Lehenik eta behin, mendeko beste sozietate batzuen kapitalean inolako kontrol-partaidetzarik ez duen sozietatearekin gauzatuko da inbertsioaren eta funts propioen arteko eliminazioa. Ondoren, inbertsioaren eta funts propioen arteko ondoz ondoko eliminazioak gauzatuko dira, aipatutakotik ondoriozta daitezkeen ordenan.

Ondorengo baterakuntzen kasuan, mendeko sozietateen funts propioak kalkulatzeko, aurreko etapetan sor daitezkeen "Sozietate bateratuen erre-serbak" hartuko dira kontuan.

Adibidea: zeharkako partaidetzak

NAGUSI, S.A. sozietateak FINDE, S.A. sozietatearen akzioen % 75 eskuratu zuen 20X1/12/31n, eta 500 € ordaindu zuen inbertsioagatik.

20X4/12/31n, FINDE, S.A. sozietateak CONDE, S.A. sozietatearen akzioen % 80 eskuratu zuen, eta 500 € ordaindu zuen inbertsioagatik.



Taula honetan, data bakoitzean sozietateek zer ondare zuten adierazten da:

	20X0/12/31	20X4/12/31		20X6/12/31	
	FINDE, S.A.	FINDE, S.A.	CONDE, S.A.	FINDE, S.A.	CONDE, S.A.
Kapitala	200 €	200 €	150 €	200 €	150 €
Erreserbak	200 €	400 €	150 €	500 €	250 €
Galdurabazia	100 €	100 €	50 €	80 €	75 €

Aurreko informazioarekin 20X1, 20X4 eta 20X6ko ekitaldietako baterakuntzak egingo ditugu.

20X1eko baterakuntza

Ekitaldi honetan, NAGUSI matrizearen eta FINDE filialaren arteko lehen baterakuntza gauzatuko dugu.

Kalkuluak egin eta gero doikuntza-idazpen hau egin behako da:

Egoera Balantze Bateratua (20X1)	Zor	Hartzeko
Kapitala (FINDE)	200 €	
Erreserbak (FINDE)	200 €	
Galdurabazia (FINDE)	100 €	
Merkataritza-funts bateratua	125 €	
Inbertsioa (NAGUSIk FINDEren gain gauzatutakoa)		500 €
Kanpo-bazkideak		125 €

20X4ko baterakuntza

Ekitaldi honetan, FINDE sozietateak CONDE sozietatearen kapitalaren partaidetza eskuratzen du, eta, horren ondorioz, talde bat osatzen dute. Aldi berean, partaidetza horri esker, NAGUSI matrizeak FINDE sozietateaz gain CONDE sozietatea ere menderatzen du zeharkako partaidetzarekin.

Baterakuntzako arauei jarraituz, urteko kontu bateratuak hainbat etapatan egin beharko ditugu, eta beste sozietate batzuen kapitalean inolako kontrol-

partaidetzarik ez duen sozietatearekin hasi behar dugu inbertsioaren eta funts propioen arteko eliminazioa egiten.

- **FINDERen (azpitaldearen matrizea) eta CONDERen (filiala) arteko eliminazioa:**

Bi sozietate horien arteko baterakuntza lehen baterakuntza izango denez, doikuntza-idazpena honako hau izango da:

Egoera Balantze Bateratua (20X4)	Zor	Hartzeko
Kapitala (CONDE)	150 €	
Erreserbak (CONDE)	150 €	
Galdututako irabazia (CONDE)	50 €	
Merkataritza-funts bateratua	20 €	
Inbertsioa (FINDEk CONDERen gain gauzatutakoa)		300 €
Kanpo-bazkideak		70 €

- **NAGUSIren (matrizea) eta FINDERen (filiala) arteko eliminazioa:**

Bi sozietate hauen arteko baterakuntzak ondorengo baterakuntzaren prozedurari jarraituko dio. FINDERen ondare garbiaren zenbatekoa zehazteko, aurreko etapetan sortutako Sozietate bateratuen erreserbak hartu beharko lirateke kontuan, baina, kasu honetan, ez dago inolako erreserbarik. Horrenbestez, NAGUSIren eta FINDERen arteko 20X4ko baterakuntza egiteko, ondorengo baterakuntzen prozedurari jarraituko zaio.

➤ FINDERen baliabideek lehen baterakuntzatik izan duten aldaketa:

Filialaren garbia (20X1/12/31) = 500 €

Filialaren garbia (20X4/12/31) = 600 €

$\Delta FG = 100 \text{ €} \Rightarrow$ Filialak izandako balio-gehikuntza horretatik taldeari dagokiona: $\Delta FG \times d = 200 \times 0,75 = 75 \text{ €}$
"Sozietate bateratuen erreserbak".

➤ Kanpo-bazkideen zenbatekoa: $FG (20X4) \times (1 - d) = 600 \times 0,25 = 150 \text{ €}$

➤ 20X1/12/31n sortutako Merkataritza-funts bateratuak balio-narriadurarik ez duela izan joko da.

► Doikuntza-idazpena:

Egoera Balantze Bateratua (20X4)	Zor	Hartzeko
Kapitala (FINDE)	200 €	
Erreserbak (FINDE)	400 €	
Merkataritza-funts bateratua	125 €	
Inbertsioa (NAGUSIk FINDEren gain gauzatutakoa)		500 €
Sozietate bateratuen erreserbak		75 €
Kanpo-bazkideak		150 €

20X6ko baterakuntza

Ekitaldi honetan, NAGUSI matrizeak FINDE eta CONDE sozietateak menderatzen jarraitzen du. Zeharkako partaidetzekin jarraitzen dugunez, baterakuntza etapa ezberdinetan egin beharko dugu, eta beste sozietate batzuen kapitalean inolako kontrol-partaidetzarik ez duen sozietatearekin hasiko gara inbertsioen eta funts propioen arteko eliminazioa egiten.

- **FINDEren (azpitaldearen matrizea) eta CONDEren (filiala) arteko eliminazioa:**

Bi sozietate hauen arteko baterakuntzak ondorengo baterakuntzaren prozedurari jarraituko dio.

► CONDEren baliabideek lehen baterakuntzatik izan duten aldaketa:

Filialaren garbia (20X4/12/31) = 350 €

Filialaren garbia (20X6/12/31) = 400 €

$\Delta FG = 50 \text{ €} \Rightarrow$ Filialak izandako balio-gehikuntza horretatik taldeari dagokiona: $\Delta FG \times d = 50 \times 0,80 = 40 \text{ €}$
"Sozietate bateratuen erreserbak".

► Kanpo-bazkideen zenbatekoa: $FG (20X6) \times (1 - d) = 400 \times 0,20 = 80 \text{ €}$.

► 20X4/12/31n sortutako Merkataritza-funts bateratuak balio-narriadurarik ez duela izan joko da.

➤ Doikuntza-idazpena:

Egoera Balantze Bateratua (20X4)	Zor	Hartzeko
Kapitala (CONDE)	150 €	
Erreserbak (CONDE)	250 €	
Merkataritza-funts bateratua	20 €	
Inbertsioa (FINDEk CONDEren gain gauzatutakoa)		300 €
Sozietate bateratuen erreserbak		40 €
Kanpo-bazkideak		80 €

• **NAGUSIren (matrizea) eta FINDEren (filiala) arteko eliminazioa:**

Bi sozietate hauen arteko baterakuntzak ondorengo baterakuntzaren prozedurari jarraituko dio. FINDEren ondare garbiaren zenbatekoa zehazteko, aurreko etapetan sortutako Sozietate bateratuen erreserbak hartu beharko lirateke kontuan, eta ekitaldi honetan badaude.

20X6ko ekitaldiko baterakuntza egiteko, 20X4 urtea hartuko da oinarritzat, zeharkako partaidetzaren ondorioz 20X4tik aurrera lortu baita aberastasun-gehikuntza ondare garbian.

➤ FINDEren egoera 20X4ko ekitaldian:

- Inbertsioa = 500 €
- Kapitala = 200 €
- Erreserbak = 400 €
- Merkataritza-funts bateratua = 125
- Sozietate bateratuen erreserbak = 75 €

➤ FINDEren baliabideek 20X4tik izan duten aldaketa:

Filialaren garbia (20X4/12/31) = 600 €

Filialaren garbia (20X6/12/31) = Kapitala (200 €) + Erreserbak (500 – 1 €) + Sozietate bateratuen erreserba (40 €) = 739 €

$\Delta FG = 139 \text{ €} \Rightarrow$ Filialak izandako balio-gehikuntza horretatik taldeari dagokiona: $\Delta FG \times d = 139 \times 0,75 = 104,25 \text{ €}$ "Sozietate bateratuen erreserbak" (Zenbateko hori 20X4ko ekitaldian genuen kantidadeari gehituko zaio, hau da, 75 € gehi 104,25€ = 179,25 €).

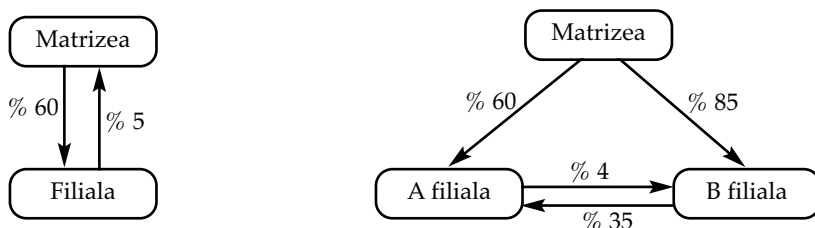
Oharra: Erreserben kalkulua egiteko, 20X6ko ekitaldian gauzatu-tako FINDEren eta CONDEren arteko eragiketak kontuan hartu behar dira. Gure kasuan, MFBaren amortizazioaren eragina, hain zuzen ere.

- Kanpo-bazkideen zenbatekoa: $FG (20X6) \times (1 - d) = 739 \times 0,25 = 184,75 \text{ €}$.
- 20X1/12/31n sortutako Merkataritza-funts bateratuak balio-narriadurarik ez duela izan joko da.
- Doikuntza-idazpena:

Egoera Balantze Bateratua (20X6)	Zor	Hartzeko
Kapitala (FINDE)	200 €	
Erreserbak (FINDE)	499 €	
Sozietate bateratuen erreserbak (FINDE)	40 €	
Merkataritza-funts bateratua	125 €	
Inbertsioa (NAGUSIk FINDEren gain gauzatutakoa)		500 €
Sozietate bateratuen erreserbak		179,25 €
Kanpo-bazkideak		184,75 €

3.5.3 TALDEKO SOZIETATEEN ARTEAN ELKARREKIKO PARTAIDETZAK GERTATZEN DIRENEAN

Elkarrekiko partaidetzak daudenean, egoera hauek gertatzen direla adierazi nahi da:



Aurreko irudiak aztertuz, elkarrekiko partaidetzen bi egoera bereiz daitezke:

1. Sozietate menderatzailearen eta mendeko sozietatearen artean elkarrekiko partaidetzak.

2. Taldeko mendeko sozietateen artean elkarrekiko partaidetzak.

Sozietate menderatzailearen eta mendeko sozietatearen artean elkarrekiko partaidetzak

Egoera honek ez du inolako eraginik baterakuntzako inbertsioen eta funts propioen arteko eliminazioan. Filialak matrizean duen partaidetza matrizearen akzio propioztat kontabilizatuko da, eta, akzio propioak baloratzeko, kontabilitate-irizpideak jarraituko dira. Bestalde, partaidetza finantzario hori "Enpresa matrizearen akzioak" kontuan azalduko da.

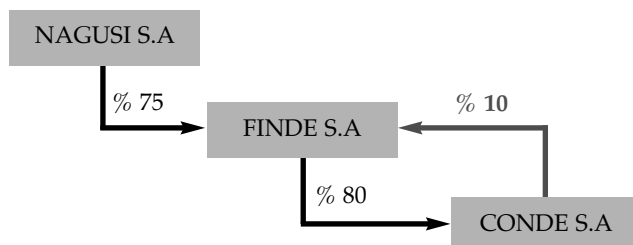
Adibidea: demagun mendeko sozietateak matrizearen akzioen % 5 duela, 5.000 €-an eskuratuta

Baterakuntzan egingo genukeen doikuntza bakarra da akzio propioen birsailkapena:

Egoera Balantze Bateratua (20X4)	Zor	Hartzeko
Enpresa nagusiaren akzioak	5.000 €	
Taldeko sozietateetan partaidetzak		5.000 €

Taldeko mendeko sozietateen artean elkarrekiko partaidetzak

Adibidea: NAGUSI, FINDE eta CONDEren aurreko adibidea-rekin jarraituz, demagun 20X6 urtean CONDE sozietateak FINDE sozietatearen kapitalaren % 10 eskuratzzen duela 100 €-an.



Lehenik eta behin, inbertsio horri dagokion diferentzia kalkulatu behar da:

Inbertsioa	100 €
Inbertsioari dagokion ondare garbia ($0,1 \times (200 + 499 + 40)$ (Ikus oharra))	73,90 €
Baterakuntzako diferentzia	26,10 €

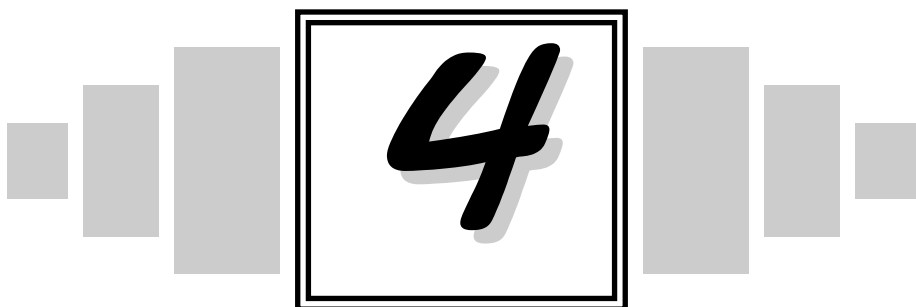
Oharra: FINDEren ondarearen balioa kalkulatzeko, Sozietate bateratuen erreserbak ere hartuko dira kontuan (CONDE sozietatean duen partaidetzatik lortua; ikus zeharkako partaidetzetako adibidea).

Hurrengo pausoa NAGUSIren eta FINDEren arteko eliminazioa izango litzateke. Horretarako, kalkulu batzuk egin behar dira:

- FINDEren kanpo-bazkideen partaidetza % 25etik % 15era jaisten da, CONDEk lortutako % 10 taldean geratzen baita.
- FINDEren gain gauzatutako inbertsioa eliminatzerakoan, Taldeko inbertsio guztia hartu behar da kontuan, hau da, bai NAGUSIk duena, bai CONDE sozietateak duena.
- FINDEren kapitalean partaidetza eskuratzegatik, Taldeak ordaindu duen gainprezioa guztia hartu behar da kontuan, hau da, bai NAGUSIk gauzatutakoa, bai CONDE sozietateak gauzatutakoa.

Doikuntza-idazpena 20X6n:

Egoera Balantze Bateratua (20X6)	Zor	Hartzeko
Kapitala (FINDE)	200 €	
Erreserbak (FINDE)	499 €	
Sozietate bateratuen erreserbak (FINDE)	40 €	
Merkataritza-funts bateratua (125 + 26,1)	125 €	
Inbertsioa (NAGUSIk eta CONDEk FINDEren gain gauzatutakoa) (500+100)		500 €
Sozietate bateratuen erreserbak		179,25 €
Kanpo-bazkideak		184,75 €



INTEGRAZIO PROPORTZIONALAREN METODOA

4.1 SARRERA

4.2 INTEGRAZIO PROPORTZIONALAREN BEREZITASUNAK

4.3 ADIBIDE OROKORRA

4.1 SARRERA

Integrazio proportzionalaren metodoa sozietate taldeaniztunei soilik aplikatzen zaien metodoa da, hau da, taldeko sozietate batek/batzuek beste sozietate batzuekin batera kontrol maila berarekin kudeatzen duten sozietateak bateratzeko metodoa da, hain zuzen ere.

Integrazio proportzionalaren metodoan, Integrazio globalaren metodoan homogeneizazio eta eliminazioetarako azaldutako irizpide berberei jarraituko zaie, alde bakar batekin: matrizeak taldeaniztunaren kapitalean duen partaidetzaren arabera soilik gauzatuko dira eliminazioak. Hala, Integrazio proportzionalaren metodoaren oinarria hauxe izango da: sozietate menderatzailearen Egoera Balantzeari sozietate taldeaniztunaren ondarea osatzen duten ondasun, eskubide eta betebeharren proportzioa gehituko zaio, eta Galdu-irabazien kontuari ere, sozietate taldeaniztunaren emaitza erabakitzeko osagai diren gastu eta sarreren proportzioa gehituko zaio, aurretik egin beharrekoak diren homogeneizazio, doikuntza eta eliminazioez gain.

4.2 INTEGRAZIO PROPORTZIONALAREN BEREZITASUNAK

Gehikuntza-fasean, taldeaniztunaren Egoera Balantzea eta Galdu-irabazien kontuak menderatzaileari dagokion proportzioaren arabera kalkulatu dira berriro.

EGOERA BALANTZEA

$$\begin{aligned}
 & \text{MATRIZEAREN AKTIBOA} + \text{INBERTSIOA} = \text{MATRIZEAREN GARBIA} + \text{MATRIZEAREN PASIBO GALDAGARRIA} \\
 & \qquad \qquad \qquad + \\
 & d \times \text{TALDEANIZTUNAREN AKTIBOA} = d \times \text{TALDEANIZTUNAREN GARBIA} + d \times \text{TALDEANIZTUNAREN PASIBO GALDAGARRIA} \\
 & \text{M. AKTIBOA} + \text{INBERTSIOA} + d \times \text{TA. AKTIBOA} = \text{M. GARBIA} + d \times \text{TA. GARBIA} + \text{M. PAS.GALD.} + d \times \text{TA. PAS.GALD.}
 \end{aligned}$$

GALDU-IRABAZIAK

MATRIZEAREN GASTUAK + EKITALDIKO EMAITZA (MOZKINA) = MATRIZEAREN SARRERAK

+

$d \times \text{TALDEANIZTUNAREN GASTUAK} + d \times \text{EKITALDIKO EMAITZA (MOZKINA)} = d \times \text{TALDEANIZTUNAREN SARRERAK}$

M. GASTUAK + d x Ta. GASTUAK + M. EMAITZA + d x Ta. EMAITZA = M. SARRERAK + d x Ta. SARRERAK

Gehikuntza-fasearen ondoren, inbertsioaren eta taldeaniztunaren garbiaren zati proportzionalaren arteko eliminazioa egin beharko litzateke, eta, kasu honetan, integrazio globalarekiko duen ezberdintasun nabariena hauxe da: ez da Kanpo-bazkideen konturik izango, jadanik taldeari dagokion zatia soilik hartu delako kontuan.

4.3 ADIBIDE OROKORRA

MUNDU, S.A. sozietateak PAUSU, S.A. sozietatearen % 80ko partaidetza eta YORK, S.A. sozietatearen % 50eko partaidetza du, 20X0/01/01ean eta 20X1/12/31n eskuratuak, hurrenez hurren. YORK sozietatea MUNDU sozietateak beste batekin batera sorturikoa denez, biek elkarrekin kudeatzen dute, eta taldeaniztuna da, beraz.

MUNDU sozietateak bere inbertsio finantzarioak eskuratze-prezioan baloratzten ditu. PAUSU sozietatearen tituluengatik 400.000 € ordaindu zituen, eta YORK sozietatearen partaidetzagatik, akzioen balio teorikoaren % 120 ordaindu zuen.

Lehen baterakuntzaren datan, sozietate bakoitzak ondare garbi hau zuen:

	PAUSU (20X0/31/12)	YORK (20X1/12/31)
Kapitala	300.000	240.000
Erreserbak	150.000	20.000
Ekitaldiko emaitza	(90.000) saldo zorduna	10.000

Sozietate horien artean eragiketa hauek egin dira:

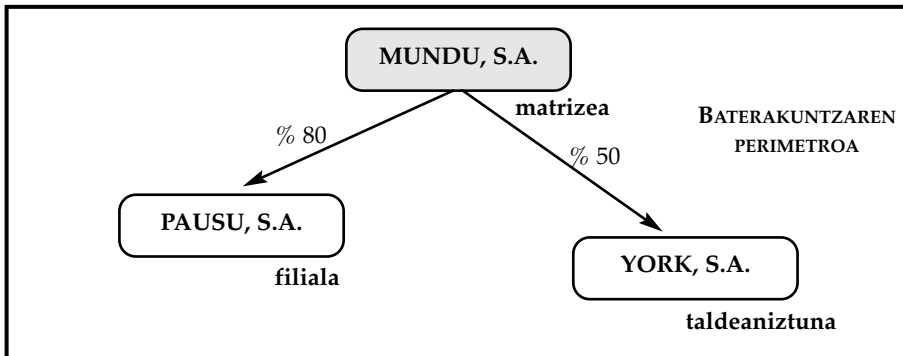
- 1- 20X3/06/30ean, 12.000 euroan baloratuta zituen akzioak 15.000 euroan saldu zizkion YORK sozietateak MUNDU sozietateari, eta oraindik MUNDUren esku jarraitzen dute.
- 2- 20X4ko abenduan, 15.000 euroan baloratutako lursaila 28.000 euroan saldu zion PAUSU sozietateak YORK sozietateari; egun hartako merkatu-balioan, hain zuzen ere. Lursailak, gaur egun, YORKen esku jarraitzen du.
- 3- 20X5eko martxoan, 500 euroan baloratutako zerbitzuak eskaini dizkio MUNDU sozietateak YORK sozietateari. Eragiketa banku bidez ordaindu/kobratu da.
- 4- YORK sozietateak, Bazkideen Batzar Nagusiak onartu ondoren, 20X4ko ekitaldiko emaitza banatzen du. 20X4ko ekitaldian, YORK sozietateak lortutako emaitza 3.000 €-ko irabazia izan da, eta % 25 banatuko da akziodunen artean.

