

<b>CONTABILIDAD</b>	<b>ELIMINACIONES DE RESULTADOS EN EL METODO DE INTEGRACION GLOBAL SEGUN EL REAL DECRETO 1815/1991</b>	<b>N.º 124</b>
---------------------	---	----------------

Trabajo efectuado por:

**ENRIQUE CORONA ROMERO**

*Subdirector General de Normalización y  
Técnica Contable del ICAC*

## *Sumario:*

- I. Introducción.
- II. Finalidad de las eliminaciones.
- III. Operaciones internas.
- IV. Clases de eliminaciones de resultados.
- V. Importe de las eliminaciones de resultados.
- VI. Realización e imputación del resultado.
  - 1. Sociedad a la que se imputa.
  - 2. Operatoria del diferimiento de resultados.
  - 3. Reconocimiento del resultado.

...

...

VII. Forma de realizar las eliminaciones de resultados derivadas directamente de operaciones internas.

1. Balance.
2. Cuenta de Pérdidas y ganancias.

VIII. Forma de realizar la imputación de los resultados eliminados en ejercicios anteriores.

1. Balance.
2. Cuenta de Pérdidas y ganancias.
3. Caso especial.

IX. Socios externos.

X. Procedimiento-resumen en balance.

XI. Eliminación de la distribución de beneficios.

1. Eliminación de beneficios distribuidos en el ejercicio por la sociedad dependiente.
2. Eliminación de dividendo a cuenta.

<b>CONTABILIDAD</b>	<b>ELIMINACIONES DE RESULTADOS EN EL METODO DE INTEGRACION GLOBAL SEGUN EL REAL DECRETO 1815/1991</b>	<b>N.º 124</b>
---------------------	---	----------------

## I. INTRODUCCION

Este trabajo tiene por objeto el análisis de las eliminaciones de resultados derivadas de operaciones internas entre sociedades del grupo, en el marco del método de consolidación denominado «integración global», de acuerdo con la regulación contenida en el Código de comercio (arts. 42 a 49) y en las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas (Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre) (NFCC) que constituyen el desarrollo reglamentario de aquél.

Para situar el tema, se puede recordar brevemente el esquema general del método de integración global, que está integrado por tres fases: La homogeneización, la agregación y la eliminación. Estas fases, aunque se pueden considerar independientes, están, como es lógico, profundamente interrelacionadas (1). Esta distinción no impide que muchas veces en la práctica se simultaneen las dos fases (homogeneización y eliminación).

Las eliminaciones constituyen, probablemente, el elemento central del método; el conjunto de eliminaciones es susceptible de varias clasificaciones (2), siguiéndose en esta exposición una clasificación que permita abordar su tratamiento de una forma adecuada al propósito expositivo de la misma. De acuerdo con las NFCC tal clasificación es la siguiente:

a) Eliminación inversión-fondos propios. Normalmente esta eliminación se suele analizar junto al reconocimiento en el balance, si procede, del importe de los intereses que corresponden a los «socios externos» en capital y reservas (3).

(1) Por ejemplo en las NFCC, artículos 34 y 35 conectan ambas fases.

(2) ALVAREZ MELCON, S.: «Grupos de sociedades. Cuentas consolidadas. Imposición sobre beneficio». Madrid 1978, *IPC*, págs. 43 y 44, hace la siguiente clasificación:

- a) Eliminaciones que no afectan al importe consolidado de capital, reservas y resultados.
- b) Eliminaciones que afectan al importe consolidado de reservas y resultados.
- c) Eliminaciones que afectan al importe consolidado de capital y reservas.

(3) El artículo 45 del C. de c., en el apartado 2, establece que: «El balance consolidado comprenderá íntegramente los elementos del activo y del pasivo de las sociedades comprendidas en la consolidación», y añade que: «Indicará también de forma separada la parte correspondiente a los accionistas o socios externos al grupo, que figurará en una partida específica con denominación adecuada», que se desarrolla en el artículo 26 de las NFCC. El artículo 46, reglas 1.ª a) a 3.ª a) del texto legal, y los artículos 22 a 33 de las NFCC regulan la eliminación inversión-fondos propios.

b) Eliminación de créditos y débitos recíprocos (4).

c) Eliminación de ingresos (5) y gastos internos (6). Esta, junto a la anterior son las eliminaciones que no afectan al importe consolidado de capital, reservas y resultados.

d) Eliminación de resultados (7). Estas eliminaciones afectan al importe consolidado de reservas y resultados (8).

(4) En el artículo 46 del Código de comercio, se indica que: «La consolidación de las cuentas anuales se realizará mediante la aplicación de las siguientes reglas:

(...)

8.<sup>a</sup> Deberán eliminarse generalmente los débitos y créditos entre sociedades comprendidas en la consolidación ... ».

En las NFCC, Artículo 34. Créditos y débitos recíprocos, dispone que: «Deberán eliminarse en las cuentas anuales consolidadas los créditos y débitos entre empresas del grupo, una vez realizados los ajustes que procedan de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 17 a 20», preceptos que se refieren a la homogeneización.

(5) En algunos casos se trata de una simple reclasificación.

(6) En el artículo 46 del Código de comercio, se indica que: «La consolidación de las cuentas anuales se realizará mediante la aplicación de las siguientes reglas:

(...)

7.<sup>a</sup> Los ingresos y los gastos de la cuenta de *Pérdidas* y *ganancias* de la sociedad dependiente se incorporarán a la cuenta de *Pérdidas* y *ganancias* consolidada, salvo en los casos en que aquéllos deban eliminarse conforme a lo previsto en la regla siguiente.

8.<sup>a</sup> Deberán eliminarse generalmente los débitos y créditos entre sociedades comprendidas en la consolidación, los ingresos y los gastos relativos a las transacciones entre dichas sociedades ... .

Las NFCC, Artículo 35. Gastos e ingresos por operaciones internas, dice: «Deberán eliminarse en las cuentas anuales consolidadas los gastos e ingresos entre empresas del grupo, después de haber realizado los ajustes que procedan de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 17 a 20», preceptos que se refieren a la homogeneización.

(7) En el artículo 46 del Código de comercio, se indica que: «La consolidación de las cuentas anuales se realizará mediante la aplicación de las siguientes reglas:

(...)

8.<sup>a</sup> Deberán eliminarse generalmente los débitos y créditos entre sociedades comprendidas en la consolidación, los ingresos y los gastos relativos a las transacciones entre dichas sociedades y los resultados generados a consecuencia de tales transacciones. Sin perjuicio de las eliminaciones indicadas, deberán ser objeto, en su caso, de los ajustes procedentes las transferencias de resultados entre sociedades incluidas en la consolidación».

(8) Las NFCC, artículo 36, apartado 8, dicen que: «La eliminación de resultados por operaciones internas realizadas en el ejercicio afectará a la cifra de resultados consolidados, mientras que la eliminación de resultados por operaciones internas de ejercicios anteriores modificará el importe de las reservas. El ajuste en resultados y en reservas afectará a la situación de la sociedad que enajene el bien o preste el servicio».

Al hilo de estas eliminaciones suele estudiarse el efecto que tiene en el importe de la parte que corresponde a los socios externos en resultados (9) y en los fondos propios. En todo caso, se pueden dividir, teniendo en cuenta a dichos socios externos, en (10):

1. Las que se derivan del reparto de beneficios por las sociedades dependientes y otras que no son estrictamente eliminaciones, sino ajustes derivados de correcciones valorativas (positivas o negativas) de elementos patrimoniales ocasionadas por la eliminación inversión-fondos propios (11), que no afectan a los socios externos.

2. Las derivadas de operaciones internas (12) que sean [compraventas y otras análogas (13)] que, en la medida que se efectúe la eliminación al cien por cien, podrán afectar a los socios externos. También son eliminaciones, o más propiamente ajustes, de resultados de este tipo las que se producen como consecuencia de las anteriores, que incluirán las que afectan a provisiones y las conectadas con el gasto por Impuesto sobre Sociedades, y las derivadas de homogeneizaciones previas (14).

Otro bloque de eliminaciones está relacionado con el gasto por Impuesto sobre Sociedades derivado por operaciones societarias como aportaciones no dinerarias de capital o fusiones o escisiones, aunque no van a ser objeto de análisis en este trabajo.

El análisis de ciertas eliminaciones y ajustes de resultados (por compraventa, prestaciones de servicios y por dividendos) es el que se va a desarrollar a continuación, aunque antes hay que fijar algunos conceptos que permitan establecer el carácter y la naturaleza de las mismas.