Taula hauetan aurkezten diren Urteko Kontuetako datuak kontuan hartuz, 2X05eko baterakuntza egingo dugu.

AKTIBOA	MUNDU, S.A.	PAUSU, S.A.	YORK, S.A.
Ibilgetu materiala	742.000 €	360.000 €	240.000 €
Imaren amortizazio metatua	-360.000 €	-150.000 €	-72.000 €
Ibilgetu finantzarioa	600.000 €		2.000 €
Beste aktibo batzuk	573.000 €	235.000 €	226.000 €
GUZTIRA	1.555.000 €	445.000 €	396.600 €
PASIBOA			
Kapitala	450.000 €	300.000 €	240.000 €
Erreserbak	384.000 €	140.000 €	53.000 €
Galdu-irabaziak	240.000 €	-11.000 €	68.400 €
Hartzekodunak	476.000 €	16.000 €	35.200 €
GUZTIRA	1.555.000 €	445.000 €	396.600 €

Adibide honetan, MUNDU sozietate matrizeak Urteko Kontu Bateratuak egiterakoan, PAUSU sozietatea Integrazio globalaren metodoarekin bateratuko du filiala izateagatik, eta YORK sozietatea Integrazio proportzionalaren metodoarekin taldeaniztuna izateagatik.

Eskema honetan azaltzen da taldearen itxura:



1. pausoa: lehen baterakuntzako datuak bildu

PAUSU filiala: 20X0/12/31n

- Kontrol-portzentajea = 0,8
- Inbertsioa = 400.000 €
- Filialaren garbia = $K_p + R_s = 450.000$ € (**Oharra:** ez dugu kontuan hartzen Galdu-irabazia, 20X0/01/01ean eskuratu zelako)
- Kanpo-bazkideak = $(1 - d) \times FG = 90.000$ €
- Baterakuntzako diferentziak = Integrazio globaletik sortutako Merkataritza-funts bateratua: 40.000 €

YORK taldeaniztuna: 20X1/12/31n

- Kontrol-portzentajea = 0,5
- Inbertsioa = 162.000 €
- Taldeaniztunaren garbia = $K_p + R_s + GI = 270.000 \times 0,5 = 135.000$ €
- Baterakuntzako diferentziak = Integrazio proportzionaletik sortutako Merkataritza-funts bateratua: 27.000 €

2. pausoa: lehen baterakuntzaren datatik egin diren barne-eragiketen eragina eliminatu

1. barne-eragiketa

YORK (Ta)	———20X3/06/30ean akzio-salmenta———>	MUNDU (M)
Kostu historikoa = 12.000 € <u>Salmenta-prezioa = 15.000 €</u> Irabazia (YORK, saltzailea) = 3.000 € Taldeari dagokion irabazia bere partaidetzari dagokiona izango da, hau da: $3.000 \times 0,5 = 1.500 \text{ €}$		

YORK sozietateak 20X3an egin duen akzio-salmentaren ondorioz lortutako 3.000 euroko irabazia taldeari dagokion portzentajearen eliminatorio beharko da, akzioek taldean jarraitzen dutelako eta, horren ondorioz, taldeak ez duelako inolako irabazirik lortu.

Eliminazioa, akzioek taldean jarraitzen duten bitartean, baterakuntza-ekitaldi guztietan egingo da. Hala, gu 20X5eko ekitaldian egonik, emaitza 20X3ko ekitalditik datorkigu, hau da, aurreko ekitaldietako emaitzetatik; horregatik, baterakuntza egiterakoan, 20X5eko ekitaldian egingo dugun doikuntzak erreserbetan izango du eragina.

Egoera Balantze Bateratua (20X5)	Zor	Hartzeko
Inbertsio finantzarioak (MUNDU –eroslea– M)		1.500 €
Erreserbak (YORK –saltzailea– Ta)	1.500 €	

2. barne-eragiketa

PAUSU (F)	———20X4n lursaila saldu———>	YORK (Ta)
Kostu historikoa = 15.000 € <u>Salmenta-prezioa = 28.000 €</u> Irabazia (PAUSU –saltzailea–) = 13.000 € Filialak indibidualki lortu duen irabazitik taldeari dagokiona taldeak taldeaniztunean duen partaidetzaren arabera kalkulatu da: $13.000 \times 0,5 = 6.500 \text{ €}$		

1. barne-eragiketan emandako azalpen beretan oinarrituz, proposatu-tako doikuntza honako hau izango litzateke:

Egoera Balantze Bateratua (20X5)	Zor	Hartzeko
Lurrak (YORK –eroslea– Ta)		6.500 €
Erreserbak (PAUSU –saltzailea– F)	6.500 €	

3. barne-eragiketa

MUNDU (M)	—20X5eko martxoan zerbitzuak eskaini —>	YORK (Ta)
Zerbitzuen zenbatekoa = 500 € Taldeak bere partaidetzari dagokiona hartu behar du kontuan: $500 \times 0,5 = 250 \text{ €}$		

Zerbitzu horien ondorioz, MUNDU sozietateak bere urteko kontu indibidualetan 500 €-ko sarrera islatuko du, eta YORK sozietateak, aldiz, gastua. Hala ere, taldearen ikuspuntutik, ez da inolako gastu/sarrerarik gertatu. Eragiketa horiek, beraz, taldeak duen partaidetzaren arabera eliminatu behar ditugu.

Zerbitzuen prestazioa banku bidez ordaindu/kobratu denez, ez da egongo elkarren arteko kreditu- eta hartzekodun-konturik, eta eliminatu beharrekoa elkarren arteko gastu eta sarrerak soilik izango dira, betiere, taldeari dagokion portzentajea.

Galdu-irabazi Bateratua (20X5)	Zor	Hartzeko
Zerbitzu-prestazioengatik sarrerak (MUNDU)		250 €
Zerbitzu-gastuak (YORK)	250 €	

4. barne-eragiketa:

YORK (Ta)	———20X5ean, 20X4ko ekitaldiko emaitzen % 25 banatu———>	AKZIODUNAK
MUNDU sozietate akziodunetarik bat da, eta bere partaidetzaren arabera banatuko diren dibidenduen % 50 dagokio. Banatuko diren dibidenduak: $3.000 \times 0,25 = 750 \text{ €}$ MUNDUK jasoko duen dibidendua: $750 \times 0,5 = 375 \text{ €}$		

Sozietate nagusiak ekitaldian izan dituen dibidenduengatik irabazia baterakuntza egiterakoan eliminatu behar da, irabazia dagokion ekitaldiko emaitzetara geroratuz. Hortaz, dibidenduengatik emaitza 20X4ko ekitaldikoa denez, Erreserbak kontuan egingo da doikuntza:

Egoera Balantze Bateratua (20X5)	Zor	Hartzeko
Galdu-irabazia (MUNDU -M-)	375 €	
Erreserbak (MUNDU -M-)		375 €
Galdu-irabazi Bateratua (20X5)	Zor	Hartzeko
Taldeko sozietateen kapital-partaidetzen sarrerak (MUNDU -M-)	375 €	
Emaitza (MUNDU -M-)		375 €

3. pausoa: inbertsioaren eta filialaren/taldeaniztunaren garbiaren arteko eliminazioa 20X5ean

PAUSU filiala:

$$FG (20X5) = K_p + R_s = 300.000 + (140.000 - 6.500) = 433.500 \text{ €}$$

$$FG (20X0) = 450.000 \text{ €}$$

$$\downarrow FG = (16.500) \text{ €} \Rightarrow \text{Zenbateko hori akziodunen artean banatu behar da:}$$

- Taldearentzat: $\downarrow FG \times d = (16.500) \times 0,80 = (13.200) \text{ €} \Rightarrow$ "Sozietate bateratuen erreserba-aldaketa"
- Kanpo-bazkideentzat: $\downarrow FG \times (1 - d) = (16.500) \times 0,20 = (3.300) \text{ €}$
 $\Rightarrow \downarrow$ Kanpo-bazkideak

Egoera Balantze Bateratua (20X5)	Zor	Hartzeko
Inbertsioa		400.000 €
Kapitala (F) (20X0)	300.000 €	
Erreserbak (20X0ko GIrekin) (F) (20X0)	150.000 €	
Merkataritza-funts bateratua	40.000 €	
Kanpo-bazkideak		90.000 €
Erreserbak (F)		16.500 €
Kanpo-bazkideak	3.300 €	
Sozietate bateratuen erreserba-aldaketa	13.200 €	

YORK taldeaniztuna:

$$\text{TaG (20X5)} \times d = (\text{Kp} + \text{Rs}) \times d = (240.000 + 53.000) \times 0,5 - 1.500 = 145.000 \text{ €}$$

$$\text{TaG (20X1)} \times d = 135.000 \text{ €}$$

$\Delta \text{TaG} = 10.000 \text{ €} \Rightarrow$ Zenbateko hori taldeari dagokiona denez, ez da ezer banatu behar.

Egoera Balantze Bateratua (20X5)	Zor	Hartzeko
Inbertsioa		162.000 €
Kapitala (Ta) (20X1)	120.000 €	
Erreserbak (Ta) (20X1)	10.000 €	
Galdu-irabazia (Ta) (20X1)	5.000 €	
Erreserbak (F)	27.000 €	
Erreserbak (Ta)	10.000 €	
Sozietate bateratuen erreserba		10.000 €

Oharra: Eliminazio hauetan, erreserbak kalkulatzeko, barne-eragiketek sor ditzaketen aldaketak kontuan hartu behar dira.

4. pausoa: lehen baterakuntzako diferentzien tratamendua

PAUSU filiala: MFB = 40.000 €

Aktibo ukiezin hauei urtero lehen baterakuntzako datatik hasita aplikatu-tako "Balio-narriaduraren testa"ren emaitzak hauek izan direla joko dugu: aurreko urteetan guztira % 50 eta aurtengo % 10. 20X5eko kuotak aurtengo emaitzari eragiten dio, baina beste guztiek aurreko ekitaldietako emaitzei, hau da, erreserba-kontuari.

Egoera Balantze Bateratua (20X5)	Zor	Hartzeko
Merkataritza-funts bateratua		24.000 €
Galdu-irabazia (M)	4.000 €	
Erreserbak (M)	20.000 €	
Galdu-irabazi Bateratua (2X12)	Zor	Hartzeko
MFBaren amortizazioa	4.000 €	
Emaitza (M)		4.000 €

YORK taldeaniztuna: MFB = 27.000 €

Aktibo ukiezin hauei urtero lehen baterakuntzako datatik hasita aplikatu-tako "Balio-narriaduraren testa"ren emaitzak hauek izan direla joko dugu: aurreko urteetan guztira % 30 eta aurtengo % 10. 20X5eko kuotak aurtengo emaitzari eragiten dio, baina beste guztiek aurreko ekitaldietako emaitzei, hau da, erreserba kontuari.

Egoera Balantze Bateratua (20X5)	Zor	Hartzeko
Merkataritza-funts bateratua		10.800 €
Galdu-irabazia (M)	2.700 €	
Erreserbak (M)	8.100 €	
Galdu-irabazi Bateratua (2X12)	Zor	Hartzeko
MFBaren amortizazioa	2.700 €	
Emitza (M)		2.700 €

5. **pausoa:** ekitaldiko emaitzaren banaketa

Emitza (MUNDU, M) = $240.000 - 375 - 4.000 - 2.700 = 232.925 \text{ €}$ → Taldearen emitza

Emitza (PAUSU, F) = (11.000) €

- $(11.000) \times d = (8.800) \text{ €}$ → Taldearen emitza
- $(11.000) \times (1 - d) = (2.200) \text{ €}$ → Kanpo-bazkideen emitza

Emitza (YORK, Ta) = 68.400 €

- $68.400 \times d = 34.200 \text{ €}$ → Taldearen emitza

Egoera Balantze Bateratua (20X5)	Zor	Hartzeko
Galdu-irabazia (M)	232.925 €	
Galdu-irabazia (Ta)	34.200 €	
Galdu-irabazia (Taldea, sozietate nagusia)		267.125 €
Galdu-irabazia (F)		11.000 €
Galdu-irabazia (Taldea, sozietate nagusia)	8.800 €	
Galdu-irabazia (Kanpo-bazkideak)	2.200 €	
Galdu-irabazi Bateratua (2X12)	Zor	Hartzeko
Emaitza (M)		232.925 €
Emaitza (Ta)		34.200 €
Emaitza (Taldea, sozietate nagusia)	267.125 €	
Emaitza (F)	11.000 €	
Emaitza (Taldea, sozietate nagusia)		8.800 €
Emaitza (Kanpo-bazkideak)		2.200 €

6. pausoa: 20X5eko Urteko Kontu Bateratuak osatu

	MUNDU	PAUSU	YORK	YORK*d	GEHIKUNTZA
AKTIBOA					
Ibilgetu materiala	742.000	360.000	240.000	120.000	1.222.000
IMaren amortizazio metatua	-360.000	-150.000	-72.000	-36.000	-546.000
Merkataritza-funts bateratua					
Ibilgetu finantzarioa	600.000	-	2.000	1.000	601.000
Beste aktibo batzuk	573.000	235.000	226.600	113.300	921.300
GUZTIRA	1.555.000	445.000	396.600	198.300	2.198.300
PASIBOA					
Kapitala	450.000	300.000	240.000	120.000	870.000
Erreserbak	384.000	140.000	53.000	26.500	550.500
Sozietate bateratuen erreserbak					
Soz. bateratuen erreserba-aldaketa					
Galdu-irabazia	240.000	-11.000	68.400	34.200	263.200
Galdu-irabazia (Soz. nagusia)					
Galdu-irabazia (Kanpo-bazkideak)					
Kanpo-bazkideak					
Hartzekodunak	481.000	16.000	35.200	17.600	514.600
GUZTIRA	1.555.000	445.000	396.600	198.300	2.198.300

6. *pausoa*: 20X5eko Urteko Kontu Bateratuak osatu (jarraipena)

ELIMINAZIOAK						EBB
AKTIBOA	ZOR			HARTZEKO		
Ibilgetu materiala				6500		1.215.500
IMaren amortizazio metatua						-546.000
Merkataritza-funts bateratua	40000	27000		24000	10800	32.200
Ibilgetu finantzarioa				1500	400000	37.500
Beste aktibo batzuk						921.300
GUZTIRA						1.660.500
PASIBOA						
Kapitala	300000	20000				450.000
Erreserbak	1500	6500	133500	25000	20000	356.275
Sozietate bateratuen erreserbak					10000	10.000
Soz. bateratuen erreserba-aldaketa	13200					-13.200
Galdu-irabazia	375	4000	2700	232925	11000	-
Galdu-irabazia (Soz. nagusia)	8800				232925	258.325
Galdu-irabazia (Kanpo-bazkideak)	2200					-2.200
Kanpo-bazkideak	3300				90000	86.700
Hartzekodunak						514.600
GUZTIRA						1.660.500



EKIBALENTZIAN JARTZEKO PROZEDURA

5.1 SARRERA

5.2 ADIBIDE OROKORRA

5.1 SARRERA

Ekibalentzian jartzearen prozedura sozietate elkartuak bateratzeko erabiltzen da, hau da, enpresa baten gain matrizeak edo taldeko beste enpresaren batek duen eragina nabaria denean. Hala ere, Integrazio globaleko eta Integrazio proportzionaleko salbuespen-kasuetan ere, sozietate filial eta taldeaniztunei aplikatzen zaie prozedura hau, taldearen baterakuntza egitera-koan.

Eragina nabarmena izango da, baldin eta matrizeak enpresa horren poli-tika ekonomiko-finantzarioetan eragiten badu. Eragina nabarmena edo esan-guratsua dela frogatzeko, partaidetzaren zenbatekoak hartzen dira oinarri-tzat: sozietate horren kapitalean dugun partaidetza % 20 baino handiagoa bada, eragin nabarmena izango dugu sozietatearen kudeaketan, eta Ekibalentzian jartzearen prozedurarekin bateratuko da. Hala ere, arautegia ez da partaidetzara mugatzen, eta enpresa menderatzaileak beste enpresa baten administrazio-kontseiluko edota zuzendaritza goreneko kideren bat aukeratzeko gaitasuna badu, eragina nabaria dela ulertzen da, eta sozietatea elkartu gisa identifikatzen da.

Bateratzeko prozedura hau termino finantzarioetan ulertu behar da. Sozietate menderatzaileak sozietate elkartuan duen partaidetzaren zenba-tekoa bere urteko kontu indibidualetan kostu historikoan dauka baloratuta, eta, taldearen ikuspegitik, partaidetzaren kostu historikoa balio teorikoaz ordeztu behar da, eta zenbatekoa aktiboko "Ekibalentzian jarritako partaide-tzak" kontuan adierazi. Gainera, balio teorikoa kalkulatzeko, kontuan hartu behar da enpresa elkartuak ekitaldian izan duen emaitza, emaitzaren bana-ketari buruzko dibidenduen politika edozein dela ere. Hala, lehen baterakun-tzaren data ekitaldi-bukaerarekin bat datorrenean, sozietate elkartuak ekital-dian izan duen emaitza bere ondarean bilduko da, eta ondorengo baterakun-tzetan, aldiz, ondaretik kanpo geratuko da, emaitza banatu egin behar baita. Hala ere, emaitzaren banaketan, taldeari dagokion zatiak balio teorikoan eragingo du, hau da, "Ekibalentzian jarritako partaidetzak" kontuan (ikus ondorengo adibidea).

Ekibalentzian jartzearen prozedurarekin partaidetzaren "balorazio-zuzen-keta" bat egiten denez, ez dira kontuan hartuko sozietate elkartuaren onda-reko elementuak, eta ez dira agertuko kanpo-bazkideak. Baterakuntzako

diferentziei dagokienez, integrazio globalean eta proportzionalen gertatzen den bezala, horrelakoak sor daitezke partaidetzagatik horren balioa baino gehiago edo gutxiago ordainduz gero. Hala ere, kasu honetan, gehiago ordaintzeko arrazoia "Ekibalentzian jarritako sozietateen merkataritza-funts bateratua" izango da, eta ez da onartuko inolako aktibo azpibaloraturik, ez eta identifikatutako aktibo ukiezin berririk ere, sozietate elkartuaren ondareko elementuak ez direlako kontuan hartu. Gutxiago ordaintzeko arrazoiekin gauza bera gertatuko da, "Ekibalentzian jarritako sozietateen baterakuntzako diferentzia negatiboa" kontua sortzen da, eta ekitaldiko irabazia izango da, ez pasiboko elementuren baten balio-zuzenketa bat.

Sortuko diren Merkataritza-funts bateratuarentzat eta Baterakuntzako diferentzia negatiboarentzat, Integrazio globalaren metodoan edo Integrazio proportzionalaren metodoan azaldutako bideari jarraituko zaio.

5.2 ADIBIDE OROKORRA

DONOSTI, S.A. matrizeak bere ibilgetu finantzarioen artean bere enpresa elkartua den MARTUTENE, S.A. sozietatearen akzioen % 25 dauka, 35.000 euroan baloratua eta 20X4ko abenduaren 31n eskuratua.

MARTUTENE sozietateak ondare hau izan du azken lau urteetan:

(1) Ondare garbia kalkulatzeko, lehen baterakuntza 20X4ko abenduaren 31koa izanik, partida

	20X4	20X5	20X6
Kapitala	75.000 €	75.000 €	80.000 €
Erreserbak	20.000 €	20.000 €	30.000 €
Aurreko ekitaldietako emaitza negatiboak	-15.000 €	-5.000 €	-
Galdu-irabazia	10.000 €	15.000 €	12.500 €
Sozietatearen ondare garbia	90.000 €	105.000 €	122.500 €
Baterakuntzarako ondare garbia (1)	90.000 €	90.000 €	110.000 €

guztiak hartuko dira kontuan. Gainerako ekitaldietan, aldiz, Galdu-irabazia ez da sartu.

20X4ko baterakuntza

Ekibalentzian jartzearen prozedura ez da bateratzeko metodo bat, balorazio-aldaketan oinarritzen den prozedura bat baizik.

Lehenengo eta behin, baterakuntzako diferentziarik dagoen aztertu behar da. Horretarako, gure partaidetzaren balio teorikoa kalkulatu beharko dugu lehenik, eta, gero, kontabilitate-balioarekin alderatu:

➤ Balio teorikoa (20X4) = $0,25 \times 90.000 = 22.500 \text{ €}$

➤ Kontabilitate-balioa = 35.000 €

Diferentzia $35.000 - 22.500 = 12.500 \text{ €}$.

Zenbateko horrek adierazten du partaidetzak balio duena baino gehiago ordaindu dugula elkartuaren partaidetzagatik, eta 12.500 €-ko "Ekibalentzian jarritako sozietateen MFB" sortu da.

Adierazitako kalkuluak egin ondoren, baterakuntzako prozedurarekin hasiko gara. Horretarako, akzioen balio-aldaketa egin behar da, eta aldaketa horrek sortzen dituen diferentzia positiboak kontabilizatu:

Egoera Balantze Bateratua (20X4)	Zor	Hartzeko
Inbertsioa (ibilgetu finantzarioa)		35.000 €
Ekibalentzian jarritako partaidetzak	22.500 €	
Ekibalentzian jarritako sozietateen MFB	12.500 €	

20X5eko baterakuntza

Partaidetzaren balio teorikoak lehen baterakuntzaren datatik izan duen aldea aztertu behar da.

➤ Balio teorikoa (20X4) = $0,25 \times 90.000 = 22.500 \text{ €}$

➤ Balio teorikoa (20X5) = $0,25 \times 90.000 = 22.500 \text{ €}$

Ondare garbia aldatzen ez denez, balio teorikoa berdin mantenduko da ekitaldi batetik bestera, eta doikuntza-idazpena haxe izango da:

Egoera Balantze Bateratua (20X5)	Zor	Hartzeko
Inbertsioa (ibilgetu finantzarioa)		35.000 €
Ekibalentzian jarritako partaidetzak	22.500 €	
Ekibalentzian jarritako sozietateen MFB	12.500 €	

Bestalde, Martutene sozietateak urte honetan 15.000 €-ko mozkina izan du, eta horrek handitu egiten du, matrizeari dagokion zatian, ekibalentzian jarritako partaidetzaren balioa:

Egoera Balantze Bateratua (20X5)	Zor	Hartzeko
Ekibalentzian jarritako partaidetzak	3.750 €	
Galdu-irabazia (matrizea)		3.750 €
Galdu-irabazi bateratua (20X5)	Zor	Hartzeko
Sarrera finantzarioa		3.750 €
Emaita (matrizea)	3.750 €	

"Ekibalentzian jarritako partaidetzak" kontuan, zenbateko hau izango dugu guztira: $22.500 € + 3.750 € = 26.250 €$.

Azkenik, lehen baterakuntzan sortutako diferentzien balio-galera islatu behar da taldearen urteko kontuetan. Lehen baterakuntzaren datatik hasita igarotako kuotak adierazi beharko dira, gure kasuan ekitaldi bakarra (20X4/12/31tik 20X5/12/31ra).

- MFBaren balio-galera: "Balio-narriaduraren testaren" arabera, aurtan elementu ukiezinek ez dutela inolako balio-galerarik izan joko dugu.

20X6ko baterakuntza

Partaidetzaren balio teorikoak lehen baterakuntzaren datatik izandako aldea:

➤ Balio teorikoa (20X4) = $0,25 \times 90.000 = 22.500 €$

➤ Balio teorikoa (20X6) = $0,25 \times 110.000 = 27.500 €$

Balio-gehikuntza = $5.000 € \Rightarrow$ Ekibalentzian jarritako sozietateen erreserbak

Egoera Balantze Bateratua (20X6)	Zor	Hartzeko
Inbertsioa (ibilgetu finantzarioa)		35.000 €
Ekibalentzian jarritako partaidetzak	27.500 €	
Ekibalentzian jarritako sozietateen MFB	12.500 €	
Ekibalentzian jarritako sozietateen erreserbak		5.000 €

MARTUTENE sozietateak 20X6ko ekitaldian izandako mozkinaren banaketa:

Egoera Balantze Bateratua (20X6)	Zor	Hartzeko
Ekibalentzian jarritako partaidetzak	3.125 €	
Galdu-irabazia (matrizea)		3.125 €
Galdu-irabazi bateratua (20X6)	Zor	Hartzeko
Sarrera finantzarioa		3.125 €
Emitza (matrizea)	3.125 €	

"Ekibalentzian jarritako partaidetzak" kontuan, zenbateko hau izango dugu guztira: $27.500 \text{ €} + 3.125 \text{ €} = 30.625 \text{ €}$.

Lehen baterakuntzan sortutako diferentzien balio-galera aztertzean, MFBak aurten ere ez duela baliorik galdu joko dugu ("Balio-narriaduraren testaren" emaitzen arabera).

ERANSKINA

ADIBIDEAK **TAULAK**

EHUko ENPRESEN ADMINISTRAZIO ETA ZUZENDARITZAN
LIZENTZIATURAKO Kontabilitate Egoeren Finkapenerako Sarrera
(Urteko Kontuen Baterakuntzarako Sarrera) ikasgaian azken
urteetan egin diren azterketetan oinarritutako adibideak

ADIBIDEAK

1. Adibidea

1. ARIKETA

LATIN, S.A. enpresak FORMA, S.A. enpresaren akzioen % 75 eskuratzen du 95/12/31n; guztiek dute boto-eskubidea. Orrialde atxikian ageri dira bai batak bai besteak 1998ko ekitaldiaren bukaeran aurkeztu dituzten balantzeak (ikus 1. taula atxikia).

Informazio osagarria:

- FORMA, S.A.ren datuak 95/12/31n:

Kapital soziala	200.000
Erreserbak	100.000
Galdu-irabazia	50.000
- 1998ko ekitaldian, LATIN, S.A.k lursail bat erosten dio FORMA, S.A.ri 30.000 moneta unitateren truke; FORMAk 18.000 m.u.an zuen baloratu kontabilitatean.

Egin beharreko lana:

1998ko ekitaldiko Egoera Balantze Bateratua aurkeztea, egin beharreko iruzkin, doikuntza eta idazpenak barne.

2. ARIKETA

Baterakuntzaren perimetroa enpresa bateragarrien multzoarekin bat etorriko balitz, perimetroa osatzen duten enpresei zer baterakuntza-metodo edo -prozedura aplika dakieke? Azaldu erantzuna.

3. ARIKETA

AGUA-A2, S.A. enpresaren jarduera sendatzeko uraren salmenta da, eta PASTO, S.A. enpresaren kapitalaren % 70 eskuratu du 1997ko ekitaldiaren bukaeran. Bigarren enpresa horren jarduera plastikozko botilen fabrikazioa da, eta 9.000 milioi m.u.ko garbia erakusten du eskuratze-datan.

Eskatzen dena:

97/12/31ko Balantze Bateratua aurkezteko behar diren **idazpenak**. Egin eskatutakoa bi kasu hauen arabera:

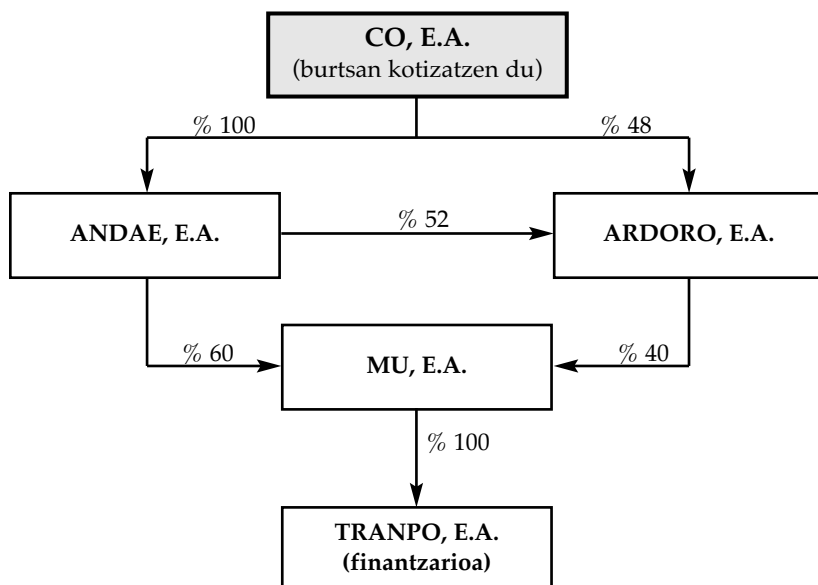
A kasua: Akzioak 7.000 miloi moneta unitateren truke eskuratu dira.

B kasua: Akzioak 6.000 miloi moneta unitateren truke eskuratu dira.

Bestalde, diferentzia positiboa badago, kontuan hartu behar da PASTO, S.A.ren lur batzuek 800 miloi moneta unitateko merkatu-balioa dutela baina 400 miloi moneta unitateko kontabilitate-balio garbia.

4. ARIKETA

Taula honek kimika-sektoreko enpresa multzo bat erakusten du:



Egoera horren aurrean, erantzun galdera hauei, eta eman arrazoiak:

- ARDORO, S.A. enpresan, zein izango litzateke kanpo-bazkideen partaidetzaren portzentajea?
- Enpresa-azpitalderik ba al dago? Erantzuna baiezkoa bada, esan zein eta zergatik.
- Talderik badago, enpresa bakoitza bateratzeko egon daitekeen modua.
- Talderik badago, baterakuntza egitetik salbuetsita egoteko arrazoirik al dago?

2. Adibidea

1. ARIKETA

TINLA, S.A. enpresak MAFOR, S.A. enpresaren akzioen % 80 eskuratzen du 96/01/01ean; guztiek dute boto-eskubidea. 2. taula atxikian ageri dira bai batak bai besteak 1998ko ekitaldiaren bukaeran aurkeztu dituzten balantzeak.

Informazio osagarria:

- MAFOR, S.A.ren datuak 96/12/31n:

Kapital soziala	600.000
Erreserbak	300.000
Galdu-irabazia (saldo zorduna)	(150.000)
- 1998ko abenduaren 31n, TINLA, S.A.k patente bat erosi dio MAFOR, S.A.ri. Patente horregatik 45.000 m.u. ordaindu ditu; MAFOR, S.A.k 40.000 m.u.an dauka baloratuta kontabilitatean.

Egin beharreko lana:

1998ko ekitaldiko Egoera Balantze Bateratua aurkeztea, egin beharreko iruzkin, doikuntza eta idazpenak barne.

2. ARIKETA

1. ariketa erreferentziatzat hartuz eta datu hauek kontuan izanik, egin itzazu Balantze Bateratua eta Galdu-irabazi Bateratua lortzeko egin behar diren doikuntzak:

TINLA, S.A.k 45.0000 m.u. ordaindu zituen patenteagatik; MAFOR, S.A.k 50.000 m.u.an zuen kontabilizatua.

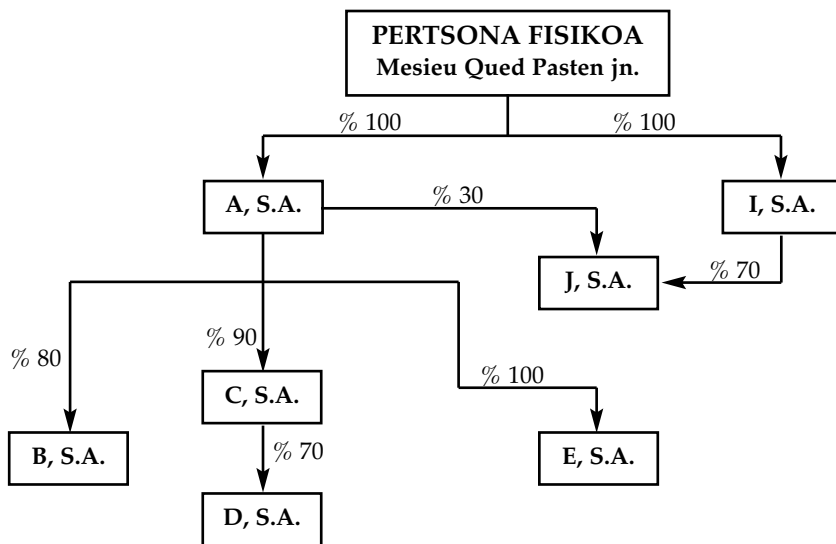
3. ARIKETA

Enpresa talde bateko **filialak** ondorengo zer egoeratan ez dira bateratuko Integrazio globalaren metodoarekin?

1. Filiala ekitaldi honetako abenduaren 28an eskuratu da.
2. Filialaren kapitalaren % 30 soilik dauka.
3. Filiala abeltzaintzaren arloan murgiltzen den enpresa bat da, eta matrizea, berriz, enpresa industrialia.

4. Filiala jarduera aldatzeko bidean dago. Enpresa komertziala zen, eta enpresa industrial bilakatuko da.
5. Filiala ordainketa-etendurarako prozesu batean dago.
6. Filiala bidaia-agentzia bat da, eta bidaiak finantzatzen dizkie lankideei sei hilabeterako.
7. Filialak Urteko Kontuak matrizeak ixten dituen datan ixten ditu; apirilren 10a denez, ordea, Akziodunen Batzar Nagusiak ez ditu oraindik onartu.

4. ARIKETA



Aurreko taulatik honako informazio hau dugu:

- Akzio guztiek boto-eskubidea dute.
- Enpresa hauetako inork ez dauka akzio propiorik.
- Elkarte guztietan kontseilari berak daude, eta 4 urte daramatzate postu horretan.
- A, S.A., enpresa da taldeko nagusia, eta beste guztiek, I, S.A. barne, irizpide berak betetzen dituzte.
- I, S.A. enpresak (J, S.A.ren akzioen % 70ekin) A, S.A. enpresak esaten duenaren alde bozkatzan du beti.

Eskatzen dena:

A, S.A. enpresak Integrazio globalaren metodoarekin bateratu behar litzuzke goiko taulan ageri diren enpresak? Arrazoitu erantzuna. Esan bakarrik zein egongo litzatekeen kanpoan, eta zergatik.

3. Adibidea

1. ARIKETA

BULTO, S.A. sozietatea oso talde ezagun bateko matrizea da, eta 1997ko ekitaldiaren bukaeran MAR, S.A.ren akzioen % 70 eskuratu zuen 990 m.u.ren truke. Data horretan, filial horrek funts propio hauek zituen: Kapital soziala (KS), 1.000 m.u.; Erreserba legala (EL), 200 m.u.; Borondatezko erreserbak (BE), 80 m.u.; Aurreko ekitaldietako emaitza negatiboak, 50 m.u.; Galdu-irabaziak (G-I), 90 m.u.

Dugun informazioaren arabera, badakigu filialaren eraikuntzaategatik 70 m.u.ko gainbalioak daudela, eta eraikuntza horri 7 urteko bizitza erabilgarria geratzen zaiola.

Eskatzen dena:

1997ko Urteko Kontu Bateratueterako egin behar diren idazpenak egitea. Egin, orobat, 1998koak ere, informazio hau kontuan izanik:

- KS = 1.000
- EL = 220
- BE = 100
- G-I = 100 m.u.

2. ARIKETA

GES, S.A.k artilearen munduan jarduten du, eta, 1997ko ekitaldiaren bukaeran, izakinak erosi zizkion DAL, S.A. matrizeari, 220.000 m.u. ren truke. Eragiketa horretan, saltzaileak kostuaren % 10 irabazi zuen (kostua = 200.000). Ekitaldiaren bukaeran izakin guztiak eroslearen biltegiara jarraitzen zuten.

1998ko ekitaldian zehar, sozietateak izakinen % 60 saldu dizkie taldekoak ez diren hirugarren batzuei.

Eskatzen dena:

1997ko eta 1998ko ekitaldiei dagozkien doikuntzak egitea, Integrazio globalaren metodoa aplikatu ahal izateko. Dugun informazioaren arabera, matrizeak % 80ko partaidetza du filialean.

3. ARIKETA

FLIN, S.A. enpresak PLAN, S.A. enpresaren akzioen % 80 eskuratzen du 96/12/31n; guztiek dute boto-eskubidea. 3. taulan ageri dira bai bata bai besteak 1998ko ekitaldiaren bukaeran aurkeztu dituzten balantzeak.

Informazio osagarria:

- PLAN, S.A.ren datuak 96/12/31n: Kapital soziala = 1.200, Erreserbak = 400 eta Galdu-irabazia (etekinak) = 100.
- 1997ko ekitaldiaren hasieran, FLIN, S.A.k instalazio batzuk saldu zizkion PLAN, S.A.ri 30 m.u.ren truke. FLIN, S.A.k 35 m.u.an zeuzkan baloratuta instalazio horiek, eta 15 m.u. amortizatuta zeukan. Instalazio horiei 10 urteko bizitza erabilgarria geratzen zitzaien salmenta-data horretan, eta hondar-balioa baztergarria zen. Ibilgetuen amortizazio-sistema konstantea da.
- Ekitaldi honetan (1998), FLIN, S.A.k izakinak saldu zizkion PLAN, S.A.ri 480 m.u.ren truke, eta ekitaldiaren bukaeran jadanik erdia kobratuta zeukan. Eragiketa horretan, 80 m.u.ko irabazia lortu zuen. 1998ko ekitaldiaren bukaeran, % 20 besterik ez zen geratzen biltegian.
- 1998ko uztailaren 1ean, FLIN, S.A.k dirua utzi dio PLAN, S.A.ri (400 m.u.). Dirua 4 urte geroago itzuliko du; urteko interes-tasa % 5 izango da, eta ordainketa seihilekoaren bukaeran egingo da.

Egin beharreko lana:

1998ko ekitaldiko Balantze Bateratua eta Galdu-irabazi Bateratua egiteko behar diren idazpenak egitea, eta azalpenak ematea.

4. Adibidea

1. ARIKETA

YAECON, S.A. sozietatea enpresa talde txiki bateko matrizea da, eta 1996ko ekitaldiaren bukaeran OMISTA, S.A. ren akzioen % 70 eskuratu zuen 2.873 m.u. ren truke. Filial horrek funts propio hauek zituen data horretan: Kapital soziala (KS) = 2.000 m.u.; Erreserba legala (EL) = 500 m.u.; Borondatezko erreserbak (BE) = 380 m.u.; Soberakina = 50 m.u.; Galdu-irabaziak (G-I) = 690 m.u.

Dugun informazioaren arabera, lur batzuen merkatu-balioa filialaren urteko kontuetan agertzen den kontabilitate-balioa baino 470 m.u. handiagoa da.

Eskatzen dena:

Informazio honekin zerikusia duten 1996ko eta 1998ko idazpen guztiak egitea. Filialak datu hauek aurkeztu ditu 1998an: KS = 2.000; EL = 720; BE = 380; G-I = 1.000 m.u.

2. ARIKETA

SAR, S.A.k artilegintzan dihardu, eta 1996ko ekitaldiaren bukaeran izakinak erosi zizkion RIKO, S.A. matrizeari 420.000 m.u. ren truke (ordainketa 120 egunera egin zen). Eragiketa horretan, saltzaileak 105.000 m.u. ko irabazia lortu zuen. 1996ko ekitaldiaren bukaeran izakin guztiek eroslearen biltegian jarraitzen zuten.

1997ko ekitaldian zehar, sozietateak izakinen % 60 saldu zizkien kredituan taldekoak ez ziren hirugarren batzuei. Eta 1998ko ekitaldian, gainerakoak saldu dira 130.000 m.u. ren truke.

Eskatzen dena:

1996, 1997 eta 1998ko ekitaldiei dagozkien doikuntzak egitea, Integrazio globalaren metodoa aplikatu ahal izateko. Dugun informazioaren arabera, matrizeak % 50eko partaidetza du filialean.

3. ARIKETA

FIN, S.A. enpresak DE CARRERA, S.A. enpresaren akzioen % 80 eskuratzen du 96/12/31n. 4. taulan ageri dira bai batak bai besteak 1998ko ekitaldiaren bukaeran aurkeztu dituzten balantzeak.