La regulación de esas eliminaciones está contenida en los artículos 36 a 42 de las NFCC. En el primero de los preceptos citados se establecen las reglas generales, mientras que en los restantes se recogen una serie de reglas particulares aplicables en la eliminación de resultados además del supuesto de adquisición de activos financieros emitidos por sociedades del grupo.

(9) El artículo 45 del C. de c., en el apartado 3 establece que: «La cuenta de *Pérdidas y ganancias* consolidada comprenderá, también con la debida separación, los ingresos y los gastos del citado conjunto correspondiente al ejercicio y, por diferencia, el resultado del mismo con expresión, en su caso, de la parte correspondiente a los accionistas o socios externos al grupo, que figurará en una partida específica con denominación adecuada».

(10) Véase nota 3.

(11) La imputación a resultados de las diferencias de primera consolidación (arts. 23 a 25 de las NFCC, que reglamenta lo previsto en la regla 3.ª del art. 46 del C. de c.) implicarán un ajuste en resultados, aunque no estrictamente una eliminación.

(12) En sentido amplio también se podría incluir la distribución de dividendos.

(13) Por transmisiones de bienes o prestaciones de servicios.

(14) Aunque será en la fase de homogeneización en la que se deberán efectuar los correspondientes ajustes en resultados.

**Cuadro n.º 1**

NFCC:

**Artículo 36. Eliminación de resultados por operaciones internas.**

1. Se entenderá por operaciones internas las realizadas entre dos sociedades del grupo desde el momento en que ambas sociedades pasaron a formar parte del grupo.

2. La totalidad del resultado producido por las operaciones internas deberá eliminarse y diferirse hasta que se realice frente a terceros ajenos al grupo.

Los resultados que se deben diferir, son tanto los del ejercicio como los de ejercicios anteriores producidos desde el momento de la primera consolidación.

3. Los resultados se entenderán realizados frente a terceros, de acuerdo con lo establecido en los artículos 38 a 41 o cuando una de las sociedades participantes en la operación deje de formar parte del grupo. La imputación de resultados en la cuenta de *Pérdidas y ganancias* consolidada lucirá, cuando corresponda, como un menor o mayor importe de los gastos.

4. Cuando una sociedad dominante pase a ser sociedad dependiente se considerarán operaciones internas para el nuevo grupo aquellas que tuvieran esa consideración en el otro grupo.

5. Se aplicará lo dispuesto en los apartados anteriores en los casos en que un tercero actúe en nombre propio y por cuenta de una sociedad del grupo.

6. Si algún elemento patrimonial es objeto, a efectos de la formulación de las cuentas anuales consolidadas, de un ajuste de valor, la amortización, provisiones, pérdidas y resultados de enajenación se calcularán, en la cuentas anuales consolidadas, sobre la base del mencionado valor ajustado.

7. Deberán eliminarse en la cuentas anuales consolidadas las provisiones correspondientes a elementos del activo que hayan sido objeto anterior de tales correcciones conforme a lo establecido en el artículo 34. También se eliminarán las provisiones derivadas de garantías o similares otorgadas en favor de otras empresas del grupo. Ambas eliminaciones darán lugar al correspondiente ajuste en resultados.

8. La eliminación de resultados por operaciones internas realizadas en el ejercicio afectará a la cifra de resultados consolidados, mientras que la eliminación de resultados por operaciones internas de ejercicios anteriores modificará el importe de las reservas. El ajuste en resultados y en reservas afectará a la situación de la sociedad que enajene el bien o preste el servicio.

Los preceptos de las NFCC que se refieren a eliminaciones de resultados son los que aparecen en el *Cuadro n.º 2*.

**Cuadro n.º 2**

<i>ELIMINACION</i>	<i>ARTICULO NFCC</i>
Eliminación de resultados por operaciones internas de existencias .....	37
Eliminación de resultados por operaciones internas de inmovilizado .....	38
Eliminación de resultados por operaciones internas de servicios .....	39
Eliminación de resultados por operaciones internas de activos financieros .....	40
Eliminación de dividendos internos .....	42

Hay que señalar que en las NFCC no se contemplan expresamente todos los casos de eliminaciones de resultados, por ejemplo no se examina la operación interna por compraventa de pasivos emitidos por terceros, que cuando se produzca, aplicando las normas generales del artículo 36, requerirá eliminar el resultado (beneficio o pérdida) registrado por la sociedad vendedora.

También se contempla el ajuste, o reconocimiento de resultados, por adquisiciones a terceros de activos financieros emitidos por sociedades del grupo (15).

(15) Artículo 41 de las NFCC.

## II. FINALIDAD DE LAS ELIMINACIONES

La razón de ser de las eliminaciones hay que buscarla en el objetivo de las cuentas anuales consolidadas, que tienen como finalidad reflejar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados del grupo de sociedades (16).

Para reflejar esa imagen fiel del grupo, hay que tener en cuenta que en la fase de agregación las partidas correspondientes incluirán los resultados contabilizados por cada una de las sociedades por operaciones realizadas con otras sociedades del grupo, ya que para elaborar las cuentas consolidadas se parte de las cuentas anuales individuales de la sociedad dominante y de las dependientes (17). Si en las cuentas anuales consolidadas se quiere reflejar el importe de los resultados del ejercicio correspondiente al grupo (18), para pasar de unos estados financieros agregados a las cuentas del grupo habrá que eliminar los resultados producidos en las operaciones internas (19) que no se hayan realizado por el grupo frente a terceros.

(16) El artículo 44, apartado 3, del C. de c. dice: «Las cuentas anuales consolidadas deberán reflejar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados del conjunto constituido por las sociedades incluidas en la consolidación. Cuando la aplicación de las disposiciones de este Código no fuera suficiente para dar la imagen fiel, en el sentido indicado anteriormente, se aportarán las informaciones complementarias precisas para alcanzar ese resultado.

En casos excepcionales, si la aplicación de una disposición contenida en los artículos siguientes fuera incompatible con la imagen fiel que deben ofrecer las cuentas consolidadas, tal disposición no será aplicable. En tales casos, en la memoria deberá señalarse esa falta de aplicación, motivarse suficientemente y explicarse su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados del grupo».

(17) Siempre que no estén excluidas de la aplicación del método de integración global.

(18) El artículo 45 del C. de c., en el apartado 1 establece que: «La estructura de las cuentas consolidadas se regirá por lo dispuesto en la Ley sobre Régimen Jurídico de las Sociedades Anónimas, sin perjuicio de la aplicación de las disposiciones específicas y de las adaptaciones indispensables que proceda realizar teniendo en cuenta las características propias de estas cuentas o de las personas o entidades a que se refiere el artículo 42.7». Y en el artículo 46, se indica que: «La consolidación de las cuentas anuales se realizará mediante la aplicación de las siguientes reglas:

(...)

6.<sup>a</sup> Los elementos del activo y del pasivo comprendidos en la consolidación deben ser valorados siguiendo métodos uniformes y de acuerdo con las reglas de la sección quinta del capítulo VII de la Ley sobre Régimen Jurídico de las Sociedades Anónimas. La sociedad que formula las cuentas consolidadas debe aplicar los mismos métodos de valoración que los aplicados a sus propias cuentas anuales. Si algún elemento del activo y del pasivo comprendido en la consolidación ha sido valorado por alguna sociedad que forma parte de la misma, según métodos no uniformes al aplicado en la consolidación, tal elemento debe ser valorado de nuevo conforme a tal método, salvo que el resultado de la nueva valoración ofrezca un interés poco relevante a los efectos de alcanzar la imagen fiel del grupo. En casos excepcionales se admiten derogaciones a este principio que deberán recogerse y justificarse en la memoria».

(19) En el punto 8 de la Introducción de las NFCC se dice lo siguiente: «... las eliminaciones se reflejan en las normas que siguen, desde la perspectiva del itinerario práctico que hay que seguir para que, partiendo de las cuentas anuales de las sociedades del grupo, podamos obtener las cuentas anuales

GRADY (20) incluye entre sus principios o conceptos básicos contables el de «entidad específica de las empresas mercantiles», definiéndolo así:

«Una empresa de negocios consiste en una organización de personas y bienes que han sido reunidos para lograr ciertos fines económicos. Estos fines, por lo regular, son los de suministrar productos o servicios a clientes, con la idea de obtener un margen de beneficios que sirva para satisfacer un rendimiento a los accionistas y acreedores que proporcionan el capital requerido para establecer y sostener la empresa. El beneficio, desde luego, es esencial para la continuidad de ésta».

Y añade:

«La separación entre la propiedad y la administración de la empresa es un factor primordial para exigirle a la empresa la obligación de rendir cuentas a los accionistas. El resumen de principios generalmente aceptados, que se presenta más adelante, está agrupado con relación a esta obligación de carácter fiduciario».

Y termina diciendo:

«Una subdivisión o departamento cualquiera de una sociedad no puede ser una entidad que rinde cuentas. Pueden proporcionarse informes a los accionistas sobre el activo, el pasivo y las utilidades de un departamento, como parte de los estados financieros completos de la empresa, pero la naturaleza de los informes departamentales aislados, para uso externo, debe considerarse como de "fines especiales". Cuando una sociedad controla la mayoría del capital con derecho a voto de otras sociedades, el grupo consolidado de compañías se convierte en una

consolidadas. La alternativa hubiera sido la definición de los componentes de cada una de las rúbricas de las cuentas anuales consolidadas, metodología que no ha sido la que ha primado en la elaboración de estas normas. Consecuencia de este procedimiento práctico empleado, sobre todo en relación con el balance y la cuenta de *Pérdidas y ganancias* consolidada, es que las eliminaciones en algunos casos se califiquen como diferimientos en el reconocimiento de resultados o que se emplee el término ajustes».

(20) GRADY, P.: «Inventory of generally accepted accounting principles in the United States of America», *AR*, enero de 1965.

GRADY, P.: «Inventory of generally accepted accounting principles for business enterprises», *ARS* no. 7 Nueva York, 1965.

(Citas recogidas de TUA PEREDA, J.: «Principios y Normas de contabilidad». Madrid, 1983, *IPC*, pág. 710).

sola entidad. En estas circunstancias, la compañía controladora tiene la responsabilidad de rendir cuentas a sus propios accionistas y también, para fines prácticos, a los accionistas minoritarios de las subsidiarias. Es axiomático que la entidad que informa debe identificarse en los estados e informes financieros que se presentan a los accionistas» (21).

Consecuencia de ese objetivo es la necesidad de realizar las eliminaciones de determinadas partidas. De acuerdo con la AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION el objetivo de las cuentas consolidadas es presentar la información contable de un grupo de empresas como si se tratara de una sola empresa, por lo que los «apuntes recíprocos» y las «pérdidas o ganancias de operaciones interempresas no realizadas a nivel de grupo deben ser eliminadas» (22).

En la Séptima Directiva (83/349/CEE) el planteamiento es similar. En el número 1 del artículo 26 se establece que «las cuentas consolidadas harán constar el patrimonio, la situación financiera y los resultados de las empresas comprendidas en la consolidación como si se tratase de una sola empresa», haciendo después referencia a las eliminaciones de créditos y débitos internos, de los ingresos y gastos referentes a las operaciones entre las sociedades del grupo y de los resultados internos que se incluyen en el valor contable del activo (23).

(21) Tomado de TUA PEREDA, JORGE: «Principios ...», *op. cit.*, págs. 552 y 554.

(22) TUA PEREDA, J.: «Principios ...», *op. cit.* pág. 177, comentando American Accounting Association: «Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Reports», apud. AR, vol. XXIX, julio 1955, págs. 400 a 404.

(23) En relación con esta eliminación se permite a los Estados miembros que autoricen que se efectúe en proporción al tanto de dominio a la vez que se autorizan ciertas excepciones, como se desprende del artículo 26 de la Séptima Directiva, a cuyo tenor:

1. Las cuentas consolidadas harán constar el patrimonio, la situación financiera y los resultados de las empresas comprendidas en la consolidación como si se tratase de una sola empresa. En particular:

- a) Las deudas y créditos entre las empresas comprendidas en la consolidación serán eliminados de las cuentas consolidadas.
- b) Los ingresos y gastos referentes a las operaciones efectuadas entre empresas comprendidas en la consolidación serán eliminados de las cuentas consolidadas.
- c) Las ganancias y pérdidas que resulten de las operaciones comprendidas en la consolidación y que se incluyen en el valor contable del activo se eliminarán de las cuentas consolidadas. Sin embargo, hasta una coordinación ulterior, los Estados miembros podrán permitir que las eliminaciones antes mencionadas se hagan proporcionalmente a la fracción del capital poseído por la empresa matriz de cada una de las empresas filiales comprendidas en la consolidación.

2. Los Estados miembros podrán admitir excepciones a la letra c) del apartado 1 cuando la operación se concluya conforme a las condiciones normales del mercado y la eliminación de las ganancias y pérdidas pueda entrañar gastos desproporcionados. Las excepciones al principio serán señaladas y, cuando tengan una influencia sustancial sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados del grupo de empresas comprendidas en la consolidación, este hecho deberá mencionarse en el apéndice de las cuentas consolidadas.

3. Se admitirán excepciones a las letras a), b) y c) del apartado 1 cuando los montantes en cuestión sólo presenten un interés desdeñable en relación al objetivo a que se refiere el apartado 3 del artículo 16.

### III. OPERACIONES INTERNAS

Para clarificar la naturaleza de estas eliminaciones, habrá que identificar qué se entiende por «operaciones internas». Se pueden definir, conforme al artículo 36 de las NFCC (24), como las efectuadas entre sociedades del grupo (por sí o a través de un tercero), realizadas en el ejercicio o en ejercicios anteriores, aunque no antes de que ambas sociedades formen parte del mismo grupo.

También se incluirán como operaciones internas las realizadas en un grupo preexistente que se integre como subgrupo de otro grupo (25).

Como se observa son dos los aspectos que se utilizan para identificar las operaciones internas:

- **Subjetivo:** Son operaciones efectuadas entre sociedades del mismo grupo o del mismo subgrupo preexistente, y
- **Temporal:** Son operaciones efectuadas por sociedades del grupo desde que ambas forman parte del mismo grupo (o subgrupo).

### IV. CLASES DE ELIMINACIONES DE RESULTADOS

Las eliminaciones de resultados se pueden clasificar, dejando aparte la derivada de la distribución de dividendos por sociedades del grupo y las derivadas de ajustes de valor en el proceso de consolidación, por el ejercicio en que se ha producido la operación interna que lo originó (en el de la consolidación o en uno anterior) y por el objeto de dicha operación.

#### (24) Artículo 36.

1. Se entenderá por operaciones internas las realizadas entre dos sociedades del grupo desde el momento en que ambas sociedades pasaron a formar parte del grupo.

2. ...

Los resultados que se deben diferir son tanto los del ejercicio como los de ejercicios anteriores producidos desde el momento de la primera consolidación.

(...)

5. Se aplicará lo dispuesto en los apartados anteriores en los casos en que un tercero actúe en nombre propio y por cuenta de una sociedad del grupo.

(...)