Informazio osagarria:

- DE CARRERA, S.A.ren datuak 96/12/31n: Kapital soziala = 1.200; Erreserbak = 400; Galdu-irabazia (etekinak) = 300.
- 1997ko ekitaldiaren hasieran, matrizeak ordenagailu bat saldu dio filialari 50 m.u.ren truke. FIN, S.A.k 35 m.u.ko kostu historikoarekin zeukan kontabilizatuta, eta amortizazio metatua 20 m.u. zen. Data horretatik aurrera, 7 urteko bizitza erabilgarria zenbatesten zaio, eta ez du hondarbaliorik. Aktiboen balio-galera metodo linealaren arabera kontabilizatzen da.
- Ekitaldi honetan (1998), FIN, S.A.k izakinak saldu dizkio DE CARRERA, S.A.ri 840 m.u.ren truke, eta ekitaldiaren bukaeran dagoeneko herena kobratuta zuen (ordaintzeko dagoena 13 hilabeteko epemuga duen efektu komertzial baten bidez ordainduko da). Matrizearentzat, izakin horiek 900 m.u.ko kostua dute. eta 98/12/31n izakin horien % 40 geratzen dira biltegian.
- Ekitaldi honetako urriaren 1ean, matrizeak 400 m.u. utzi dizkio DE CARRERA, S.A.ri, 4 urte geroago itzultzeko. Urtero interes-tasa % 5 da, eta interesak aldeztu aurretik ordaindu dira oso-osorik.

Egin beharreko lana:

1998ko ekitaldiko Balantze Bateratua eta Galdu-irabazi Bateraturako egin behar diren idazpenak egitea, eta azalpenak ematea.

5. Adibidea

1. ARIKETA

ÚLTIMO, S.A. sozietatea enpresa talde ezagun bateko matrizea da, eta 1995eko ekitaldiaren hasieran EXÁMEN, S.A. sozietatearen akzioen % 65 eskuratu zuen, 3.500 m.u.ren truke. Data horretan, filialak funts propio hauek zituen: Kapital soziala = 4.000 m.u.; Erreserba Legala = 200 m.u.; Borondatezko Erreserba = 800 m.u.; Galdu-irabazia = 900 m.u.

Filialaren ibilgetu materialean, 500 m.u.ko kostua eta 400 m.u.ko merkatu-balioa duen aktibo bat dago. Filialak aktibo hori 10 urtean amortizatzen du linealki, eta 1990.eko ekitaldiaren hasieran eskuratu zuen.

1996an, filialak 1.850 m.u.an baloratuta zituen lur batzuk saldu zizkion matrizeari 2.500 m.u.ren truke. Matrizeak taldekoa ez den beste enpresa bati saldu dizkio lur horiek 1999ko ekitaldian 2.000 m.u.ren truke.

Eskatzen dena:

1999ko Kontu Bateratuak egiteko behar diren lan-paperetako idazpenak, iruzkinak barne. Halaber, Balantze Bateratuko lan-paper osatua ere eskatzen da.

2. ARIKETA

1997ko ekitaldiaren hasieran, enpresa talde bateko matrizeak makina bat saldu zion filial bati. Matrizearen datuen arabera, makinari buruzko datuak hauek dira: kostu historikoa = 450 m.u.; amortizazio metatua = 300 m.u. (amortizazio lineala). 5 urteko bizitza erabilgarria geratzen zaio. Filialak 450 u.m ordaindu ditu makina horregatik.

1998an, sozietate batek 350 m.u.an baloratutako izakinak saldu zizkion bere filialari 500 m.u.ren truke. 1998ko ekitaldiaren bukaeran, izakin guztiak filialaren biltegian zeuden; baina 1999ko ekitaldiaren hasieran, taldekoak ez diren hirugarren batzuei izakin horien % 45 saldu zizkien.

Eskatzen dena:

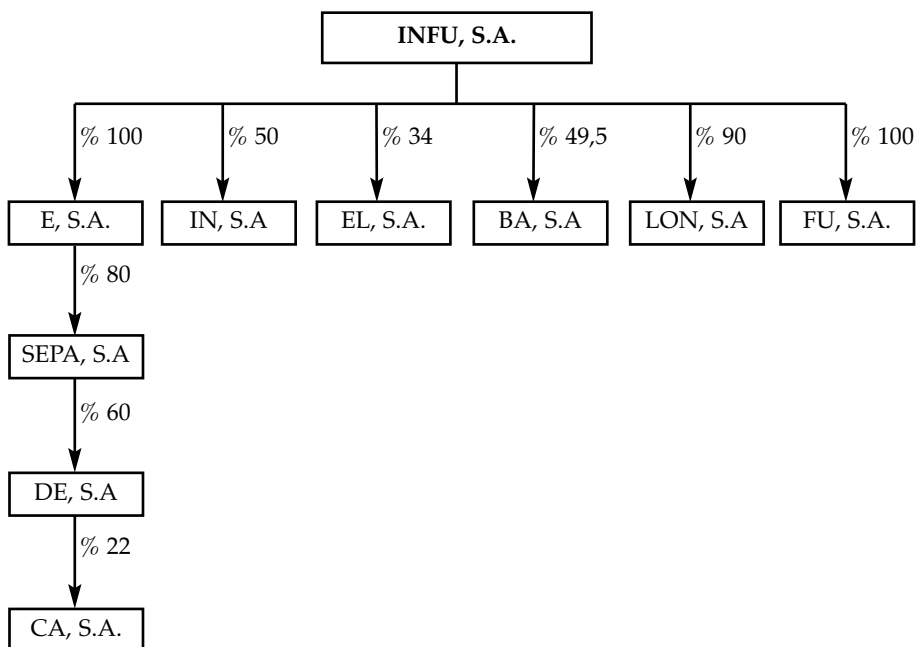
1999ko Kontu Bateratuak egiteko behar diren lan-paperetako idazpenak, iruzkinak barne.

3. ARIKETA

Nazioko edo atzerriko sozietate baten mende ez dagoen sozietate anonimo batek Urteko Kontu Bateratuak **EZ** aurkeztea posible al da?

4. ARIKETA

Hona hemen eraikuntzan eta higiezinaren alorrean diharduen talde baten organigrama:



Oharrak:

- Akzio guztiek dute boto-eskubidea.
- BA, S.A. enpresak bere kapital sozialaren % 8 dauka akzio propioetan.
- FU, S.A. aseguru-etxea da.

Eskatzen dena:

Kontrol-portzentajearen arabera, zer baterakuntza-metodo edo -prozedura erabiliko da bakoitzarentzat?

6. Adibidea

1. ARIKETA

PIADO, S.A. sozietatea enpresa talde ezagun bateko matrizea da, eta MARTXO, S.A. sozietatearen akzioen % 80 eskuratu zuen 1997ko ekitaldiaren bukaeran; guztiek dute boto-eskubidea. 5. taula atxikian ageri dira 2000ko ekitaldiaren bukaeran aurkeztu dituzten Egoera Balantzeak.

Informazio osagarria:

- MARTXO, S.A. ren datuak 97/12/31n:

Kapital soziala	870.000
Erreserbak	330.000
Galdu-irabazia (saldo zorduna)	(100.000)
- 1998ko ekitaldian zehar, PIADO, S.A.k izakinak saldu zizkion MARTXO, S.A.ri 500.000 m.u.ren truke, eta eskura kobratu zituen. PIADO, S.A.rentzat izakin horiek 550.000 m.u.ko kostua zuten. Izakin horien erdiak hirugarren batzuei saldu zizkien 1998ko ekitaldian bertan, eta gainerakoa, 2000ko ekitaldian. Dakigunaren arabera, izakin horiek eskuratutako prezioan saldu ziren (aldi bietan).
- 2000ko ekitaldian, MARTXO, S.A.k izakinak saldu dizkio PIADO, S.A.ri 580.000 m.u.ren truke. Ekitaldiaren bukaeran, izakin horien hiru laurdenak kobratuta zeuden dagoeneko. MARTXO, S.A.k 520.000 m.u. ordaindu zituen izakin horiengatik. Ekitaldiaren bukaeran, taldekoak ez diren hirugarren batzuei saldu dizkie izakinen erdiak 300.000 m.u.ren truke.

Eskatzen dena:

1997ko eta 2000ko Kontu Bateratuak egiteko behar diren lan-paperetako idazpenak, iruzkinak barne. Halaber, Balantze Bateratuko lan-papera osatua ere eskatzen da.

2. ARIKETA

1998ko ekitaldiaren hasieran, MAC, S.A.k (taldeko matrizeak) ordenagailu batzuk saldu dizkio PC, S.A.ri (taldeko filialari) 20.000 euroren truke. MAC, S.A.k 50.000 euroan erosi zituen ordenagailuak, eta 25.000 euroko amortizazio metatuarekin zeuzkan kontabilizatuta data horretan. Data horretatik aurrera, 5 urteko bizitza erabilgarria kalkulatu zaie ordenagailu horiei,

eta ez dute hondar-baliorik. Bestalde, taldeak aplikatzen dituen amortizazio-irizpideen arabera, aktibo horiek modu konstantean amortizatzen dira.

Eskatzen dena:

2000ko Kontu Bateratuak egiteko behar diren lan-paperetako idazpenak, iruzkinak barne.

3. ARIKETA

2000ko uztailaren 1ean, MAC, S.A.k (taldeko matrizeak) 280.000 euroko mailegua eman dio PC, S.A.ri (taldeko filialari). Mailegua sei urte geroago itzultzekoa da, eta bitartean urteko % 5eko interesa kobratuko da. Interesak urtero kobratuko dira urte-bukaeran.

Eskatzen dena:

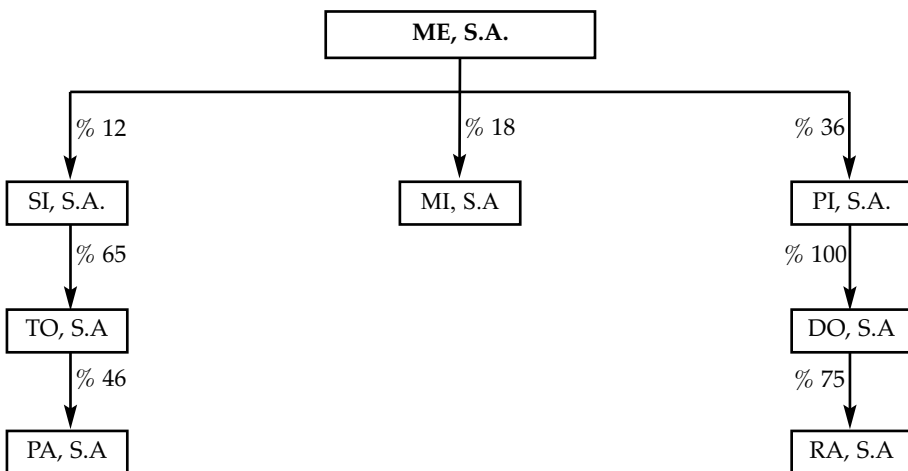
2000ko Kontu Bateratuak egiteko behar diren lan-paperetako idazpenak, iruzkinak barne.

4. ARIKETA

Ondorengo eskemari buruzko informazio hau dugu:

- Akzio guztiek dute boto-eskubidea.
- SI, S.A., MI, S.A., PI, S.A. enpresen kasuan, ME, S.A.k baino akzio gehiago daukaten bazkideak daude.

Datu hauek kontuan hartuta, adierazi zein enpresak zeinekin egiten duen baterakuntza, eta zein metodo erabili behar den. Arrazoitu erantzunak.



7. Adibidea

1 ARIKETA

DENSIDA, S.A. sozietateak MODA, S.A. sozietatearen akzioen % 60 (X1/01/01ean eskuratua) eta SOLO, S.A.ren % 100 (X2/12/31n eskuratua) dauzka.

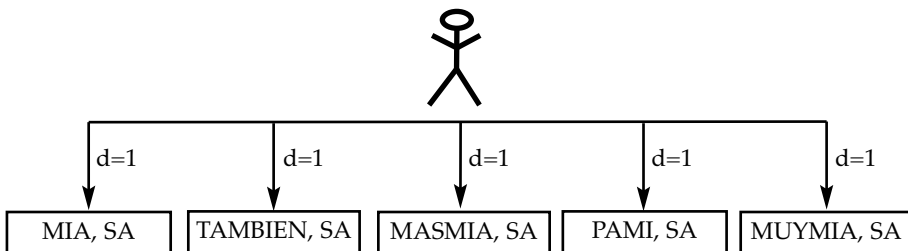
6. taula atxikian adierazten dira sozietate bakoitzak X4/12/31n aurkeztu dituen Egoera Balantzeak.

Informazio osagarria:

1. DENSIDA, S.A. sozietateak eskuratze-prezioan baloratzen ditu inbertsio finantzarioak. MODA, S.A.ren tituluengatik 1.900.000 m.u. ordaindu zituen, eta eta hauek ziren MODA, S.A.ren Funtz propioak eskuratze-datan: Kapital soziala = 3.000.000 m.u.; Erreserbak = 1.500.000 m.u. Partaidetza hori MODA, S.A. egoera nahiko txarrean zegoenean eskuratu zen, eta, hori dela eta, eragiketa horretan izandako diferentzia negatiboa oso-osorik 19X1eko ekitaldiaren bukaeran emaitzetara eramatea erabaki zuen matrizeak, hala, filialak izandako emaitzak konpentsatu egiten baitziren. 19X1eko ekitaldian filialak izandako emaitza 1.333.334 m.u.ko galera izan zen, eta matrizeak izandakoa, 1.000.000 m.u.ko mozkina.
2. SOLO, S.A.ren akzioengatik balioaren % 110 ordaindu zen eskuratzeko unean (balantzeko datuen arabera). SOLO, S.A.ren X2/12/31ko balantzean datu hauek daude: Kapital soziala = 2.400.000 m.u.; Erreserbak = 100.000 m.u.; eta Galdu-irabazia = 100.000 m.u.
3. MODA, S.A. sozietateak, bere egoera finantzarioa hobetzeko asmoz, makina bat saltzen dio DENSIDA, S.A.ri X2/01/02an 1.200.000 m.u.ren truke. Saltzailearen arabera, makinaren kostua 1.000.000 m.u. da eta amortizazio metatua % 90. Erosleak, aldiz, geratzen zaion bizitza erabilgarrian amortizatzea erabaki du, hau da, urtero % 25.
4. SOLO, S.A. sozietateak izakinak saldu zizkion matrizeari X3/12/31n, eta 30.000 m.u.ko irabazia lortu zuen. Gaurko datan (X4/12/31), izakin horiek eroslearen biltegian daude oraindik ere.
5. SOLO, S.A.k lursail batzuk saldu zizkion MODA, S.A.ri X3ko ekitaldiaren bukaeran. Salmenta 800.000 m.u.ko galerarekin egin zen, 1.800.000 m.u. an baloratutako lurra 1.000.000 m.u. ren truke saldu baitziren. Eragiketa kredituan egin zen, eta urtero kredituaren laurdena ordaintzen da (1. zatia X4ko urtarilaren 1ean). Taldearen politika dela eta, ez dira interesak ordaintzen barne-eragiketa izateagatik.

Eskatzen dena:

1. Lehen baterakuntzako Urteko Kontu Bateratuak aurkezteko behar diren idazpenak.
2. X4ko Urteko Kontu Bateratuak eta horiek aurkezteko behar diren idazpenak.

2. ARIKETA

Goian aurkeztutako eskemaren arabera, erantzun galdera hauei, eta arrazoitu erantzuna:

1. Goiko eskema enpresa taldea al da?
2. Legearen arabera, baterakuntza egin beharrik ba al dago?
3. Inoiz baterakuntza egin beharko da?
4. Erantzuna baiezkoa bada, nola bateratuko da enpresa bakoitzarekin?

3. ARIKETA

Komentatu eta arrazoitu egoera hauek:

- A) Burtsan kotizatzen duen sozietate bat taldeaniztuna izateko, gutxienez bere akzioen % 3 baino gehiago izan behar du.
- B) Finantza-alorren diharduen sozietate bat ezingo da hartu inoiz industria-alorreko talde bateko filialtzat, legearen arabera jarduera ezberdinak dituztelako.
- C) Integrazio globalaren metodoan, matrizeari eta filialei aplikatzen zaien metodoan, Egoera Balantze Bateratuan kanpo-bazkiderik ez agertzea posible da zenbait egoeratan.
- D) Matrizeak eta filial bakarrak osaturiko talde batek –horien urteko kontuak X0ko abenduaren 31n eta X1eko urtarrilaren 30ean ixten dira, hurrenez hurren– Urteko Kontu Bateratuak X1eko urtarrilaren 31n aurkeztea erabaki du. Arrazoi hau eman dute horretarako: filiala taldeko elementu garrantzitsua denez, filial bakarraren urteko kontu indibidualak sar ditzakete baterakuntzan, bestela, ez lukete beteko irudi fidelaren printzipioa.

8. Adibidea

1. ARIKETA

CA, S.A. sozietatea (Corporación Analítica, S.A.) enpresa talde ezagun bateko matrizea da, eta 1997ko ekitaldiaren bukaeran TRASP, S.A. (Tratamientos Sociales Planificados, S.A.), sozietatearen akzioen % 90 eskuratu zuen; akzio guztiek boto-eskubidea dute. Bi sozietateek Consulting arloan dihardute, eta 7. taula erantsian ageri dira 2000ko ekitaldiaren bukaeran aurkeztu dituzten Egoera Balantzeak.

Informazio osagarria:

- 97/12/31n TRASP, S.A.ren datuak:

Kapital soziala	10.080
Erreserbak	3.360
Aurreko ekitaldietako emaitza negatiboak	840
Galdu-irabazia (saldo hartzekoduna)	3.360
- Aurtengo ekitaldian (2000), CA, S.A.k izakinak saldu dizkio TRASP, S.A.ri 6.900 m.u.ren truke, eta ekitaldiaren bukaerarako bi heren kobratuta zeuzkan. CA, S.A.rentzat, izakin horiek 7.300 m.u.ko kostua izan zuten. Ekitaldiaren bukaeran, TRASP, S.A.k izakin horien % 40 saldu zion taldekoa ez den hirugarren bati.
- Aurreko ekitaldian (1999/10/01), TRASP, S.A.k 3.200 u.m utzi zizkion CA, S.A.ri. Mailegua hiru urte geroago itzuliko da, eta % 6ko urteko interes-tasa du. Interesak seihilekoaren bukaeran ordaintzen dira.
- 1998ko ekitaldiaren hasieran, TRASP, S.A.k ordenagailu batzuk saldu zizkion CA, S.A.ri 80 m.u.ren truke. TRASP, S.A.k 288 m.u.ko kostuan eta 168 m.u.ko amortizazio metatuarekin zeuzkan baloratuta ordenagailu horiek. Salmenta gauzatu zenetik, ordenagailuei 5 urteko bizitza erabilgarria geratzen zitzaien, eta ez zuten hondar-baliorik. Bestalde, taldearen balorazio-irizpideen arabera, horrelako ibilgetua modu konstantean amortizatzen da.

Eskatzen dena:

- 2000. urteko Egoera Balantze Bateratua eta Galdu-irabazi Bateratuak egiteko behar diren idazpenak egitea, egin beharreko iruzkinak barne.
- 2000ko ekitaldiko Egoera Balantze Bateratuko lan-papera osatzea.

2. ARIKETA

2000ko ekitaldiko abenduan, TA, S.A. filialak izakinak saldu zizkion LI, S.A. matrizeari 300m.u.ren truke; erdia eskura kobratu zuen, eta beste erdia 30 egunera ordaintzeko letra baten bidez (epemugan arazorik gabe kobratu zen). Izakinek 260 m.u.ko kostua izan zuten. Ekitaldiaren bukaeran, LI, S.A.k izakinen % 80 taldekoa ez den hirugarren bati saldu zion.

2001eko ekitaldiko urtarrilean, lapurreta bat gertatu da LI, S.A.n, eta, besteak beste, aurreko erosketatik biltegian jarraitzen zuten izakinak lapurtu dituzte. LI, S.A.k duen aseguruari esker, lapurreta-kasuan, lapurtutakoaren % 50ari egiten dio aurre aseguruak.

Eskatzen dena:

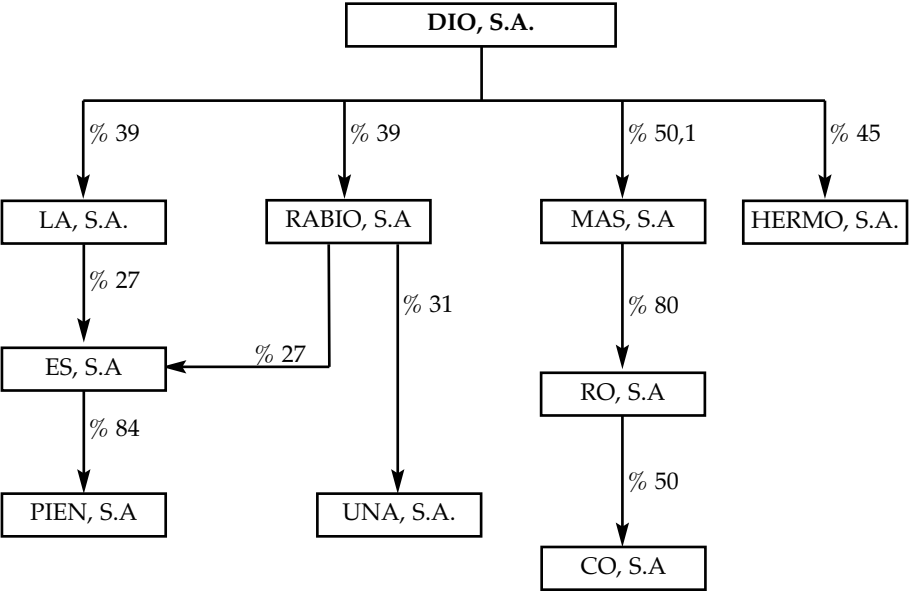
2000 eta 2001eko ekitaldietako Egoera Balantze Bateratua eta Galdurirabazi Bateraturako egin behar diren idazpenak, egin behar diren iruzkinak barne.

3. ARIKETA

Informazio hau dugu enpresa talde bati buruz:

- MAS, S.A.n beste bazkide bat dago.
- RADIO, S.A.ren Batzar Nagusietako akten arabera, azken bost urteetan gehienez akzioen % 77 baino ez da agertu batzarretan.
- CO, S.A.n, beste bazkide handiago bat dago, baina ez da inoiz joan Batzar Nagusietara. Egoera horren ondorioz, MAS, S.A.k hiru ekitalditan zehar (aurtengoan barne) Administrazio Kontseiluko kideen gehiengoak aukeratu ahal izan du.
- ES, S.A.ren akzioen % 46, taldearekin zerikusirik ez duen pertsona fisiko batena da.
- LA, S.A.ren kapital sozialaren % 50 boto-eskubiderik ez duten akzioz osaturik dago. DIOS, S.A.k dauzkan akzioek boto-eskubidea dute.
- HERMO, S.A.ren kapitalaren % 10 akzio propioak dira, eta gainerako tituluak beste enpresa baten esku daude. Enpresa hori joan egiten da Batzar Nagusietara, eta bere eskubideak erabiltzen ditu.
- UNA, S.A.ren akzio guztiek dute ezetz esateko eskubidea.

Datu horiekin guztiekin, esan norekin egiten duten baterakuntza enpresek, zer metodorekin eta zergatik. Adierazi, orobat, zer enpresak osatzen duten enpresa taldea eta enpresa azpitaldeak (baldin badaude).



9. Adibidea

1. ARIKETA

URBI, S.A. sozietateak DEUSTO, S.A. sozietatearen akzioen % 80 eskuratu zuen 1996ko ekitaldiaren hasieran.

1996ko ekitaldiari buruzko informazioa:

- URBI, S.A. sozietateak eskuratze-prezioan baloratzen ditu bere finantza-inbertsioak.
- DEUSTO, S.A. sozietatearen tituluak 211.200 €-ko balioan eskuratu ziren.
- DEUSTO, S.A.k funts propio hauek zituen 96/12/31n:
 - Kapital soziala 150.000 €.
 - Erreserbak 75.000 €.
 - Galdu-irabazia 66.000 €-ko galera.
- Matrizearen emaitza 96/12/31n: 50.000 €.
- Lehen baterakuntzaren data horretan, bereziki jardueragatik eskuratzen du URBI, S.A. sozietateak DEUSTO, S.A. sozietatea, baina, aldi berean, interes handia du ibilgetuan ere, URBI, S.A.ren jarduerarako oso garrantzitsuak diren eraikuntza batzuk baitauzka DEUSTO, S.A.k. Eraikuntza horiek lehen baterakuntzaren data horretan 39.000 €-an daude baloratu-tuta, eta 90/06/30ean eskuratu ziren 50.000 €-an; 25 urteko bizitza erabilgarria dute. Sozietateak horrelako eraikuntzak linealki amortizatzen ditu.
- Lehen baterakuntzaren data horretan, eraikuntza horiek 78.000 €-ko merkatu-balioa zuten.

Informazio osagarria:

- DEUSTO, S.A. sozietatearen Funts Propioak 00/12/31n:

Kapital soziala	150.000 €
Erreserbak	100.000 €
Galdu-irabazia	60.000 €-ko galera
- Matrizearen emaitza 00/12/31n: 40.000 €.
- 98/01/01ean, DEUSTO, S.A. sozietateak eraikuntza bat saldu dio URBI, S.A. sozietateari 60.000 €-an (ez da hasieran aipatutako eraikuntzetako bat). Sozietate saltzaileak informazioa hau du eraikuntza horri buruz: kostua = 50.000 €; bizitza erabilgarria = 10 urte; amortizazio metatua = % 40.

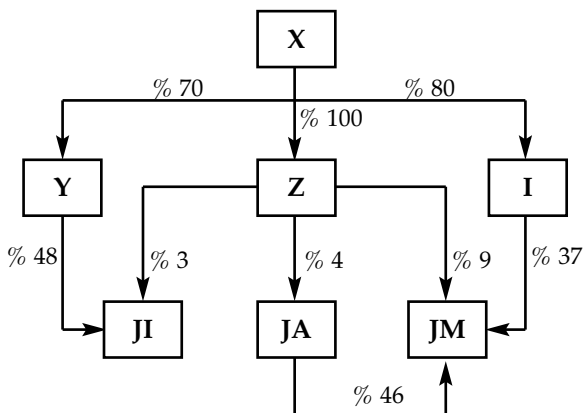
- URBI, S.A.k linealki amortizatuko du eraikuntza hori geratzen zaion bizitza erabilgarrian.
- 99/12/31n, DEUSTO, S.A. sozietateak izakinak saldu dizkio matrizeari 1.500 €-ko salmenta-prezioan, eta eragiketan 500 €-ko irabazia lortu du. URBI, S.A. sozietateak 2000ko ekitaldian izakin guztiak saldu ditu.
- 00/12/20an, URBI, S.A. sozietateak 6.000 €-an baloratutako izakinak 5.500 €-an saldu dizkio filialari, zenbateko horren erdia handik hiru hilabetera ordaintzeko baldintzarekin. Hiru egun geroago, filialak izakinen % 60 saldu dio taldekoa ez den hirugarren sozietate bati, eta 2.700 €-ko irabazia lortu du.
- 00/12/31n, 6.000 €-ko mailegua eskatu dio filialak matrizeari, ekitaldian izandako emaitza txarrari aurre egiteko. Matrizeak hiru urterako mailegua eman dio, % 10eko interesarekin. Interesak urtero aldeztu aurretik ordaindu behar dira.
- 00/12/31n, URBI, S.A.k beste sozietate baten akzioen % 75 eskuratu du 20.000 €-an. Sozietate horrek 50.000 €-ko garbia du data horretan. Erosketa horren helburua da merkatu finantzarioko fluktuazioak aprobeztatu eta epe laburrerako inbertsioak egitea. Merkatuak berdin jarraitzen badu, akzio horiek sei hilabeteko epean saltzea espero du matrizeak.

Eskatzen dena:

- Lehen baterakuntzako doikuntzak (96/12/31koak).
- 00/12/31ko baterakuntzarako egin behar diren doikuntzak, azalpenekin batera.

2. ARIKETA

Adierazi nola bateratuko liratekeen grafiko honetan ageri diren sozietateak:



Oharrak:

- Akzio guztiek dute boto-eskubidea.
- **Adierazi soilik nola bateratuko liratekeen X sozietatearekin**, taldean (baldin bada) zer motatako enpresak diren eta zer metodo erabili beharko litzatekeen.
- JM sozietateak, Finantza-inbertsio iragankorren artean, akzio propioen % 8 dauka, eta Z Sozietateari salduko dizkio epe laburrean.
- JA sozietateak igortzen dituen tituluek Baloreen Merkatuan kotizatzen dute.
- Sozietate guztiek egiten dute lan teknologia industrialen arloan bereziki, beste sozietate batzuentzat software berriak egiten.

3. ARIKETA

E, S.A. eta CO, S.A. sozietateek, biek bakarrik, taldea sor dezakete, eta, gainera, Urteko Kontu Bateratuak aurkeztu.

Erantzun ahalik eta laburren zer baldintza zehatzetan gertatuko litzatekeen aipatutako egoera.

10. Adibidea

1. ARIKETA

SARRERA, S.A. sozietateak AGUA, S.A. sozietatearen akzioen % 75 dauka, eta bai URA, S.A. sozietatearen akzioen % 75 ere. 03/12/31n eta 05/12/31n eskuratu zituen, hurrenez hurren.

AGUA, S.A. eta URA, S.A. eskuratzeari buruzko informazioa (ikus 8. taula atxikia):

- SARRERA, S.A. sozietateak eskuratze-prezioan baloratzen ditu bere inbertsio finantzarioak.
- Matrizea ezin hobeto zebilenean eskuratu zituen AGUA, S.A. sozietatearen tituluak; tituluengatik 1.612.500 euro ordaindu zuen.
- URA, S.A. sozietatearen ur-guneetariko bat oso ona zenez, SARRERA, S.A.k URA, S.A. sozietatearen akzioak eskuratzen ditu hura kontrolatzeko, 1.100.000 €-ko inbertsioa eginda. Bestalde, URA, S.A.ren ibilgetuko eraikuntza baten merkatu-balioa 450.000 € izan arren, kontabilitate-liburuetan 300.000 €-an dago baloratuta. Eraikuntza horri 15 urteko bizitza erabilgarria geratzen zaio filiala eskuratzen denetik.
- Eskuratutako sozietateen Balio Garbia eskuratze datetan honakoa da:

	AGUA, S.A. (03/12/31)	URA, S.A. (05/12/31)
Kapital soziala	600.000 €	660.000 €
Erreserbak	1.300.000 €	600.000 €
Galdu-irabazia	(150.000 €)	90.000 €
Aurreko ekitaldietako emaitza negatiboak	(75.000 €)	—

Hiru sozietateen artean egindako eragiketei buruzko informazioa:

1. SARRERA, S.A. sozietateak eraikuntza bat alokatzen dio AGUA, S.A. sozietateari, 2008ko urriaren 1etik hasita hiru urterako. Alokairuaren zenbatekoa 900 € da hileko, eta ordainketa seihileko bakoitzaren hasieran egingo da.
2. AGUA, S.A. sozietateak botila hutsak (izakinak) saldu dizkio URA, S.A. sozietateari 2008an, 4.000 €-an; % 40ko irabazia lortu du. URA, S.A.

sozietateak botila horien erdiak kontsumitu ditu 2008. urtean. Eragiketa eskura ordaindu da.

3. 2006ko uztailaren 1ean, URA, S.A. sozietateak lursail bat saldu zion SARRERA, S.A. sozietateari 30.000 €-an. Lurren balioa (kostu historikoa) 45.000 € zen. Lursailak eroslearen esku jarraitzen du 2008an.

Eskatzen dena:

1. 2008ko Baterakuntzarako egin behar diren lan-paperetako doikuntza eta eliminazioak egitea.
2. Egoera Balantze Bateratuaren lan-papera.

2. ARIKETA

MMM, S.A. sozietateak 2004ko abenduaren 31n bi filialekkin batera taldea osatzen du, eta bera da matrizea. Datu hauek ezagutzen ditugu:

- 01/12/31n eskuratu zuen F111, S.A.
- 03/12/31n eskuratu zuen F222, S.A.
- 2002an, MMM sozietateak izakinak saldu zizkion F111 sozietateari, eta 100 €-ko emaitza lortu zuen. Izakin horiek kontsumitu gabe daude oraindik, eta eroslearen biltegian jarraitzen dute. Dena den, % 20ri baja emango zaie aurtan (2004an), oso egoera txarrean egon direlako.
- Era berean, 2002an, F222k izakinak saldu zizkion MMM sozietateari, eta 600 €-ko irabazia lortu zuen. Gaur egun, horien erdiak baino ez daude eroslearen biltegian.
- 2004ko ekitaldiaren bukaeran, F222 sozietateak izakinak saldu dizkio F111 sozietateari. F222k 1.000 €-an eskuratu zituen izakin horiek, eta orain 200 €-ko galerarekin saldu ditu. Eragiketa kredituan egin da, eta oraindik kobratu/ordaindu gabe dago. Izakinen % 60 taldekoa ez den hirugarren bati saldu diote 600 €-an.

Eskatzen dena:

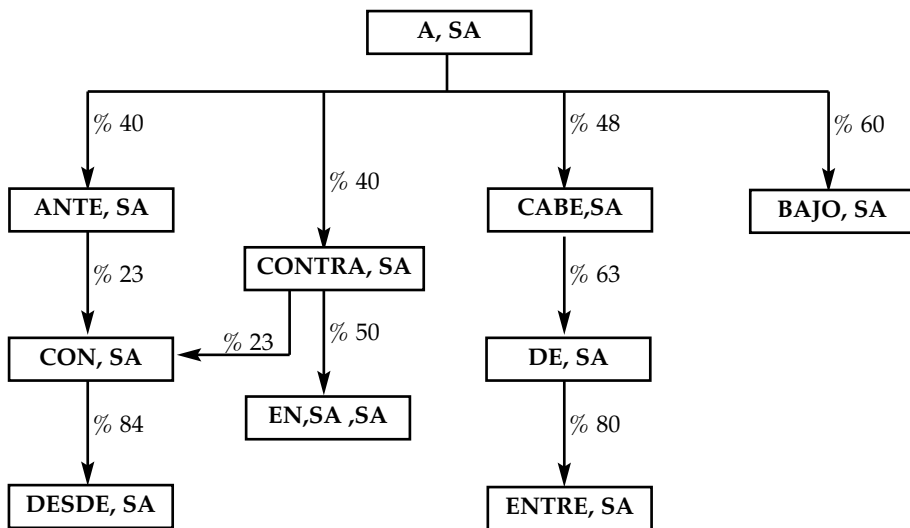
2004ko baterakuntzarako egin behar diren doikuntzak egitea, zure ustez komenigarriak diren iruzkinak barne.

3. ARIKETA

Informazio osagarri hau dugu eskemari buruz:

- CABE, S.A. enpresaren kapitalaren % 5 enpresa horren esku dago, eta beste bazkide bakar bat dago.
-

- ANTE, S.A. enpresaren kapitalaren % 30ek ez du boto-eskubiderik, baina A, S.A.k dauzkan akzio guztiek dute boto-eskubidea.
- CONTRA, S.A. enpresaren kapitalaren % 39 taldekoa ez den beste bazkide baten esku dago. Bazkide hori batzarretara joaten da, eta beti taldearen kontrakoa botoa ematen du. Bestalde, zirkulazioan dauden gainerako akzioak pertsona bakar baten esku daude; egiaztatutakoaren arabera, pertsona hori ez da inolako batzarretara joan azken 10 urteotan eta boto-eskubideak ez ditu inoren esku utzi.
- ENTRE, S.A. enpresaren akzioen % 50ek ez du boto-eskubiderik.
- CON, S.A. sozietatean, akzioen % 51 taldekoa ez den pertsona fisiko baten esku dago.
- EN, S.A. enpresaren gainerako tituluak beste enpresa talde baten esku daude. Enpresa talde hori batzarretara joateaz gain, bere boto-eskubideak erabiltzen ditu.



Datu horiekin guztiekin, adierazi zer baterakuntza-metodo erabili beharko litzatekeen eskeman agertzen diren sozietate guztientzat. Hau da: zer sozietatek osatzen duten **Talde nagusia**; **azpitalderik** badago, zer sozietatek osatzen duten; **zergatik hartuko luketen parte baterakuntzan** eta zer **metodorekin**.

11. Adibidea

1. ARIKETA

MILENIO, S.A. sozietateak SIGLO, S.A. sozietatearen kapitalaren % 60 eskuratu zuen 95/12/31n. Enpresa bien jarduera antigoaleko gauzen sale-rosketa da.

SIGLO, S.A.ren eskuraketari buruzko informazioa:

- MILENIO, S.A. sozietateak eskuratze-prezioan baloratzen ditu egiten dituen inbertsio finantzarioak.
- SIGLO, S.A.ren tituluengatik 15.000 euro ordaindu zituen. SIGLO, S.A.k funts propio hauek zituen 95/12/31n: Kapital soziala = 20.000 euro; Erreserbak = 5.000 euro; Galdu-irabazia = 9.000 euroko saldo zorduna. Ekitaldian zehar ez zen kapital-eragiketarik gauzatu, ezta erreserbetan eragin zezaketenak ere.

SIGLO, S.A. eskuratzen den datan, matrizeak SIGLO, S.A. sozietateak daukan eraikuntza ezagutzen du. Eraikuntzak 30.000 euroko balio garbia du filialarentzat, baina 38.000 euroko merkatu-balioa du. Filialak 1955. urtearen bukaeran eskuratu zuen eraikuntza hori; 50 urteko bizitza erabilgarria du, eta amortizazio lineala. Ez du hondar-baliorik.

Informazio osagarria:

- 96/01/02an, SIGLO, S.A. sozietateak lursail bat saltzen dio MILENIO, S.A.ri 5.000 eurotan. Salmenta-eragiketa egin zenean, saltzaileak 1.000 euroan zeukan baloratuta lurra.
2001/06/30ean, matrizeak lursaila 2.500 euroan saldu dio taldekoa ez den hirugarren bati.
- 2000/12/31n, SIGLO, S.A. sozietateak izakinak saldu zizkion matritzeari, eta 3.000 euroko galera izan zuen eragiketan. Izakinak balio handiko antigoaleko objektuak direnez, ezin izan dira beste elementu batzuk bezain erraz saldu; orain arte, % 20 baino ez da saldu (2001ean saldua), eta gainerakoa oraindik biltegian dago noiz salduko zain.
- MILENIO, S.A. sozietateak lursail bat alokatu dio SIGLO, S.A.ri hurrengo bost urteetarako (2001/01/01etik hasita) aparkaleku gisa erabiltzeko. 6.000 euroko eragiketa izan da (urte guztiei dagokien alokairuaren zenbateko osoa), eta jadanik guztiz ordainduta dago.

Eskatzen dena:

- 1995eko inbertsioen eta funts propioen arteko eliminazioa egitea.
- 2001eko baterakuntzari dagozkion doikuntza-idazpenak (ez da eskatzen Egoera Balantze Bateratua egitea)

2. ARIKETA

JJ sozietateak patente bat saldu zion MM filialari 1997ko ekitaldiaren hasieran. Eragiketa horretan, JJ sozietateak 60.000 euro jaso zituen, eta patenteak balio hau zuen eskualdatze-datan: eskuratze-balioa 100.000 euro eta amortizazio metatua 50.000 euro. Une horretatik aurrera patenteari 10 urteko bizitza erabilgarria geratzen zaiola zenbatetsi zen, eta amortizazio-sistema lineala zen.

Eskatzen dena:

Patentearekin zerikusia duten 1997ko eta 2001eko doikuntza-idazpenak.

3. ARIKETA

BENEDITO MUCH EURO jaunak hiru sozietate anonimoren akzioen % 100a kontrolatzen du (A, B eta C). Eta jakin nahi duena da:

- Ea enpresa talde bat den, eta
- Urteko Kontu Bateratuak aurkezteko obligazioa izango lukeen egoerarik existitzen den.

Arrazoitu aurreko galderen erantzunak.

Erantzunean, grafikoak erabil daitezke laguntzeko, eta kontuan izan Benedito jaunak zuzenean zein zeharka lor dezakeela kontrola.

12. Adibidea

1. ARIKETA

2002/1/1ean, MMM, S.A. enpresak FFF, S.A. enpresaren akzioen % 80 erosi zuen 150.000 euroren truke.

- 2002/01/02an, FFF, S.A. enpresak kamioi bat saldu zion MMM, S.A. enpresari 18.000 euroan. Salmentaren unean FFF, S.A. sozietateak informazio hau du kamioiari buruz: kostu historikoa = 40.000 euro; amortizazio metatua = % 60; bizitza erabilgarria = 10 urte.
- 2003/2/1ean, MMM, S.A. enpresak 12.000 euroko mailegua eman zion filialari. Maileguak % 8ko interes-tasa du urtean, eta interesak aurrez ordaintzen dira urtero (interesaren lehen ordainketa 2003/2/1ean egin zen). Maileguaren zenbatekoa 5 urte geroago itzuli beharko da.
- 2003/11/30ean, FFF, S.A. enpresak izakinak saldu zizkion matrizeari 400 euroren truke (izakinen kostua 200 euro da). Salerosketa hori lau merkataritza-efekturen bidez ordainduko da, eta hauek dira efektuen epemugak: 30, 60, 90 eta 120 egun. 2003/12/3an, matrizeak izakin horien % 40 saldu dio enpresa taldekoa ez den sozietate bati.

Filialaren datuak 2002/12/31n		Filialaren datuak 2003/12/31n	
Kapitala	100.000 €	Kapitala	100.000 €
Borondatezko erreserba	25.000 €	Borondatezko erreserba	30.000 €
Erreserba legala	20.000 €	Erreserba legala	20.000 €
GI (mozkina)	5.000 €	GI (mozkina)	7.000 €

Matrizearen GI (mozkina) 2003/12/31n: 16.000 euro.