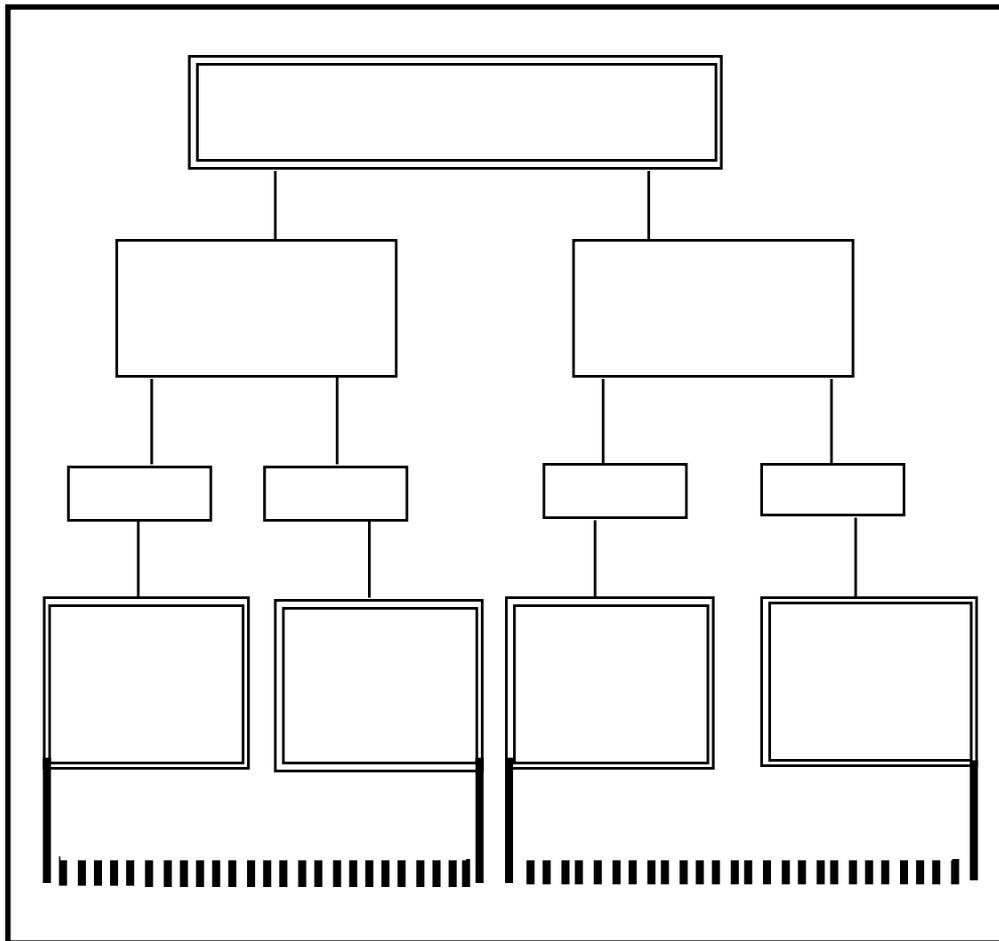
(25) NFCC: Artículo 36, número 4 dispone que: «Cuando una sociedad dominante pase a ser sociedad dependiente se considerarán operaciones internas para el nuevo grupo aquellas que tuvieran esa consideración en el otro grupo».

Además, hay que tener en cuenta que el resultado en cuestión puede ser positivo (beneficio) o negativo (pérdida) y, también, que puede corresponder a la sociedad dominante o a una de las sociedades dependientes, que pueden tener o no socios externos.

Los distintos casos que se pueden producir, «atendiendo al ejercicio en que se ha producido la operación interna», son los que aparecen en el *Cuadro n.º 3*.

Por otra parte, atendiendo al ejercicio en que se «realice» el resultado, y teniendo en cuenta cuándo se ha producido la operación interna, aparecen en el *Cuadro n.º 4* los distintos casos que se pueden producir.

**Cuadro n.º 3**



**Cuadro n.º 4****1. RESULTADO REALIZADO EN UN EJERCICIO ANTERIOR AL DE LA CONSOLIDACION**

- Beneficio.
- Pérdida.

**2. RESULTADO REALIZADO EN EL EJERCICIO DE LA CONSOLIDACION***a) Operación interna de un ejercicio anterior al de la consolidación:*

- Beneficio.
- Pérdida.

*b) Operación interna de ejercicio de la consolidación:*

- Beneficio.
- Pérdida.

**3. RESULTADO NO REALIZADO EN EL EJERCICIO DE LA CONSOLIDACION (NI EN UNO ANTERIOR)***a) Operación interna de un ejercicio anterior al de la consolidación:*

- Beneficio.
- Pérdida.

*b) Operación interna de ejercicio de la consolidación:*

- Beneficio.
- Pérdida.

Por último, atendiendo «al objeto» de la operación interna y considerando la naturaleza contable para cada una de las sociedades del grupo que intervienen en la misma, aparecen distintos casos que quedan recogidos en el *Cuadro n.º 5*.

**Cuadro n.º 5****1. ACTIVOS****1.1. Venta de existencias.**

*a) Existencias para la adquirente:*

(Se pueden inmovilizar posteriormente).

- Beneficio.
- Pérdida.

*b) Inmovilizado para la adquirente:*

- Beneficio.
- Pérdida.

**1.2. Venta de inmovilizado.**

*a) Existencias para la adquirente (no será muy común):*

(Se pueden inmovilizar posteriormente).

- Beneficio.
- Pérdida.

*b) Inmovilizado para la adquirente:*

- Beneficio.
- Pérdida.

**1.3. Servicios.**

*a) Se incorporan al coste de existencias:*

- Beneficio.
- Pérdida.

*b) Se incorporan al coste de inmovilizado:*

- Beneficio.
- Pérdida.

*c) No se incorporan al coste del activo:*

- Beneficio.
- Pérdida.

## V. IMPORTE DE LAS ELIMINACIONES DE RESULTADOS

El resultado a eliminar será, en términos generales, la diferencia, en más o en menos, entre el precio de venta (el de la operación interna) y el valor contable o coste del activo o servicio.

Ese valor contable será igual al precio de adquisición o coste de producción del activo fijo o circulante o servicio. En el caso de los activos, ese precio o coste se reducirá en el importe de:

- Si son existencias: Provisiones (26).
- Si son inversiones financieras: Provisiones (27).
- En el caso de otro inmovilizado: Amortizaciones (28).

Un tema que interesa destacar es que los resultados se eliminan al 100% con independencia de la existencia o no de socios externos de la sociedad que registró individualmente cada resultado concreto (29).

(26) Artículo 37.2 a) de las NFCC.

(27) Artículo 40.2 a) de las NFCC.

(28) Artículo 38.2 a) de las NFCC.

(29) Así lo indica el artículo 43 de las NFCC.

Desde un punto de vista doctrinal, CAÑIBANO y CEA en su obra *Los grupos de empresas. Consolidación y Censura de sus estados financieros*, señalan: «... los intereses minoritarios constituyen uno de los principales problemas de este tipo de eliminaciones, si bien en este caso la casuística es más amplia, por lo que resulta difícil enunciar una norma de validez general. Vamos a considerar dos tipos de transacciones, según que la empresa tenedora ocupe el papel de vendedor o, por el contrario, lo detente cualquier otra empresa del grupo. En el primer caso, si acudiéramos a la ficción, ya manejada con anterioridad, de considerar la transacción dividida en dos partes, la de la mayoría y la de la minoría, pudiera pensarse que los resultados por ventas realizadas a esta última fracción no deben ser objeto de eliminación. Ahora bien, ya dijimos que no hay transacciones con la mayoría y transacciones con la minoría, sino con la empresa subtenedora; de ahí que, al formar parte del grupo, la eliminación haya de ser por la totalidad. Lo contrario implicaría que un traslado de existencias de la tenedora a una subtenedora parcialmente dominada, daría lugar a unos resultados, cosa fácil de conseguir, pues es precisamente en la tenedora donde se tomarán las decisiones a nivel grupo. Si, por el contrario, quien ocupa el papel de vendedor no es la empresa tenedora, sino alguna de las subtenedoras, la perspectiva cambia, pues para los accionistas minoritarios no existe el grupo como tal, y una transacción que proporciona un resultado a su empresa no es contemplada por los mismos bajo otro prisma que el de la individualidad, de ahí que los resultados obtenidos en cualquier transacción, sean para ellos auténticos resultados. La eliminación no puede en este caso ser realizada por la totalidad, sino por los resultados ficticios a nivel de grupo, o sea, los de la mayoría; la otra parte no

«Las reglas para la consolidación ... se muestran en buena medida dependientes del postulado de entidad, especialmente en cuanto los propósitos perseguidos con esta operación contable se encaminen bien a ofrecer una imagen global del conjunto formado por matriz y filiales o bien a ofrecer la posición económico-financiera de los accionistas mayoritarios del grupo» (30). TUA PEREDA dice también que «la eliminación en su totalidad de los beneficios entre las entidades que forman el grupo parece apoyarse en el sujeto contable independiente de sus propietarios, mientras que si se preconiza la anulación exclusivamente de los importes correspondientes a intereses mayoritarios, se está utilizando un concepto propietario que enfatiza el papel de los accionistas de la matriz» (31).

La eliminación de resultados al realizarse al 100% puede afectar al montante de los fondos propios de una sociedad dependiente que se atribuyan a los socios externos de la misma, por lo que a estos efectos será necesario identificar a qué sociedad corresponde la eliminación. La eliminación «corresponderá» a la sociedad que en sus cuentas anuales individuales registró el resultado a que se refiere la eliminación.

puede ser eliminada puesto que es ajena al grupo. Ahora bien, como en principio, después de la fase de agregación se encontrará incluida dentro de Resultados Consolidados, habrá que proceder a una reclasificación de la misma trasladándola a Intereses Minoritarios. De esta forma, o sea, después de la eliminación y reclasificación, los Resultados Consolidados quedan situados en su justo valor.

Por su parte, CONDOR LOPEZ, V.: «Cuentas consolidadas. Aspectos fundamentales en su elaboración». ICAC, Madrid, 1988, págs. 145 a 155, analiza las siguientes posibilidades:

- A. Eliminación de resultados al 100% e imputación proporcional a la minoría de la parte correspondiente.
- B. Eliminación de resultados en la parte proporcional a la participación mayoritaria.
- C. Eliminación de resultados al 100% e imputación en su totalidad a la participación mayoritaria.

Dice que: «... los casos A y C son idénticos en cuanto a la cuantía de resultados consolidados ..., donde difieren es en el reparto de los resultados consolidados entre mayoría y minoría», teniendo en cuenta que «los resultados consolidados han de presentar la realidad del grupo como una entidad distinta de las unidades que lo componen», y añade: «La consideración jurídica ... puede dar lugar a las soluciones B y C considera a los minoritarios como cuasiacreedores, lo cual está en contradicción con nuestra posición», y concluye que: «Dada esta circunstancia, y dado que en definitiva los dividendos percibidos por los socios minoritarios estarán en función de lo obtenido por cada una de las empresas, reflejado en las cuentas individuales, nos inclinamos a defender la alternativa A».

El punto 8 de la Introducción de las NFCC dice: «En relación con las eliminaciones existe otro tema debatido con frecuencia en el ámbito de la consolidación, concretamente la cuestión es el porcentaje por el que deben practicarse cuando afectan a los resultados consolidados, cuestión en la que las normas han tomado partido por la eliminación en su totalidad del resultado, debiendo ser eliminados tanto los resultados del ejercicio como los de ejercicios anteriores producidos desde el momento de la primera consolidación».

(30) TUA PEREDA, J.: «Principios ...», *op. cit.*, pág. 710.

(31) TUA PEREDA, J.: «Principios ...», *op. cit.*, pág. 711.

## VI. REALIZACION E IMPUTACION DEL RESULTADO

Los resultados derivados de operaciones internas deben ser diferidos (eliminados) si no se han realizado por el grupo frente a terceros (32), por lo que la cuestión inmediata es identificar cuándo está realizado un resultado por el grupo.

Del examen de los distintos casos establecidos en las Normas se desprende que el resultado se debe entender realizado cuando (33):

- Se enajena a terceros el activo que lleve incorporado, como mayor o menor coste, el resultado interno.
- Se consume el bien o servicio objeto de la transacción interna sin que se incorpore como coste a ningún activo del balance individual de alguna de las sociedades consolidadas.
- Se produce una pérdida irreversible del activo que lleve incorporado, como mayor o menor coste, el resultado interno.
- También se considerará realizado un resultado cuando una sociedad interviniente en la operación interna deje de formar parte del grupo (34).

Existe un caso especial, para el supuesto de que se trate de pérdidas, que se considerarán realizadas cuando se produzca una pérdida reversible del activo que lleve incorporado, como mayor o menor coste, el resultado interno.

(32) El artículo 36, «Eliminación de resultados por operaciones internas», apartado 2m de las NFCC dispone que: «La totalidad del resultado producido por las operaciones internas deberá eliminarse y diferirse hasta que se realice frente a terceros ajenos al grupo.

Los resultados que se deben diferir son tanto los del ejercicio como los de ejercicios anteriores producidos desde el momento de la primera consolidación».

Y el apartado 3 dice: «Los resultados se entenderán realizados frente a terceros, de acuerdo con lo establecido en los artículos 38 a 41 o cuando una de las sociedades participantes en la operación deje de formar parte del grupo. La imputación de resultados en la cuenta de *Pérdidas y ganancias* consolidada lucirá, cuando corresponda, como un menor o mayor importe de los gastos».

(33) Artículos 37 a 40 de las NFCC.

(34) El apartado 3 del artículo 36 de las NFCC dispone que: «Los resultados se entenderán realizados frente a terceros ... cuando una de las sociedades participantes en la operación deje de formar parte del grupo. La imputación de resultados en la cuenta de *Pérdidas y ganancias* consolidada lucirá, cuando corresponda, como un menor o mayor importe de los gastos».

Cuadro n.º 6

<i>REALIZACION DEL RESULTADO</i>	<i>ARTICULO DE LAS NFCC</i>
Enajenación a terceros del activo	Existencias: 37.2 b) Inmovilizado: 37.2 b) Activos Financieros de Terceros: 40.2 b)
Consumo del bien o servicio objeto de la compraventa y no es coste de un activo	Existencias: 37.2 b) Inmovilizado: 37.2 b)
Pérdida irreversible	Inmovilizado: 37.2 b)
Salida de sociedad del grupo	Regla general: 36.3
Pérdida reversible (Operación con pérdida)	Existencias: 37.2 b) Inmovilizado: 37.2 b) Servicios: 39.2 b) Activos Financieros de Terceros: 40.2 b)

### 1. Sociedad a la que se imputa.

Cuando se «realice» el resultado por el grupo habrá que imputarlo a una sociedad del mismo a los efectos de cuantificar el montante de resultados atribuible a los socios externos; tal atribución deberá hacerse a la misma sociedad que «correspondió», en su momento, eliminar el resultado, que será la sociedad que enajenó el bien o prestó el servicio objeto de la operación interna.

Si la sociedad a la que corresponde imputarlo es una sociedad que deja de formar parte del grupo, tal imputación afectará a los resultados del ejercicio en la parte proporcional a la participación en el capital de dicha sociedad (35), incidiendo simultáneamente en los resultados a registrar por la enajenación de dicha participación (36).

## 2. Operatoria del diferimiento de resultados.

Como en cada ejercicio las cuentas anuales consolidadas se obtienen a partir de las cuentas anuales individuales de las sociedades del grupo. Un resultado deberá eliminarse en el momento en que se produjo la transacción y en los sucesivos ejercicios (la eliminación afectará en este caso a reservas) hasta la fecha en la que se entienda realizado. En ese ejercicio no será necesario eliminar el mismo, aunque para reflejar la imagen fiel habrá que hacer una reclasificación de reservas en resultados (incluida la parte que corresponde a los socios externos).

## 3. Reconocimiento del resultado.

Una vez que se ha cuantificado el importe del resultado que hay que eliminar, en realidad diferir (ya que habrá que reconocerlo en el ejercicio en que se realiza, salvo en el caso de los dividendos y otros que no afectan a los socios externos), hay que tener en cuenta lo siguiente:

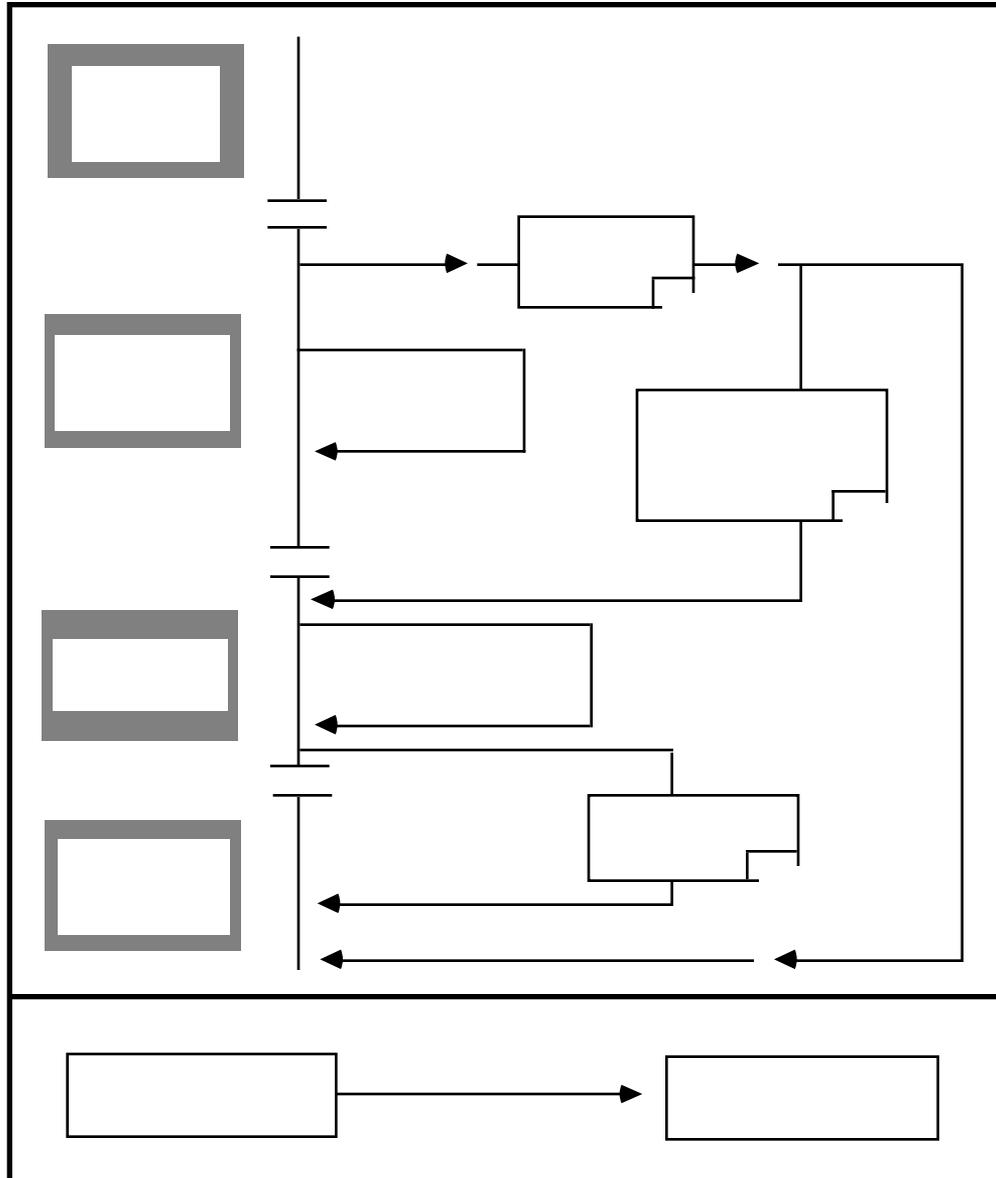
- En unos ejercicios habrá que eliminar el importe del resultado en la operación interna modificando el saldo de la cuenta de *Pérdidas y ganancias*, si la operación es del ejercicio, y, en otros casos, el de reservas, si la operación se efectuó en un ejercicio anterior.
- En el ejercicio en que se impute el resultado, habrá que registrarlo, aumentando los beneficios consolidados del ejercicio o reduciendo las pérdidas a la vez que se modifican, en sentido contrario, las reservas (resultados de ejercicios anteriores).

Estos ajustes en partidas de los fondos propios, también en su caso en las correspondientes a los socios externos, se expresan gráficamente en el *Cuadro n.º 7*.

(35) La parte correspondiente a los socios externos no aparecerá en el pasivo, ya que no son socios de una empresa del grupo.

(36) Véase artículo 29 de las NFCC.

Cuadro n.º 7



## VII. FORMA DE REALIZAR LAS ELIMINACIONES DE RESULTADOS DERIVADAS DIRECTAMENTE DE OPERACIONES INTERNAS (37)

Se van a tratar sólo los ajustes a realizar para preparar el balance y la cuenta de *Pérdidas y ganancias* consolidados.

(37) En la explicación las eliminaciones se expresarán:

- En unos casos, «en forma» de asientos de libro diario.
- En otros casos, se efectuarán en la hoja de trabajo de consolidación.

Hoja de trabajo de consolidación:

PARTIDAS	ESTADO FINANCIERO Sdad. A		ESTADO FINANCIERO Sdad. B		ESTADO FINANCIERO AGREGADO		AJUSTES Y ELIMINACIONES		ESTADO FINANCIERO CONSOLIDADO		
	D	H	D	H	D	H	D	H	D	H	
<b>TOTAL</b>											

Si los estados financieros individuales de una de las sociedades, por ejemplo B, no están homogeneizados se puede utilizar la siguiente hoja de trabajo de consolidación.

PARTIDAS	ESTADO FINANCIERO Sdad. A		ESTADO FINANCIERO Sdad. B		AJUSTES HOMOGENEIZACION		ESTADO FINANCIERO HOMOGENEIZADO Sdad. B		ESTADO FINANCIERO AGREGADO		AJUSTES Y ELIMINACIONES		ESTADO FINANCIERO CONSOLIDADO	
	D	H	D	H	D	H	D	H	D	H	D	H	D	H
<b>TOTAL</b>														

**1. Balance.**

La operatoria para realizar las eliminaciones de resultados para preparar el balance consolidado requiere una contrapartida, consecuencia del principio de dualidad propio de la partida doble.

La contrapartida siempre tendrá que ser un elemento de activo (38) (fijo o circulante), que es el que puede incorporar, como mayor o menor coste, el beneficio o la pérdida no realizada derivada de la operación interna. De esta forma se ajustará simultáneamente el valor del elemento patrimonial al precio de adquisición para el grupo (39).

Hay que tener en cuenta que cuando el resultado a eliminar tenga origen en una operación interna de un ejercicio anterior al de la consolidación el resultado que se debe ajustar es el que aparece en reservas. Si éste es el supuesto podría ocurrir que tales beneficios se hubieran distribuido; en ese caso aparecerá en balance unas reservas con signo negativo.

– Caso de beneficio:

**Cuadro n.º 8**

BALANCE Partida	Eliminaciones	
	D	H
Partida de saldo deudor		<i>Disminución</i>
Partida de saldo acreedor		<i>Aumento</i>
CONTRAPARTIDA: Operación		
a) Del ejercicio	<i>P. y G.</i>	
b) De ejercicio anterior	<i>Reservas</i>	

(38) A veces también habrá que hacer una reclasificación de estos activos, por ejemplo lo que es una materia prima para la sociedad del grupo adquirente será un producto terminado o una mercadería para la sociedad del grupo que hizo la adquisición. Además, tal materia prima puede estar incorporada a productos en curso o terminados.

(39) De esta forma se dará cumplimiento, a la vez que se efectúa la eliminación de resultados, a la exigencia del artículo 18, apartado 3, de las NFCC, a cuyo tenor: «La sociedad dominante debe aplicar los mismos criterios de valoración en las cuentas consolidadas que los aplicados a sus propias cuentas anuales».

– Caso de pérdida:

**Cuadro n.º 9**

BALANCE Partida	Eliminaciones	
	D	H
Partida de saldo deudor	<i>Aumento</i>	
Partida de saldo acreedor	<i>Disminución</i>	
CONTRAPARTIDA: Operación		
a) Del ejercicio		<i>P. y G.</i>
b) De ejercicio anterior		<i>Reservas</i>

## 2. Cuenta de *Pérdidas y ganancias*.

Para preparar la cuenta de *Pérdidas y ganancias* consolidada la contrapartida del saldo (beneficio o pérdida) de la misma será, según los casos:

- Una partida de «consumo» (mercaderías, materias primas u otros aprovisionamientos).
- Una partida de variación de productos terminados y en curso de fabricación.
- Una partida de resultados de inversiones financieras (beneficios o pérdidas).
- Una partida resultados extraordinarios (beneficios o pérdidas).

Además, hay que tener en cuenta ciertas reglas contenidas en las NFCC conectadas con la eliminación de resultados:

- En primer lugar, si como consecuencia de una operación interna queda afectado un elemento del inmovilizado al circulante como existencias, este cambio de afectación deberá figurar en la cuenta de *Pérdidas y ganancias* consolidada en la partida

«inmovilizado transformado en existencias», por el importe del coste neto de los resultados internos. Cuando dichas operaciones sean significativas se informará de ello en la memoria (40).

- En segundo lugar, si como consecuencia de una operación interna queda afectado un elemento del circulante al inmovilizado, este cambio de afectación deberá figurar en el haber de la cuenta de *Pérdidas y ganancias* consolidada en la partida «trabajos efectuados por el grupo para su inmovilizado», por el importe del coste neto de los resultados internos. Cuando estas operaciones sean significativas se informará de ello en la memoria (41).
- Finalmente, cuando los servicios se incorporen como coste del inmovilizado, se registrarán en el haber de la cuenta de *Pérdidas y ganancias* consolidada en la partida «trabajos efectuados por el grupo para el inmovilizado», por el importe del coste neto de los resultados internos. Cuando estas operaciones sean significativas se informará de ello en la memoria (42).