Eskatzen dena:

2003ko Urteko Kontu Bateratueterako egin behar diren idazpen eta kalkuluak egitea (bai Balantzekoak, bai Galdu-irabazikoak).

2. ARIKETA

05/1/1ean, EQUIMAS, S.A. sozietateak (enpresa talde baten matrizea) burtsan kotizatzen duen APECUM, S.A. enpresaren akzioen % 15 erosi zuen 20.000 euroren truke.

APECUM, S.A.ren ondare garbiari buruzko datuak hauek dira:

	05/12/31	12/12/31
Kapitala	100.000	100.000
Erreserbak	10.000	85.000
Gaineratikoa	3.500	—
04ko emaitza negatiboak	2.500	—
GI.	74.500 (zorduna)	20.000 (hartzekoduna)

Eskatzen dena:

Ekibalentzian jartzeko prozedura.

- EQUIMAS enpresaren 2012ko Urteko Kontu Bateratuak aurkezteko, kontuan hartu behar al da APECUM enpresa? Arrazoitu erantzuna laburki.
- Erantzuna baiezkoa bada, egin itzazu baterakuntzarako behar diren kalkulu eta idazpenak.

3. ARIKETA

01/06/15ean, NION, S.A. sozietateak (filiala) izakin batzuk saldu zizkion CUPE, S.A. sozietateari (enpresa talde bereko beste filial bati) 1.000 euroan, eta 300 euroko mozkina lortu zuen. 2001. urtean, izakin guztiak CUPE, S.A. enpresaren biltegietan egon ziren.

2002ko ekitaldian, CUPE, S.A. enpresak eragiketa hauek egin ditu:

- Izakinen % 20 enpresa taldekoa ez den beste enpresa bati saldu dizkio.
- Gainerako izakinak matrizeari saldu dizkio.

Oharra: CUPE, S.A.k salmenta guztiak erositako prezioan egin ditu.

Eskatzen dena:

2001eko eta 2002ko ekitaldietako Urteko Kontu Bateratuetarako behar diren azalpen, idazpen eta kalkuluak egitea.

4. ARIKETA

Inbertsioaren eta ondare garbiaren arteko eliminazioa:

EBB LP

	Kapitala (filiala) Erreserbak (filiala) Galdue-irabazia (filiala) Eraikuntzak (filiala) Merkataritza-funts bateratua	Inbertsioa (matrizea) Enpresa bateratuen erreserbak Kanpo-bazkideak	
4	Galdue-irabazia (matrizea)	Merkataritza-funts bateratua	12
8	Erreserbak (matrizea)		

GIB LP

12	MFBaren amortizazioa	Matrizearen GI.	12
----	----------------------	-----------------	----

Eskatzen dena:

- Ondo al daude aurreko idazpenak? Arrazoitu erantzuna laburki.
- Lehen idazpenean agertzen diren eta baterakuntzarekin sortzen diren kontuen esanahia labur-labur adieraztea.

Oharra: Lehen idazpenari buruz egin beharreko azalpenetan, ez da aztertu behar kontuen zenbatekoa.

13. Adibidea

1. ARIKETA

2000/12/31n, CAFÉ, S.A. enpresak (kafearekin erlazionatutako ondasunak ekoizten ditu) DESCAFE, S.A. enpresaren kapitalaren % 75 erosi zuen (kafe kafeinagabearekin erlazionatuta dauden ondasunak ekoizten ditu) 250.000 euroren truke.

CAFÉ, S.A. enpresa DESCAFE, S.A. enpresan erabiltzen den ekoizpen-sisteman interesaturik zegoenez, kontabilitate-balioa baino askoz inbertsio handiagoa eskaini zuen. Bestalde, kontuan hartu behar da DESCAFE, S.A. enpresa kafe kafeinagabea ekoizteko patente baten jabe dela 1999/1/1etik; patentearen kostu historikoa 40.000 euro da, amortizazio metatua 8.000 euro eta merkatu-balioa 60.000 euro (informazioa lehen baterakuntzaren datari dagokio).

Bi enpresen artean eragiketa hauek egin dira:

- 01/12/01ean, CAFÉ, S.A. enpresak kafe-pakete batzuk saldu zizkion DESCAFE, S.A. enpresari 1.200 euroren truke, eta 400 euroko mozkina lortu zuen. Izakin horien % 20 langileen artean banatu zen 2001ean, Gabonetako opari gisa, eta gainerakoak taldekoa ez den supermerkatu bati saldu zizkion 02/1/15ean.
- 02/12/1ean, aurreko urtean bezala, CAFÉ, S.A. enpresak berriro ere kafe-pakete batzuk saldu zizkion DESCAFE, S.A. enpresari; salmentaren prezioa 1.200 euro izan zen (aurreko urteko prezioa mantentzearen ondorioz saltzaileak 200 €-ko galerak izan zituen). Izakinen % 20 langileen artean banatu zen 2002ko abenduan, Gabonetako opari gisa, eta % 10 bota egin zen zahartu zelako. Gainerako izakinek DESCAFE, S.A. enpresan jarraitzen dute.

DESCAFE, S.A.ri buruzko informazioa:

2000/12/31ko datuak		2002/12/31ko datuak	
Kapitala	150.000 €	Kapitala	150.000 €
Borondatezko erreserba	25.000 €	Borondatezko erreserba	30.000 €
Erreserba legala	20.000 €	Erreserba legala	20.000 €
GI (hartzekoduna)	5.000 €	GI (zorduna)	7.000 €

Matrizearen 2002ko mozkina: 16.000 euro.

Eskatzen dena:

2002ko Urteko Kontu Bateratuetarako egin behar diren doikuntza eta kalkuluak egitea (bai Balantzekoak, bai Galdu-irabazikoak).

2. ARIKETA

05/01/01ean, GRANDE, S.A. enpresak (talde bateko matrizea) PEQUEÑA, S.A. enpresaren akzioen % 33 erosi du, 50.000 €-ren truke.

PEQUEÑA, S.A.ren ondare garbiko datuak hauek dira:

	05/12/31	12/12/31
Kapitala	130.000	130.000
Erreserbak	40.000	115.000
Gaineratikoa	33.500	—
04ko emaitza negatiboak	32.500	—
Galdu-irabaziak	104.500 (hartzekoduna)	50.000 (zorduna)

Eskatzen dena:

Ekibalentzian jartzeko prozedura.

- GRANDE, S.A.k kontuan izan behar al du PEQUEÑA, S.A. sozietatea 2012ko Urteko Kontu Bateratuak egiteko? Arrazoitu erantzuna laburki.
- Erantzuna baiezkoa bada, egin itzazu 2012. urteko baterakuntzarako behar diren kalkulu eta doikuntzak.

3. ARIKETA

COPOS, S.A. enpresak CACAO, S.A.ren kapitalaren % 51 erosi zuen 1995. urteko ekitaldiaren hasieran.

2002/6/30ean, CACAO, S.A.k garraio-elementu bat erosi zion COPOS S.A.ri, 12.000 €-an. Garraio-elementuari buruzko datu hauek ditugu (salmenta-datan) COPOS, S.A.ren kontabilitate-datuen arabera:

Erosketa data = 94/06/30

Hondar-balioa = 5.000 €

KH = 50.000 €

Amortizazio metatua = 24.000 €

Eskatzen dena:

2002ko Urteko Kontu Bateratueterako egin behar diren doikuntza eta kalkuluak egitea (bai Balantzekoak, bai Galdu-irabazikoak)

4. ARIKETA

Erosketa-data = 2001/01/01
Baterakuntzaren data = 2002/12/31

_____	GIB LP	_____
GI (filiala)		Izakinak (filiala)
_____	EBB LP	_____
Kapitala (filiala)		
Erreserbak (filiala)		
GI (filiala)		
MFB		Inbertsioa
Enp. baterat. erreserben		Kanpo-bazkideen interesak
aldaketa Integrazio globalean		
_____	EBB LP	_____
GI (matrizea)		MFB
_____	EBB LP	_____
GI (matrizea)		Sozietate nagusiari
		dagokion emaitza
GI (Filiala)		Kanpo-bazkideei
_____		dagokien emaitza
_____		_____

Eskatzen dena:

- Idazpen horiek ondo eginak dauden ala ez esatea, eta erantzuna arrazoitzea. Zehaztu zer motatako eragiketak adierazten dituzten.
- Kontu hauen esanahia labur azaltzea
 - Enpresa bateratuen erreserben aldaketa Integrazio globalean
 - Sozietate nagusiari dagokion emaitza.

14. Adibidea

1. ARIKETA

2000/01/01ean, CITRO, S.A. sozietateak LAKTI, S.A.ren kapitalaren % 80 eskuratu zuen, 1.450.000 euroko inbertsio baten bidez. 97/12/31n, LAKTI, S.A. sozietateak lursail bat eskuratu zuen 500.000 euroan, eta, gaur egun (partaidetza eskuratzen den unean), lurrek 650.000 euroko merkatu-balioa dute.

LAKTI, S.A.ren ondare garbiari buruzko informazio hau dugu:

2000/12/31n	2004/12/31n
Kapitala: 1.200.000 euro. Borondatezko erreserba: 225.000 euro. Erreserba legala: 120.000 euro. Galdu-irabazia (saldo zorduna): 125.000 euro. (sozietateak erreserbetara eraman zituen 1999ko emaitzak)	Kapitala: 1.200.000 euro. Borondatezko erreserba: 325.000 euro. Erreserba legala: 120.000 euro. Galdu-irabazia (saldo hartzekoduna): 455.000 euro

Matrizearen Galdu-irabazia (mozkina) 2004an: 55.000 euro.

Eskatzen dena:

2004ko Urteko Kontu Bateratuetarako egin behar diren iruzkin, kalkulu eta doikuntzak egitea (bai Egoera Balantzekoak, bai Galdu-irabazikoak).

2. ARIKETA

Eskuratze-data = 1999/12/31
Baterakuntzaren data = 2002/12/31

	GIB LP	
Matrizeari egotzitako galdu-irabazia		Ibilgetua (filiala)
Matrizearen erreserbak		
	EBB LP	
Kapitala (filiala)		Inbertsioa (matrizea)
Erreserbak (filiala)		
Matrizeari egotzitako galdu-irabazia		
Merkataritza-funts bateratua		
IGrekin bateratutako soz. erreserba		Kanpo-bazkideak
	EBB LP	
Kanpo-bazk. egotzitako galdu-irabazia		Merkataritza-funts bateratua
	EBB LP	
Emitza (matrizea)		Sozietate nagusiari egotzitako galdu-irabazia
Emitza (filiala)		Kanpo-bazkideei egotzitako galdu-irabazia

1- Esan aurreko idazpenak zuzenak diren ala ez, eta eman arrazoiak (adierazi, orobat, zure ustez beharrezkoa den idazpenen bat falta bada ere). Aldi berean, zehaztu zer eragiketa mota adierazten duen idazpen bakoitzak.

2- Azaldu labur-labur kontu hauen esanahia:

- Integrazio globalarekin bateratutako sozietateen erreserba bateratua.
- Kanpo-bazkideei egotzitako Galdu-irabazia.
- Merkataritza-funts bateratua.

3. ARIKETA

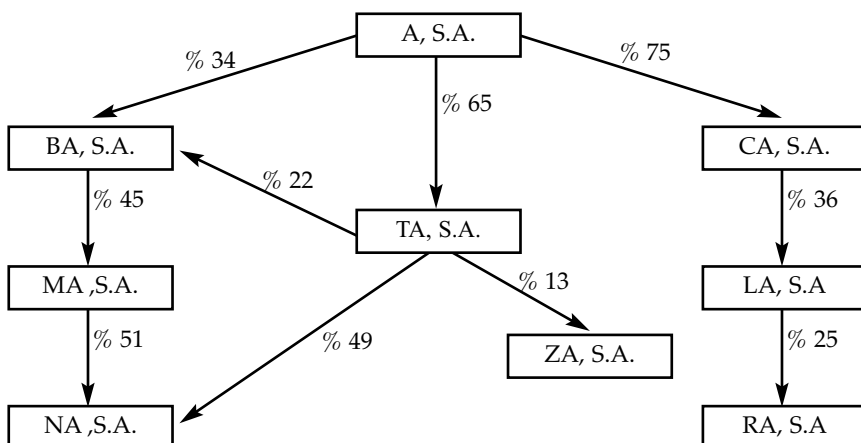
2001/06/30ean, TYRI, S.A. sozietateak (talde bateko matrizeak) lurrak saldu zizkion bere filial AMPA, S.A.ri; lur horiek 27.500 euroan zeuden

baloratuta kontabilitate-liburuetan. AMPA, S.A. sozietateak dituen proiektuak direla eta, lurak bost urteko epean saltzea pentsatu du. Salmenta-eragiketa 24.000 euroan egitea erabaki zen, eta ordainketa 10 hilabete luzatzea.

2002/08/06an, AMPA, S.A.k Arabako Foru Aldundiari saltzen dizkio lurren erdiak (14.500 euroko salmenta-prezioan), eta gainerako lurak irabazi-asmorik gabeko sozietate bati oparitzen dizkio 2003/11/12an.

Eskatzen dena:

2001, 2002 eta 2003ko Urteko Kontu Bateratueterako egin behar diren eskema, idazpen eta azalpenak egitea.



4. ARIKETA (3 puntu)

- A, S.A.: Modaren alorrean diharduen eta burtsan kotizatzen duen Euskal Autonomia Erkidegoko sozietate komertziala.
- BA, S.A.: Ehungintzaren arloan esportazioak egiten dituen sozietatea.
- CA, S.A.: Erakunde finantzarioa. Akzio guztiek boto-eskubidea dute; baina oso sozietate txikia denez ez du burtsan kotizatzen.
- LA, S.A.: Kapital sozialaren % 10 akzio propioak dira.
- RA, S.A.: Sozietatearen estatutuetan bazkideen ezetz esateko eskubidea biltzen da.
- ZA, S.A.: Inportazioan diharduen eta burtsan kotizatzen duen sozietatea.
- MA, S.A. y NA, S.A.: Bi sozietate hauen balioen batuketak ez ditu gainditzten Espainiako araudiak zehazten dituen mugak (tamainagatiko

salbuespena). Bestalde, beste sozietate bat MA.S.A.ren % 51en jabe da.

1- Adierazi:

- a. *Baterakuntza egiterakoan enpresa bakoitza zer sozietate mota izan daitekeen.*
- b. *Zer sozietaterekin bateratuko liratekeen eta zer metodo aplikatuz.*
- c. *Zer sozietatek osatzen duten sozietate bateragarrien multzoa eta zeinek baterakuntzaren perimetroa.*

2- Aurreko galderan, nola eragingo luke nazioarteko araudiak (IASB, International Accounting Standard Board)?

15. Adibidea

1. ARIKETA

IMA, S.A. enpresak IFA S.A. enpresaren kapitalaren % 75 erosi zuen 1999/01/01ean, 700.000 euroren truke.

2000. urtearen hasieran, IFA, S.A.k orube eraikiezin bat saldu zion IMA, S.A.ri 6.500 euroan (lur horiek 5 urte lehenago erosi zituen, 5.500 euroko prezioan). 2003. urtean zehar, lur horien merkatu-balioa erabat igo zen; horren ondorioz, laurdena saldu zuen, eta 40.000 euroko mozkina lortu zuen. IMAk hurrengo urteetan beste zatiak saltzen dituenean, antzeko mozkina lortuko duela kalkulatu du.

IFA enpresaren ondarearen datuak:

Data: 1999/12/31	Data: 2003/12/31
Kapitala: 950.000 euro.	Kapitala: 950.000 euro.
Erreserba legala: 140.000 euro.	Erreserba legala: 45.000 euro.
Aurreko ekitaldietako emaitza negatiboak: 120.000 euro.	
GI (hartzekoduna): 25.000 euro.	GI (hartzekoduna): 45.000 euro.

Matrizearen GI (mozkina) 1999/12/31n: 35.000 euro.

Matrizearen GI (galera) 1999/12/31n: 115.000 euro.

Eskatzen dena:

1999 eta 2003ko Urteko Kontu Bateratuetarako egin behar diren doikuntzak eta iruzkinak egitea (bai Balantzekoak, bai Galdu-irabazikoak).

2. ARIKETA

Adierazi zer eragiketa motarekin dauden erlazionatuta idazpen hauek, eta justifikatu zuzenak ala okerrak diren (okerrak badira, adierazi zein izango litzatekeen idazpen zuzena).

Bestalde, adieraz itzazu agertzen ez diren eta beharrezkoak diren idazpenak.

Erosketa-data = 2001/12/31
 Baterakuntzaren data = 2003/12/31

	EBB LP	
M-ren erreserbak		Ibilgetu materiala (filiala) M-aren GI
	EBB LP	
Kapitala filiala Aurreko ek. emaitza negatiboak (filiala) GI (filiala) Ibilgetua (filiala)		Inbertsioa (matrizea) Kanpo-bazkideen interesak Enpresa bateratuen erreserbak
	EBB LP	
M-aren GI		MFB
	GIB LP	
F-aren GI		M-aren GI Kanpo-bazkideen GI

3. ARIKETA

Azaldu laburki kontu hauen esanahia:

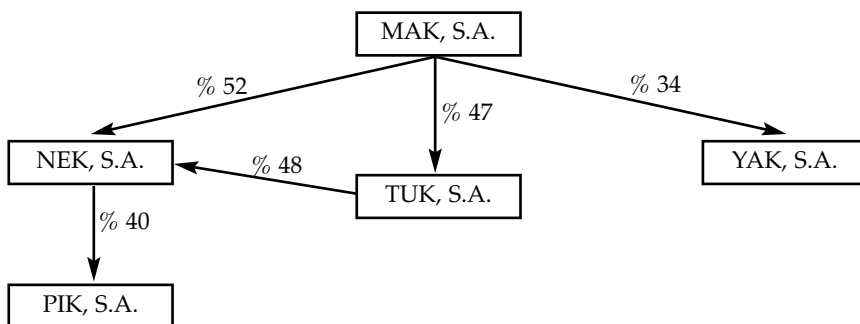
- d. Enpresa bateratuen erreserben aldaketa.
- e. Kanpo-bazkideen Galdu-irabazia.
- f. Baterakuntzako diferentzia negatiboa.

4. ARIKETA

BRUNO, S.A. enpresa talde bateko matrizea da, eta, 20X0 ekainaren 30ean, eraikuntza bat alokatu dio bere filialari, TEFON, S.A-ri, 3 urterako. Urteko errenta 3.000 €-koa da, eta urte osoko errenta ekitaldi bakoitzaren hasieran ordaindu behar da.

Eskatzen dena:

- 1- 20X0ko Urteko Kontu Bateratueterako egin behar diren doikuntzak eta iruzkinak egitea.
- 2- Errentaren azkeneko urtean, 20X3. urtean alegia, doikuntzarik egin behar al da Urteko Kontu Bateratuak egiteko? Arrazoitu erantzuna.



5. ARIKETA

- MAK, S.A.: Siderurgian diharduen enpresa da, Euskal Autonomia Erkidegoan dago eta burtsan kotizatzen du.
- TUK, S.A.: Enpresa honek bi bazkide ditu, eta akzioen % 6 enpresaren beraren esku dago.
- YAK, S.A.: Aseguru-enpresa da eta burtsan kotizatzen du.
- NEK, S.A. eta PIK, S.A.: Bi enpresa hauen balioak batuz, Espainiako legediak ezartzen dituen tamainagatiko salbuespenen mugak betetzen dira (baterakuntzaren derrigortasunarekiko).
- PIK, S.A.: Geratzen diren akzioak oso banatuta daude merkatuan; horren ondorioz, NEK, S.A. enpresak PIK, S.A. enpresaren administrazio-kontseiluaren kideen gehiengoa aukeratu du bere botoekin azken bost urteetan.

Eskatzen dena:

- 1- Grafikoko zer enpresa taldek (bat edo gehiago) egin behar izaten dituen derrigor Urteko Kontu Bateratuak identifikatzea, eta Urteko Kontu Bateratuak egiteko zer metodo erabiltzen duen adieraztea.
- 2- Grafikoko enpresa bateragarrien multzoak eta baterakuntzaren perimetro posible guztiak identifikatzea, eta Urteko Kontu Bateratuak egiteko zer metodo erabiltzen duten adieraztea.
- 3- Nazioarteko araudian (IASB) oinarrituta, nola aldatuko lirateke aurreko galderen erantzunak? Arrazoitu erantzuna.

16. Adibidea

1. ARIKETA

PELÍCULAS S.A. sozietateak FICCIÓN S.A. sozietatearen kapitalaren % 60 eskuratu zuen 2009/12/31n 1.000ko inbertsio baten bidez (zenbateko guztiak mila eurokotan daude adierazita). Sozietate biek film laburrak egiten dituzte.