Estos aspectos se deberán tener en cuenta al efectuar las correspondientes eliminaciones de resultados que, genéricamente, serán como aparecen en el *Cuadro n.º 10*:

**Cuadro n.º 10**

CUENTA DE PERDIDAS Y GANANCIAS Partida	Eliminaciones	
	D	H
Partida del debe (gasto)	<i>Aumento</i>	<i>Disminución</i>
Partida del haber (saldo positivo)	<i>Disminución</i>	<i>Aumento</i>
Partida del haber (saldo negativo)	<i>Disminución</i>	<i>Aumento</i>
CONTRAPARTIDA en todos los casos:		
SALDO		

(40) Artículo 37.3 de las NFCC.

(41) Artículo 38.3 de las NFCC.

(42) Artículo 39.3 de las NFCC.

Cuando se trate de eliminar un resultado derivado de una operación interna realizada en un ejercicio anterior al de la consolidación, la elaboración de la cuenta de *Pérdidas y ganancias* consolidada no requiere ningún ajuste, salvo si es necesario hacer alguna reclasificación en existencias por incorporación de materias primas u otros aprovisionamientos al proceso productivo.

### VIII. FORMA DE REALIZAR LA IMPUTACION DE LOS RESULTADOS ELIMINADOS EN EJERCICIOS ANTERIORES

#### 1. Balance.

La imputación del resultado se efectuará en la preparación del balance consolidado de la forma siguiente:

– Caso de beneficio:

**Cuadro n.º 11**

BALANCE Partida	Eliminaciones	
	D	H
Reservas	<i>Disminución</i>	
Pérdidas y ganancias		<i>Aumento</i>

– Caso de pérdida:

**Cuadro n.º 12**

BALANCE Partida	Eliminaciones	
	D	H
Pérdidas y ganancias	<i>Disminución</i>	
Reservas		<i>Aumento</i>

## 2. Cuenta de *Pérdidas y ganancias*.

En la formulación de la cuenta de *Pérdidas y ganancias* consolidada, se deberá tener en cuenta el activo que lleva incorporado, como mayor o menor coste, el resultado interno que desde el punto de vista del grupo se ha realizado en el ejercicio.

- Si se trata de «inversiones financieras» habrá que ajustar el saldo del resultado (beneficio o pérdidas) en inversiones financieras. Se pueden dar los casos que se señalan en el *Cuadro n.º 13*.

**Cuadro n.º 13**

Resultado para la sociedad que adquirió el activo en la operación interna, cuando vence o lo enajena a terceros	Beneficio diferido	Pérdida diferida
BENEFICIO	Aumenta el beneficio	a) Se reduce el beneficio
		b) Se elimina el beneficio y aparece una pérdida
PERDIDA	a) Se reduce la pérdida	Aumenta la pérdida
	b) Se elimina la pérdida y aparece un beneficio	

- Si se trata de «inmovilizados no financieros» el tratamiento es similar al de las inversiones financieras, pero ajustando las partidas que correspondan.
- Si se trata de «existencias», habrá que ajustar normalmente el saldo de la partida que recoge la reducción o aumento de existencias de productos terminados y en curso de fabricación, según corresponda (véase *Cuadro n.º 14*), o la de consumo de mercaderías (43). Hay que tener en cuenta que puede ser necesario ajustar la variación de existencias correspondientes a materias primas y otros aprovisionamientos, si las mismas se han incorporado al proceso productivo en el propio ejercicio en que se realiza el resultado frente a terceros.

(43) Eventualmente la partida de consumo de materias primas y otras materias consumibles.

Cuadro n.º 14

Partida de la sociedad que adquirió el activo en la operación interna, cuando enajena a terceros	Beneficio diferido	Pérdida diferida
AUMENTO DE EXISTENCIAS	Aumenta el «aumento»	a) Se reduce el «aumento»
		b) Se elimina el «aumento» y aparece una «reducción»
REDUCCION DE EXISTENCIAS	a) Disminuye la «reducción»	Aumenta la «reducción»
	b) Se elimina la «reducción» y aparece un «aumento»	

### 3. Caso especial.

Tanto en el caso del balance como de la cuenta de *Pérdidas y ganancias* consolidados habría que tener en cuenta también la regla especial consistente en considerar realizada una pérdida, si hay que dotar una provisión, hasta el importe de la misma; concretamente se trataría en balance de cargar a pérdidas y ganancias y abonar a la provisión. En la cuenta de *Pérdidas y ganancias* habría que abonar el saldo y cargar la variación de provisiones que corresponda.

## IX. SOCIOS EXTERNOS

Se denomina participación de socios externos, que en la mayoría de los casos serán minoritarios, a la parte que de los fondos propios corresponde a los socios de una sociedad dependiente que no son otra sociedad del grupo (44).

(44) NFCC

### Artículo 43. Atribución de resultados a socios externos.

1. La participación en los beneficios o pérdidas consolidados del ejercicio que corresponda a socios externos figurará en una partida independiente de la cuenta de *Pérdidas y ganancias* consolidada. Dicha participación se calculará en función de la proporción que represente la participación de socios externos en el capital de cada sociedad dependiente, excluidas las acciones propias, y teniendo en cuenta los resultados de dichas sociedades una vez efectuados los ajustes y eliminaciones regulados en este capítulo. En todo caso se deberá tener en cuenta el Impuesto sobre Beneficios correspondiente, considerando lo previsto en el artículo 60.

Como ya se ha indicado antes, tal participación estará afectada por el importe de los ajustes en partidas de los fondos propios (pérdidas y ganancias o reservas) (45), porque, como se indicó anteriormente, los resultados por operaciones internas se eliminan al 100% atribuyendo la parte correspondiente a los socios externos.

Evidentemente se pueden producir todos los casos que se han indicado anteriormente, pero no hay necesidad de repetirlos ahora que se están considerando los socios externos, limitándonos a plantear un ejemplo, que corresponde a uno de esos casos.

*Ejemplo:*

Suponiendo que no existe ninguna diferencia de primera consolidación ni variación de reservas en la sociedad dependiente desde la fecha de la primera consolidación.

Balances en la fecha de consolidación.

*Balance de la sociedad dominante*

ACTIVO	PASIVO
Participación en sociedad dependiente (80%) ..... 240	Capital ..... 200
Otro activo ..... 960	Reservas ..... 500
	Exigible ..... 300
	Pérdidas y ganancias ..... 200
<b>TOTAL ..... 1.200</b>	<b>TOTAL ..... 1.200</b>

2. Cuando exista un exceso entre las pérdidas atribuibles a socios externos de una sociedad dependiente y la parte de fondos propios de la mencionada sociedad que proporcionalmente corresponda a dichos socios externos, antes de los ajustes y eliminaciones previstos en este capítulo, dicho exceso será atribuido a la sociedad dominante siempre que los socios externos limiten su responsabilidad a las cantidades aportadas y no existan pactos o acuerdos sobre aportaciones adicionales.

3. Para calcular la parte que corresponda a socios externos en el resultado de las sociedades dependientes participadas recíprocamente, el resultado de cada una de ellas se calculará teniendo en cuenta, además de los ajustes y eliminaciones regulados en este capítulo, la interrelación derivada de dicha participación.

(45) Véase nota anterior.

*Balance de la sociedad dependiente*

ACTIVO		PASIVO	
Otro activo .....	600	Capital .....	200
		Reservas .....	100
		Exigible .....	200
		Pérdidas y ganancias .....	100
<b>TOTAL .....</b>	<b>600</b>	<b>TOTAL .....</b>	<b>600</b>

Se supone además que:

- Existe un beneficio de la sociedad dependiente, en el ejercicio de la consolidación, que hay que eliminar por importe de 30.
- Existe un beneficio de la sociedad dependiente, de ejercicios anteriores al de la consolidación, que hay que eliminar por importe de 80.

*Solución:*

Los intereses minoritarios, al 20%, serán:

- Capital y reservas =  $(200 + 100 - 80) (1 - 0,8) = 44$

- Resultados =  $(100 - 30) (1 - 0,8) = 14$

El *balance consolidado* sería:

ACTIVO		PASIVO	
Otro activo .....	1.450	Capital .....	200
Reservas en sociedades conso- lidadas (*) .....	64	Reservas .....	500
		Pérdidas y ganancias .....	256
		Pérdidas y ganancias socios externos .....	14
		Socios externos .....	44
		Exigible .....	500
<b>TOTAL .....</b>	<b>1.514</b>	<b>TOTAL .....</b>	<b>1.514</b>

(\*) Su situación será en el pasivo con signo negativo.