Filialaren aktiboen artean, merkatuko balioarekiko 300 mila euro azpibaloratuta dauden lur batzuk identifikatu ditu matrizeak. Kokapena dela eta, lur horiek oso interesgarriak dira taldearentzat, leku irekietan egin beharreko film laburrak egiteko erabil daitezkeelako.

Informazio osagarria (mila eurokotan):

	PELÍCULAS 2009/12/31	PELÍCULAS 2011/12/31	FICCIÓN 2009/12/31	FICCIÓN 11/12/31
Kapitala	2.000	2.000	500	500
Erreserbak	1.500	1.800	300	400
Galdu-irabazia	800	1.000	200	100

- 2011/06/30ean, FICCIÓN S.A. sozietateak 50ean baloratuta dituen film labur batzuk 60an saldu dizkio PELÍCULAS S.A. sozietateari. Eragiketaren zenbatekoa bederatzi hilabete geroago ordainduko da. PELÍCULAS S.A. sozietateak film labur horiek 2012an merkaturatzea espero du.
- 2011/09/30ean, FICCIÓN sozietateak grabazioetarako lokal bat alokatzten dio matrizeari bost urterako. Hileko alokairua 6 da, eta ordainketa urtean behin (hasieran) egingo da (hau da, urte bakoitzeko irailaren 30ean ordainduko da urteroko zenbatekoa).

Eskatzen dena:

- 1- 2011ko ekitaldiko Urteko Kontu Bateratueterako egin behar diren doikuntzak Espainiako araudiaren arabera egitea, eta adierazi, orobat, egin beharreko kalkulu eta iruzkinak.
- 2- 2011ko ekitaldiko Urteko Kontu Bateratuak nazioarteko araudiaren arabera egingo balira, adierazi zer alde egongo litzatekeen 1. galderan egingako doikuntza, kalkulu eta iruzkinekiko.

3- Adierazi zein diren taldearen baliabide propioak 2011ko ekitaldian (ondare garbia, garbia), bai eta beharrezkoak diren iruzkinak ere.

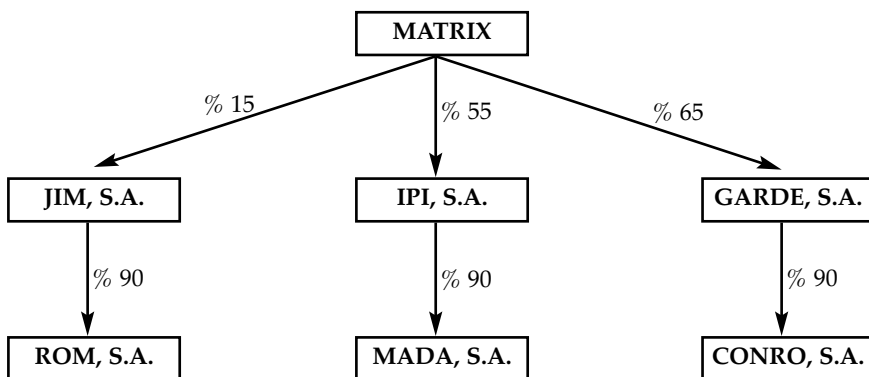
2. ARIKETA

FORCA, S.A. sozietateak informazio hau biltzen du bere filial bakoitzarekiko Urteko Kontu Bateratuetan:

	AAA, S.A.	BBB, S.A.	CCC, S.A.
Eskuratze-data	2016/01/01	2018/31/12	2022/12/31
Merkataritza-funts bateratua	30	—	—
Baterakuntzako diferentzia negatiboa	—	10	40

Lehen baterakuntzako diferentzien tratamenduari dagokionez, egin 2022ko ekitaldiko baterakuntzako idazpenak.

3. ARIKETA



Informazio osagarria:

- Sozietate guztiak Europako Erkidegokoak dira. MATRIX eta IPI sozietateek Madrilen dute helbide soziala, eta matrizeak Madrilgo burtsan kotizatzen du.
- JIM gehi ROM; IPI gehi MADA; GARDE gehi CONRO sozietateen partiden batuketek (Errege Dekretuak adierazten duen bezala) tamainagatiko salbuespena aplikatzeko baldintzak betetzen dituzte.
- GARDE sozietatearen estatutuetan beto-eskubidea dagoela adierazten da.

- Kanpo-bazkideetako inork ez du Urteko Kontu Bateraturik eskatu legeak adierazten duen epean.

Eskatzen dena:

1. Adierazi zein motatakoa den sozietate bakoitza, taldearen ikuspegitik.
 2. Adierazi zer baterakuntza-metodoa aplikatuko zaion sozietate bakoitzari.
 3. Adierazi zer sozietatek aurkeztuko dituen Urteko Kontu Bateratuak.
-

17. Adibidea

1. ARIKETA

BRA, S.A. sozietatea elikagai-sektorean diharduen sozietate bat da (gozokiak eta opilak egiten dituzte modu industrialean), eta 2005eko ekitaldiaren bukaeran PASTO, S.A. sozietatearen kapitalaren % 80 eskuratu zuen 5.300 €-ko inbertsioa eginda. PASTO, S.A. sozietateak patente garrantzitsuak ditu gozokiak, opilak eta litxarrerriak egiteko, eta kaudimen-arazoak dituela aprobeztatzat merke erosi dela pentsatzen da.

Filialaren aktiboetan, lur batzuk merkatu-balioaren azpitik daude, eta zehazki 200 € azpibaloratuta dauden lurak identifikatu ditu matrizeak. Kokapena dela eta, lur horiek oso interesgarriak dira taldearentzat, biltegiak egiteko erabil daitezkeelako.

2005eko ekitaldiari eta aurtengo ekitaldiari buruzko datu hauek lortu dira:

	BRA, S.A. 2005/12/31	BRA, S.A. 2009/12/31	PASTO, S.A. 2005/12/31	PASTO, S.A. 2009/12/31
Kapitala	20.000	20.000	5.500	5.500
Erreserbak	4.000	8.000	1.800	1.800
Aurreko ekitaldietako emaitza negatiboak	—	—	(700)	—
Galdu-irabazia	1.500	2.000	(600)	300

- 2009/11/10ean, PASTO, S.A. sozietateak 400 €-an baloratutako gozoki eta opilak 500 €-an saldu dizkio BRA, S.A. sozietateari. Eragiketaren zenbatekoa 90 egun geroago ordaintzen da. Ekitaldiaren bukaeran, izakin horien % 10ek baino ez zuen jarraitzen taldean, BRA, S.A.ren esku.
- 2006/01/01ean, BRA, S.A. sozietateak 1.000 €-ko kreditua eman zion PASTO, S.A.ri, kaudimen-arazoak konpondu ahal izateko. Kreditua 2010/01/01ean itzultzekoa da, % 4ko interes-tasa du urtean eta urte-bukaeran egiten da ordainketa.

Eskatzen dena:

- Egin itzazu 2009ko ekitaldiko Urteko Kontu Bateratuetaarako egin behar diren doikuntzak Espainiako araudiaren arabera, eta adierazi zer kalkulu eta iruzkin egin behar diren.

- 2009ko ekitaldiko Urteko Kontu Bateratuak nazioarteko araudiaren arabera egingo balira, adierazi zer alde egongo litzatekeen 1. galderan egindako doikuntza, kalkulu eta iruzkinekiko.
- Adierazi zein diren taldearen baliabide propioak 2009ko ekitaldian (ondare garbia, garbia), bai eta egin beharreko iruzkinak ere.

2. ARIKETA

TRAEPACA, S.A. enpresa da nahitaez baterakuntza egin behar duen talde bateko matrizea. Filialen artean, TOMAE, S.A. enpresa dago (% 90eko partaidetzarekin). Filialak 10.000 €-ko dibidendu-banaketa egin du 2005ean (gogoratu dibidendu horiek 2004an lortutako emaitzen ondorioa direla).

Eskatzen dena:

Egin itzazu dibidenduekin zerikusia duten 2005eko ekitaldiko Urteko Kontu Bateratueterako egin behar diren doikuntzak, eta adierazi zer kalkulu eta iruzkin egin behar diren.

3. ARIKETA

AFANO, S.A. sozietatea da tamainagatik baterakuntza nahitaez egin behar duen talde bateko matrizea, eta TRABAJO, S.A. sozietatea da filialetako bat.

Azken horrek lur batzuk erosi zizkion taldeko matrizeari 300.000 €-ren truke 2003ko ekitaldiaren hasieran (matrizeak 270.000 €-an zituen baloratura lur horiek). Zenbatekoaren erdia 2003an ordaindu zuen, eta beste erdia, 2004an.

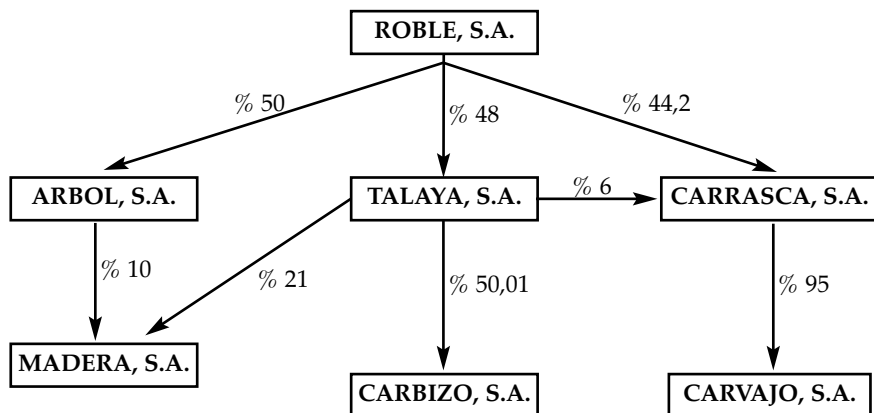
2003ko ekitaldian zehar, AFANO, S.A.k 10.000 €-an baloratutako hobekuntza batzuk egin zituen lurretan.

2004an, lurren erdiak enpresa eraikitzaile bati saldu zizkion 250.000 €-an. Eta, azkenik 2005ean, herriko udaletxeari saldu zion beste erdia, kostu bereko eraikuntza-lizentzia baten truke (beste lur batzuetan eraiki ahal izateko).

Eskatzen dena:

Egin itzazu 2003, 2004 eta 2005eko ekitaldietako Urteko Kontu Bateratueterako egin behar diren doikuntzak, eta adierazi zer kalkulu eta iruzkin egin behar diren.

4. ARIKETA



Informazio osagarria:

- ROBLE, S.A. enpresak Madrilen du helbide soziala, eta gure herrialdeko baloreen merkatu ofizialean kotizaten du.
- ARBOL, S.A. enpresak beste bazkide bat baino ez du, eta harenak dira gainerako akzioak.
- TALAYA, S.A. enpresaren kapital sozialaren % 8 akzio propioak dira.
- CARVAJOS, S.A. enpresaren estatutuetan beto-eskubidea dagoela adierazten da. Bestalde, akzioen % 5 taldekoa ez den beste enpresa baten esku dago.
- Enpresa guztiek zurgintzaren sektorean dihardute, MADERA, S.A. enpresa finantzarioak izan ezik.

Eskatzen dena:

1. Adierazi zer lotura dagoen sozietateen artean, taldearen ikuspegitik.
2. Adierazi zer baterakuntza-metodoa aplikatu beharko litzatekeen kasu bakoitzean.
3. Adierazi zer sozietatek aurkeztuko lituzkeen Urteko Kontu Bateratuak, eta zein izango liratekeen perimetroko elementuak.

18. Adibidea

1. ARIKETA

LABTE, S.A. enpresak MP3ko osagaiak produzitzen ditu, eta 2002ko ekitaldiaren hasieran OLIMPA. S.A.ren kapital sozialaren % 45 eskuratu zuen 650.000 €-ko inbertsioa eginda. OLIMPA, S.A.k goi-mailako teknologiao osagaiak egiten ditu.

LABTEk, ordea, eskuratutako inbertsioarekin batera, akordioak sinatu zituen beste bazkide batzuekin; horien ondorioz, kapital sozialeko partaidetza mantentzen duen bitartean OLIMPA kudeatzeko eta politika finantzarioak erabakitzeko gaitasuna lortu zuen.

Lehen baterakuntzaren data horretan, halaber, LABTE matrizeak ikusi zuen OLIMPA filialak ezaugarri hauek dituen eraikuntza eta lursaila adierazten zituela urteko kontuetan:

- Eskuratzeko-prezioa: lurak = 100.000 €; eraikuntza = 150.000 € (ibilgetu biak 1992ko urtarilaren 1ean eskuratu zituen, eta 50 urteko bizitza erabilgarria dute).
- Merkatu-balioa matrizeak filiala eskuratzen duen datan: lurak = 120.000 €; eraikuntza = 180.000 €.

Bestalde, 2002 eta 2005 (aurtengo ekitaldia) ekitaldiei buruz informazio hau dugu:

	LABTE, S.A. 2002/12/31	LABTE, S.A. 2005/12/31	OLIMPA, S.A. 2002/12/31	OLIMPA, S.A. 2005/12/31
Kapital soziala	3.750.000	3.450.000	890.000	890.000
Erreserbak	450.000	485.000	130.000	140.000
Epe luzerako zorrak	150.000	170.000	425.000	475.000
Galdu-irabazia	78.000	45.000	(-8.000)	1.500

Eskatzen dena:

- Egin itzazu 2005eko ekitaldiko Urteko Kontu Bateratuetarako egin behar diren doikuntzak, kalkuluak eta iruzkinak.
- Adierazi zein diren taldearen baliabide propioak 2005eko ekitaldian (ondare garbia, garbia), bai eta egin beharreko iruzkinak ere.

- Azaldu zer adierazi nahi duen "Merkataritza-funts bateratuaren balio-narriaduraren gastua" kontuak.

2. ARIKETA

XS, S.A. enpresak lur batzuk saldu zizkion bere matrizea den XL, S.A. enpresari; lur horiek 56.000 €-ko kontabilitate-balioa zuten 2003/10/25ean, eta 64.000 €-an saldu zizkion. Eragiketaren ordainketa 16 hilabete atzeratu zen.

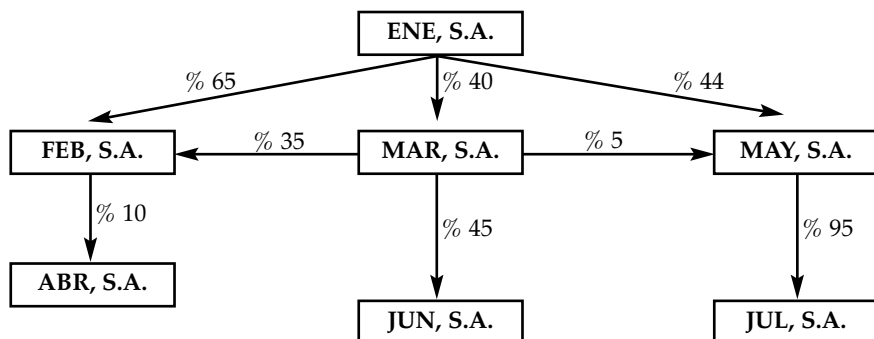
2004/07/07an, Arabako Foru Aldundiak lurren % 25 enbargatu zizkion epailearen aginduz (isunen ordainketa gisa).

2005/02/15ean, XL, S.A. enpresak eraikuntza-enpresa bati saldu zizkion geratzen zitzaizkion lurak 30.000 €-an.

Eskatzen dena:

Egin itzazu 2003, 2004 eta 2005eko ekitaldietako Urteko Kontu Bateratuetarako behar diren doikuntzak, kalkuluak eta iruzkinak.

3. ARIKETA



Informazio osagarria:

- FEB, S.A. sozietatearen estatutuetan beto-eskubidea sinatu dute bazkideek.
- MAR, S.A. sozietatearen erabaki-batasuna ENE, S.A. sozietateak izendatu dituen Administrazio Kontseiluko kideen esku dago.
- MAY, S.A. sozietatean, beste bazkide bat baino ez dago, eta bere eskubideak babesten ditu bazkideen batzarretan.
- MAY, S.A. eta JUL, S.A. sozietateen partiden batuketak tamainagatiko salbuespena aplikatzeko baldintzak betetzen ditu.

Eskatzen dena:

1. Adierazi zer lotura dagoen sozietateen artean, taldearen ikuspegitik.
2. Adierazi zer baterakuntza-metodo aplikatu beharko litzatekeen kasu bakoitzean.
3. Adierazi zer sozietatek aurkeztuko lituzkeen Urteko Kontu Bateratuak, eta zein izango liratekeen perimetroko elementuak.
4. MAR S.A. sozietateak % 6ko partaidetza izango balu MAY S.A. sozietatean, zer eragin izango luke aurreko ataletan.

4. ARIKETA

ANLOSAJON, S.A. enpresak Londresen du helbide soziala, hango burtsan kotizatzen du eta arrazoizko balioaren arabera prestatzen ditu bere urteko kontu indibidualak.

ANLOSAJON, S.A. enpresaren filiala da SPAIN, S.A. enpresa. Azken horrek Madrilan du helbide soziala, eta Espainiako Orokorki Onartutako Kontabilitate Printzipioei jarraituz prestatzen ditu bere urteko kontu indibidualak.

Eskatzen dena:

Adierazitako informazioa kontuan hartuz, esan zer ondorio izango duen baterakuntza egiterakoan.

19. Adibidea

1. ARIKETA

ALFA, S.A. bidaia-liburuen sektoreko enpresa bat da, eta BETA S.A. bidaia-agentziaren akzioen % 70 erosi zuen 2005. urtearen amaieran 450.000 euroren truke.

Erosketa egin zen unean, BETA, S.A. ren lur batzuk 50.000 euro gainbaloratu zeuden bere kontabilitate indibidualean; gainbalorazio horren arrazoia desjabetze partzial bat izan da.

Bestalde, informazio osagarri hau dugu (2005):

	ALFA, S.A. 2005	BETA, S.A. 2005
Kapital soziala	5.655.000	890.000
Erreserbak	2.450.000	130.000
Aurreko ekitaldietako emaitza negatiboak	–	(245.000)
Ekitaldiko emaitza	58.000	(65.000)

Eskatzen dena:

- Azal ezazu zer eragin izango duen egoera horrek baterakuntza-prozesuan;
- Egin ezazu 2005eko urteko Inbertsioaren eta Filialaren ondare garbiaren arteko eliminazioa.

2. ARIKETA

Cinco Días egunkariak artikulu hau argitaratu zuen:

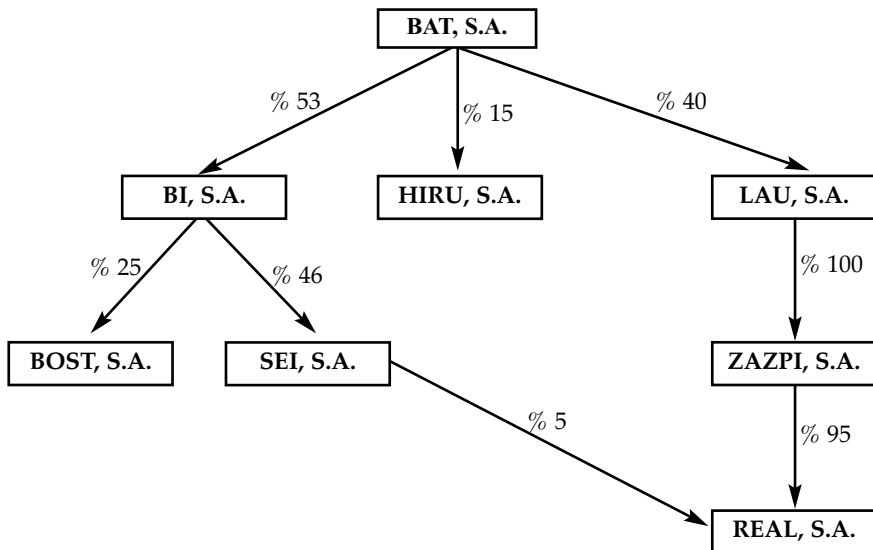
"British Airways sozietateak agerian utzi du Iberia sozietatearen kudeaketan duen eragina, bere Urteko Kontu Bateratuetan Iberiaren mozkina agertuz berari dagokion % 10eko portzentajea. Hori egin ahal izateko, Iberia enpresarekin dituen kudeaketa-planak adierazi dizkio bere ikuskaritza-elkarteari (Ernst & Young). Azken urteetan, bi enpresek Espainiaren eta Ingalaterraren arteko eta Asiaren eta Hego Amerikaren arteko hegaldietarako koordinazio-ekintzak areagotu dituzte. Baina ez hori bakarrik, etorkizuneko aliantza batean sinatu dituzte aipatutako ekintzak. Gainera, Ernst & Young ikuskaritza-enpresak onartu egin du baterakuntza-

eragiketa hori, eta adierazi du bi enpresen artean etorkizunerako integrazio-prozesu bat dagoela. Hori dela eta, British Airways enpresaren Urteko Kontu Bateratuetan, **Enpresa elkartuen emaitzen artean** Iberiaren mozkinetik 41 miloi euro bateratu dira".

Irakurri testua, eta erantzun gero honako galdera honi:

Iberia enpresaren gainerako akziodun nagusiak Caja Madrid (% 9,7), BBVA (% 7,3) eta Logista (% 6,5) baldin badira, eta kontuan izanik enpresa horiek ezin izan dutela Iberiaren emaitzetatik beraiei dagokien mozkinik adierazi (sozietate elkartuen mozkin gisa), **zergatik bateratu ahal izan ditu British Airways-ek % 10ekin?**

3. ARIKETA



Informazio osagarria:

1. Enpresa guztiek etxe-salmentaren sektorean dihardute, SEI erakunde finantzarioa izan ezik.
2. BAT enpresak LAU enpresaren ustiapen-politikak eta politika finantzarioak zuzentzeko boterea du.
3. SEI, S.A. enpresaren akzioen % 20 autokarteran dago.
4. REAL S.A. enpresaren estatutuetan, kudeaketa-erabakiak bazkide guztien artean hartuko direla ezartzen da (kudeaketa bateratua).

Eskatzen dena:

1. Enpresen arteko erlazioak, enpresa taldearen ikuspuntutik.
2. Enpresa bakoitzari baterakuntzan aplikatuko zaion metodoa.
3. Zer enpresak aurkeztu behar ditu Urteko Kontu Bateratuak, baterakuntzako perimetroa osatzen duten sozietateekin.

4. ARIKETA

URDIN, S.A. enpresak GORRI, S.A. enpresaren akzioen % 80 eskuratu zuen 2012/1/1ean, 7.000.000 euroren truke.

2015/08/03an, GORRIk URDINi lur-orube bat saldu zion 960.000 euroan, eta 61.000 euroko mozkina lortu zuen. 2018. urtean, enpresa taldekoa ez den enpresa eraikitzaile bati saldu dio lurren % 40.

Informazio osagarria:

	URDIN, S.A. 2012	GORRI, S.A. 2012	URDIN, S.A. 2018	GORRI, S.A. 2018
Kapital soziala	12.500.000	5.200.000	12.500.000	5.200.000
Erreserbak	1.360.000	1.250.000	1.440.000	1.655.000
Emaizta	930.000	-380.000	-250.000	-125.000

MFBari urtez urte egindako balio-narriaduraren testaren emaitzak hauek izan dira: % 15 eta % 10eko balio-narriadura lehendabiziko bi urteetan, hurrenez hurren, eta % 5ekoa, hurrengo urteetako bakoitzean.

Eskatzen dena:

1. Egin itzazu 2018ko Urteko Kontu Bateratuetaarako egin behar diren kalkulu, doikuntza, idazpen eta iruzkinak.
2. Adieraz ezazu zer elementuk osatzen duten 2018an enpresa taldearen ondare garbia.

20. Adibidea

1. ARIKETA

2009/12/31n, GLOBAL, S.A. enpresak MUNDIAL, S.A. enpresaren kapitalaren % 60 eskuratu zuen 11.000 ordainduta (enuntziatuan agertzen diren zenbateko guztiak mila eurokotan adierazita daude). Bi sozietateen jarduera nagusia bidaietarako liburuak egitea da.

Filialak bere jarduera Latinoamerikako herrialdeetan gauzatzen duenez, sozietate menderatzaileak bezero-zorroa identifikatu du filialaren aktiboen artean. Elementu ukiezin horri (bezero-zorroari) zenbait balorazio-irizpide aplikatu ondoren, 800eko balioa duela jo da. Halaber, filialaren aktiboen artean ere azpibaloratuta dagoen eraikuntza bat identifikatu da: lehen baterakuntzaren datan, eraikuntzaren kontabilitate-balioa arrazoizko balioa baino 3.000 txikiagoa da. Eraikuntzari 20 urteko bizitza erabilgarria geratzen zaio data honetan.

Informazio osagarria (mila eurokotan):

	GLOBAL 2009/12/31	GLOBAL 2015/12/31	MUNDIAL 2009/12/31	MUNDIAL 2015/12/31
Kapitala	20.000	20.000	5.000	5.000
Erreserbak	15.000	18.000	3.000	4.000
Galdu-irabazia	8.000	10.000	2.000	1.000

- 2011/06/30ean, MUNDIAL sozietateak 500eko kontabilitate-balioa duten lur batzuk 600ean saltzen dizkio GLOBAL sozietateari. 2013an, GLOBAL sozietateak taldekoa ez den hirugarren bati saldu zion lur horien % 25.
- 2014/04/01ean, MUNDIAL sozietateak 10.000ko kreditua eman zion GLOBAL sozietateari 10 urterako. Urteko interes-tasa % 5 da, eta interesak seihilekoaren bukaeran ordaintzen dira.

Eskatzen dena:

1. Egin itzazu 2015eko Urteko Kontu Bateratueterako egin behar diren kalkulu, doikuntza, idazpen eta iruzkinak.

Oharrak:

- Bezero-zorroak % 15eko balio-galera izan du aurten (2015ean).
 - Merkataritza-funts bateratuari urtero egindako zahakitzapen-testaren emaitzen arabera, 2010ean % 10eko balio-narriadura izan zuen, eta aurten (2015ean) % 15ekoa.
2. Adieraz ezazu zer elementuk osatzen duten enpresa taldearen ondare garbia 2015ean, eta egin, orobat, egin beharreko iruzkinak.

2. ARIKETA**Madrilgo Europa Press berri-agentziak berri hau argitaratu zuen 2006ko azaroaren 29an:**

"Sacyr Vallehermoso (SyV) sozietateak Repsol YPF sozietatean % 20ko kapital-partaidetza lortu du; horren ondorioz, % 12,5eko partaidetza duen "La caixa"ren aurretik jarri da eta akziodun-nagusi bilakatu da. Sacyr Vallehermosoko presidentea eta akziodun nagusia den Luis del Rivero eta Sacyr enpresako akziodun garrantzitsua den Juan Abelló enpresarioa petrolio-enpresaren Administrazio Kontseiluko kide izango diren bezperan gauzatu da aipatutako partaidetza-eragiketa.

Horrenbestez, Sacyr Vallehermosoren bi helburu lortu dira: batetik, Repsol sozietatearen % 20 eskuratzea, eta, bestetik, Antonio Bufrak gidatzen duen Administrazio Kontseiluan sartzea. Talde eraikitzaileak adierazi duenaren arabera, egindako inbertsioak "izaera iraunkorra" du, dibertsifikazio-estrategian eta taldearen hazkuntza-politikan kokatzen baita, epe luzerako negozioak indartuz eta taldearen errentagarritasuna areagotuz.

Sacyr Vallehermosok Repsolen dituen zuzeneko eta zeharkako partaidetzak gehituz lortu da partaidetza-eragiketa hori"

GALDERA: Enpresa taldearen kontzeptuaren ikuspegitik, nola ulertu behar du SACYR sozietateak REPSOLEN daukan inbertsioa? Eta baterakuntza egiterakoan, zer egin beharko luke?

3. ARIKETA

Eskuratzte-data = 2001/12/31
Baterakuntzaren data = 2003/12/31

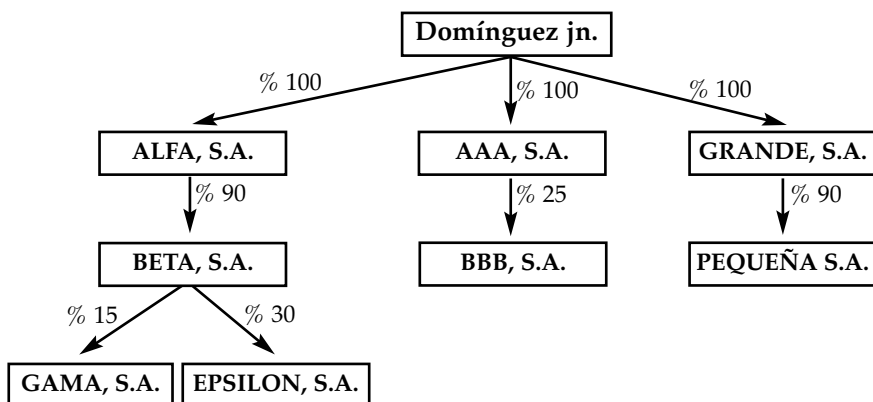
	EBB LP	
Erreserbak (M)		Izakinak (filiala) Galdutirabazia (M)
	EBB LP	
Kapitala (F) Aurreko ek. emaitz. negatiboak (F) Galdutirabazia (F) Ibilgetua (F)		Inbertsioa (M) Kanpo-bazkideak Soz. bateratuen erreserben aldaketa
	EBB LP	
Galdutirabazia (M)		Merkataritza-funts bateratua
	GIBLP	
Galdutirabazia (F)		Galdutirabazia (soz. nagusia) Galdutirabazia (kanpo-bazkideak)

Eskatzen dena:

Zein motatako eragiketak adierazten dituzten idazpen hek zehaztea, eta ondo eginda dauden ala ez adieraztea (ondo ez badaude, adieraz ezazu idazpen egokia). Halaber, zure ustez hor agertzen ez den idazpen gehigarriren bat behar bada, proposa ezazu.

Oharra: Idazpen guztiak baterakuntza-prozesuaren ekitaldi bati dagozkio.

4. ARIKETA



Domínguez jauna hiru sozietateren jabe da, eta sozietate horien bidez, halaber, beste sozietate batzuk ere kontrolatzen ditu.

Informazio osagarria:

- GRANDE, S.A. sozietatea da aktibo handieneko enpresa.
- Domínguez jaunak ez du enpresarik kudeatzen, kontrol guztia bere alaba bakarraren esku utzi baitu. Hortaz, alaba da ALFA, AAA eta GRANDE sozietateen administratzaile bakarra.
- ALFA eta BETA sozietateen balioen batuketak ez ditu gainditzen legeak zehazten dituen mugak (tamainagatiko salbuespenerako mugak).
- BBB sozietatearen kapitala lau bazkideren esku dago, eta sozietatearen estatutuetan beto-eskubidea adierazten da.
- Eskeman adierazten diren sozietateen kanpo-bazkideek edota bazkide minoritarioek ez dute eskatu, legeak adierazten duen epean, dagokion taldearen Urteko Kontu Bateraturik.

Eskatzen dena:

1. Zer sozietate-mota izan daitekeen enpresa bakoitza, enpresa taldearen ikuspegitik;
 2. Baterakuntza egiterakoan, zer sozietaterekin bateratuko liratekeen, eta zer metodo aplikatuz;
 3. Zer sozietatek aurkeztu behar dituen Urteko Kontu Bateratuak.
-

TAULAK

1. taula

1998ko EKITALDIAREN BUKAERAN LATIN S.A.K ETA FORMA S.A.K AURKEZTUTAKO BALANTZEAK:

AKTIBOA	LATIN S.A.	FORMA S.A.				
Izakinak	114.000	597.000				
Bezeroak	270.000	60.000				
FORMAko partaidetza	576.000	—				
Bestelako aktiboak	525.000	303.000				
AKTIBOA GUZTIRA	1.485.000	960.000				
PASIBOA						
Kapital soziala	500.000	200.000				
Erreserbak	220.000	250.000				
Galdu-irabazia	145.000	160.000				
Hornitzaileak	8.000	270.000				
Bestelako zorrak	612.000	80.000				
PASIBOA GUZTIRA	1.485000	960.000				

2. taula

1998KO EKITALDIAREN BUKAERAN TINLA, S.A.K ETA MAFOR, S.A.K AURKEZTUTAKO BALANTZEAK:

AKTIBOA	TINLA, S.A.	MAFOR, S.A.				
Izakinak	342.000	800.000				
Bezeroak	500.000	150.000				
MAFOReko partaidetza	800.000					
Bestelako aktiboak	1.525.000	700.000				
AKTIBOA GUZTIRA	3.167.000	1.650.000				
PASIBOA						
Kapital soziala	1.50.000	600.000				
Erreserbak	660.000	200.000				
Galdu-irabazia	300.000	(100.000)				
Hornitzaileak	80.000	700.000				
Bestelako zorrak	627.000	250.000				
PASIBOA GUZTIRA	3.167.000	1.650.000				

3. taula

1998KO EKITALDIAREN BUKAERAN FLIN, S.A.K ETA PLAN, S.A.K AURKEZTUTAKO BALANTZEAK:

AKTIBOA	FLIN, S.A.	PLAN, S.A.				
Ibilgetu materiala	2.600	1.000				
Amortizazio metatua	(640)	(300)				
Inbertsioa	1.340	—				
Epe luzerako kredituak	400					
Izakinak	2.000	1.800				
Zordunak	800	400				
Epe lab. interesak	10					
Diruzaintza	590	150				
AKTIBOA GUZTIRA	7.100	3.050				
PASIBOA						
Kapital soziala	3.400	1.200				
Erreserbak	2.000	700				
Galdu-irabazia	500	200				
Epe luzerako zorrak		400				
Hartzekodunak	1.000	420				
Epe lab. zorrak	200	120				
Zorren epe lab. interesak		10				
PASIBOA GUZTIRA	7.100	3.050				

4. taula

1998KO EKITALDIAREN BUKAERAN FIN, S.A.K ETA DE CARRERA, S.A.K AURKEZTUTAKO BALANTZEAK:

AKTIBOA	FIN, S.A.	DE CARRERA, S.A.				
Ibilgetu materiala	2.600	1.000				
Amortizazio metatua	(640)	(300)				
Inbertsioa	1.520	—				
Epe luzerako kredituak	485					
Izakinak	1.820	1.800				
Zordunak	800	400				
Aurrez ordaindutako interesak		90				
Diruzaintza	590	135				
AKTIBOA GUZTIRA	7.175	3.125				
PASIBOA						
Kapital soziala	3.400	1.200				
Erreserbak	2.000	700				
Galdu-irabazia	500	(200)				
Epe luzerako zorrak		600				
Hartzekodunak - Hornitzaileak	1.000	620				
Epe lab. zorrak	185	205				
Aurrez kobratutako interesak	90					
PASIBOA GUZTIRA	7.175	3.125				

5. taula

2000KO EKITALDIAREN BUKAERAN PIADO, S.A.K ETA MARTXOSA, S.A.K AURKEZTUTAKO BALANTZEAK:

AKTIBOA	PIADO, S.A.	MARTXOSA, S.A.				
Ibilgetu materiala	1.820	600				
Amortizazio metatua	(448)	(210)				
Inbertsioa	700					
Epe luzerako kredituak	380					
Izakinak	1.300	1.210				
Zordunak	560	330				
Epe laburrerako kredituak	7					
Diruzaintza	557	1.050				
AKTIBOA GUZTIRA	4.876	2.980				
PASIBOA						
Kapital soziala	2.180	870				
Erreserbak	1.400	430				
Galdu-irabazia	400	120				
Hartzekodunak - Hornitzaileak	700	670				
Epe luzerako zorrak	189	700				
Epe lab. zorrak	7	180				
PASIBOA GUZTIRA	4.879	2.980				

6. taula

20x4KO EKITALDIAREN BUKAERAN DENSIDA, S.A.K, MODA, S.A.K ETA SOLO, S.A.K AURKEZTUTAKO BALANTZEAK:

AKTIBOA	DENSIDA, S.A.	MODA, S.A.	SOLO, S.A.		
Ibilgetu materiala	5.420	3.600	2.400		
Amortizazio metatua	(3.619)	(1.500)	(720)		
Inbertsioa	5.028	—			
Epe luzerako kredituak	2.000	500	266		
Epe laburrerako kredituak	250	250	250		
Izakinak	3.000	1.000	1.200		
Zordunak	3.000	500	300		
Diruzaintza	1.412	350	500		
AKTIBOA GUZTIRA	16.491	4.700	4.196		
PASIBOA					
Kapital soziala	4.500	3.000	2.400		
Erreserbak	3.840	600	480		
Galdu-irabazia	2.200	(330)	634		
Hartzekodunak - Hornitzaileak	800	120	70		
Epe luzerako zorrak	4.765	960	352		
Epe lab. zorrak	386	350	260		
PASIBOA GUZTIRA	16.491	4.700	4.196		

7. taula

2000ko EKITALDIAREN BUKAERAN CA, S.A.K ETA TRASPA, S.A.K AURKEZTUTAKO BALANTZEAK:

AKTIBOA	CA, S.A.	TRASPA, S.A.				
Ibilgetu materiala	19.360	7.200				
Amortizazio metatua	(5.376)	(2.520)				
Inbertsioa	14.764	4.000				
Epe luzerako kredituak	3.360	3.200				
Epe laburrerako interesak	—	48				
Izakinak	16.800	14.028				
Zordunak	6.720	2.240				
Diruzaintza	3.108	1.260				
AKTIBOA GUZTIRA	58.736	29.456				
PASIBOA						
Kapital soziala	28.560	10.080				
Erreserbak	16.076	5.880				
Galdu-irabazia	2.000	1.440				
Epe laburrerako interesak	48	56				
Hartzekodunak – Hornitzaileak	3.200	4.080				
Epe luzerako zorrak	6.000	6.960				
Epe lab. zorrak	2.852	960				
PASIBOA GUZTIRA	58.736	29.456				

8. taula

2008KO EKITALDIAREN BUKAERAN SARRERA, S.A.K, AGUA, S.A.K ETA URA, S.A.K AURKEZTUTAKO BALANTZEAK:

AKTIBOA	SARRERA, S.A.	AGUA, S.A.	URA, S.A.		
Ibilgetu materiala	1.300	1.780	1.200		
Ibilgetu ez-materiala	150	40	100		
Inbertsioa	3.012,5	100	70		
Epe luzerako kredituak					
Aurrez ordaindutako gastuak		5			
Izakinak	350	400	80		
Zordunak	150	115	250		
Diruzaintza	111,5	110	250		
AKTIBOA GUZTIRA	5.074	2.550	1.950		
PASIBOA					
Kapital soziala	2.260	600	660		
Erreserbak	2.200	1.100	1.000		
Galdu-irabazia	(250)	500	(40)		
Arriskueterako hornidura	51	50	35		
Hartzekodunak - Hornitzaileak	660	200	250		
Epe luzerako zorrak	150	100	45		
Aurrez kobratutako sarrerak	3				
PASIBOA GUZTIRA	5.074	2.550	1.950		

BIBLIOGRAFIA

- ALDAZABAL, E.; AZKUE, I.; IPIÑAZAR, I.; SAITUA, A.; eta ZUBIAUR, G.: *Kontabilitate eta Ikuskaritza Arautegia II*. Euskal Herriko Unibertsitateko Argitalpen Zerbitzua, Bilbo, 2001.
- ALVAREZ MELCON, SIXTO: *Consolidación de Estados Financieros*, Ed. McGraw-Hill, Madril, 1999.
- AMAT, ORIOL eta CARENYS, JORDI: *Manual Práctico de Consolidación de Balances*, Ediciones Gestión 2000, Bartzelona, 1997.
- CARENYS, JORDI (2000): *Consolidación de Balances*, 2. argit., Ediciones Gestión 2000, Bartzelona, 2000.
- CONDOR LOPEZ, V.: "Los estados financieros de los grupos de sociedades y las nuevas normas contables" in *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, 4. zk./2003 (2004), 55-78 or.
- CONDOR LOPEZ, V. eta BLASCO BURRIEL, P. (2004): "Monografía 14: Consolidación de Estados Financieros" in *Monografías sobre Normas Internacionales de la Información Financiera*, IV. lib., 329-477 or, AECA Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas elkar-teak *Expansión* egunkariarentzat egina.
- CORONA ROMERO, E.: *Aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad: adoptadas por la Unión Europea*, CISSPRAXIS, Madril, 2005.
- DOSSIER PRACTICO FRANCIS LEFEBVRE: *Normas Internacionales de Contabilidad 2005*. Ediciones Francis Lefebvre, S.A., Madril, 2005.
- HERAS MIGUEL, LORENZO DE LAS: *Normas de Consolidación. Comentarios y Casos Prácticos*. Editorial Centro de Estudios Financieros, Madril, 2003.
- INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA DE CUENTAS (ICAC): *Informe sobre la situación actual de la Contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma. (Libro Blanco para la reforma de la Contabilidad en España)*. ICAC, Madril, 2002.
- MEMENTO PRACTICO FRANCIS LEFEBVRE: *Grupos Consolidados 2003-2004*. Ediciones Francis Lefebvre, S.A., Madril, 2002.
-



ELHUYAR Edizioak

Unibertsitateko gaiak

- Enpresa-zientziak
- Giza zientziak
- Ingeniaritza
- Kimika
- Matematika
- Osasuna
- Teknologia elektrikoa
- Teknologia mekanikoa



ELHUYAR
edizioak