– Eliminaciones y ajustes en forma de asiento de libro diario:

Eliminación inversión-fondos propios, antes de ajustes:

_____	x	_____	
200		<i>Capital (dependiente)</i>	
100		<i>Reservas (dependiente)</i>	
	a	<i>Participación en sociedad dependiente</i>	240
	a	<i>Socios externos</i>	60
_____	x	_____	

Para eliminar el resultado de ejercicios anteriores:

_____	x	_____	
64 Reservas en sociedades consolidadas (*)			
16 Socios externos (*)			
	a	Activo	80

(\*) El cargo podría haber sido a reservas de la sociedad dependiente y después hacer el desglose.

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

Para eliminar el resultado del ejercicio:

24 Pérdidas y ganancias (*)			
6 Pérdidas y ganancias socios externos (*)			
	a	Activo	30

(\*) El cargo podría haber sido a pérdidas y ganancias de la sociedad dependiente y después hacer el desglose.

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

*Otro ejemplo:*

Si en lugar de diferir el resultado de ejercicios anteriores se «imputara al ejercicio de la consolidación», entonces con los restantes datos anteriores idénticos, la solución a efecto de cuentas consolidadas sería:

Intereses minoritarios: 20%

- Capital y reservas =  $(200 + 100 - 80) (1 - 0,8) = 44$
- Resultados =  $(100 - 30 + 80) (1 - 0,8) = 30$

El *balance consolidado* sería:

ACTIVO		PASIVO	
Otro activo .....	1.530	Capital .....	200
Reservas en sociedades conso- lidadas .....	64	Reservas .....	500
		Pérdidas y ganancias .....	320
		Pérdidas y ganancias socios externos .....	44
		Socios externos .....	30
		Exigible .....	500
<b>TOTAL .....</b>	<b>1.594</b>	<b>TOTAL .....</b>	<b>1.594</b>

Eliminaciones y ajustes en forma de asiento de libro diario; el único ajuste que se diferencia de los del caso anterior es el correspondiente al resultado de un ejercicio anterior que se imputa al de la consolidación de esta forma:

_____	x	_____	
64		<i>Reservas en sociedades consolidadas</i>	(*)
16		<i>Socios externos</i>	(*)
	a	<i>Pérdidas y ganancias</i>	(**) 64
	a	<i>Pérdidas y ganancias socios externos</i>	(**) 16

(\*) El cargo podría haber sido a reservas de la sociedad dependiente y después habría que hacer el desglose.

(\*\*) El abono podría haber sido a pérdidas y ganancias de la sociedad dependiente y después habría que hacer el desglose.

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

## X. PROCEDIMIENTO-RESUMEN EN BALANCE

Los ajustes, eliminación a realizar, para preparar el balance se presentan de forma resumida en el *Cuadro n.º 15*.



## XI. ELIMINACION DE LA DISTRIBUCION DE BENEFICIOS

Como consecuencia de la distribución de resultados entre las empresas del grupo, dichos resultados pueden lucir dos veces en el balance consolidado al realizar la integración global o, en otro caso, aparecer como resultados del ejercicio sin tener dicho carácter. En estos casos será necesario proceder al ajuste o eliminación correspondiente, tal y como establece el artículo 42 (46) de las NFCC; la justificación de la eliminación, en última instancia, obedece a que no se trata más que de transferencias monetarias entre las sociedades del grupo.

También se deberá eliminar el resultado derivado de la percepción de dividendos a cuenta; en caso contrario, bien se duplicaría el resultado consolidado del ejercicio si la sociedad dependiente que lo entrega obtiene beneficios suficientes, bien se produciría un cómputo artificial de beneficios si no los obtuviere.

Esta es una eliminación de resultados que tiene las siguientes singularidades:

- Sólo corresponde a la sociedad perceptora (47).
- Sólo se eliminan los dividendos del ejercicio de la consolidación, no los correspondientes a los períodos anteriores.
- Cuando se trate de dividendos derivados de la distribución de resultados y no de dividendos a cuenta, se elimina el resultado en el ejercicio de la consolidación y se imputa a un ejercicio anterior (reservas de la sociedad perceptora).

(46) NFCC

**Artículo 42.** *Eliminación de dividendos internos.*

1. Se considerarán dividendos internos los registrados como ingresos del ejercicio de una sociedad del grupo que hayan sido distribuidos por otra perteneciente al mismo.
2. Estos dividendos serán eliminados considerándolos reservas de la sociedad perceptora.
3. Cuando se trate de dividendos a cuenta, se eliminarán con la cuenta deudora representativa de los mismos en la sociedad que los distribuyó.

(47) No afectará directamente a los socios externos, indirectamente si la sociedad perceptora es también una sociedad dependiente, incidirá en la composición del saldo de los mismos (se reducirá la parte de resultados).

- En el caso de dividendos a cuenta, el resultado se elimina contra el saldo deudor de la partida de pasivo correspondiente (dividendo entregado a cuenta, tiene signo negativo) de la sociedad que lo entrega.

Se pueden distinguir los siguientes casos:

- Distribución de beneficios a cuenta.
- Distribución de reservas generadas antes de la fecha de primera consolidación.
- Distribución de reservas generadas (incluidos beneficios del ejercicio anterior) después de la fecha de primera consolidación.

Como se ha indicado, el primer caso tiene un tratamiento particular, mientras que los otros reciben el mismo tratamiento con independencia de la fecha en que se produjo el beneficio que se distribuye.

### **1. Eliminación de beneficios distribuidos en el ejercicio por la sociedad dependiente.**

Se originará un ajuste doble; por una parte, un aumento de las reservas de la sociedad perceptora ( $A_{21}$ ), positivo, y por otra, una reducción de los resultados de la misma sociedad ( $A_{22}$ ), negativo, por el importe de los dividendos distribuidos por la sociedad dependiente en el ejercicio ( $D$ ) que le corresponden a la sociedad dominante (siendo  $p$  el tanto unitario de participación en el capital, excluidas las acciones propias).

$$A_{21} = p D$$

$$A_{22} = - p D$$

## Cuadro n.º 16

**ELIMINACION DE DIVIDENDOS INTERNOS DISTRIBUIDOS  
CON CARGO A BENEFICOS O RESERVAS**NFCC:  
*Artículo 42**Fecha de la operación:* Ejercicio de la consolidación*Imputación del resultado eliminado:* No se imputa a ningún ejercicio posterior*Importe de la eliminación:* Totalidad del dividendo percibido por sociedades del grupo**ELIMINACION EN FORMA DE ASIENTOS DE LIBRO DIARIO**En *balance*:

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

*Pérdidas y ganancias (sociedad perceptora)*a *Reservas (sociedad  
perceptora)*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

En *Pérdidas y ganancias*:*Ingresos de participaciones en capital de sociedades del grupo*a *Resultado del ejercicio (socie-  
dad perceptora)*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

**Artículo 42.** *Eliminación de dividendos internos.*

1. Se considerarán dividendos internos los registrados como ingresos del ejercicio de una sociedad del grupo que hayan sido distribuidos por otra perteneciente al mismo.
2. Estos dividendos serán eliminados considerándolos reservas de la sociedad perceptora.
3. ...

*Ejemplo:*

Se supone que no hay ninguna diferencia.

Balances en la fecha de la consolidación:

*Balance de la sociedad dominante*

ACTIVO	PASIVO
Participación en sociedad de- pendiente (100%) ..... 800	Capital ..... 200
Otro activo ..... 700	Reservas ..... 800
	Pérdidas y ganancias ..... 200
	Exigible ..... 300
<b>TOTAL ..... 1.500</b>	<b>TOTAL ..... 1.500</b>

*Balance de la sociedad dependiente*

ACTIVO	PASIVO
Otro activo ..... 1.000	Capital ..... 300
	Reservas ..... 500
	Pérdidas y ganancias ..... 100
	Exigible ..... 100
<b>TOTAL ..... 1.000</b>	<b>TOTAL ..... 1.000</b>

La sociedad dependiente ha distribuido dividendos con cargo a los resultados del ejercicio anterior por un importe de 100.

$$A_{21} = 100$$

Este ajuste lucirá como «Reservas».

$$A_{22} = -100$$

Reducirá los resultados de la perceptora.

El ajuste en forma de asiento de libro diario será:

_____	x	_____	
100 Pérdidas y ganancias (Dominante)		a Reservas (Dominante)	100
_____	x	_____	

El *balance consolidado* sería:

ACTIVO	PASIVO
Otro activo ..... 1.700	Capital ..... 200
	Reservas ..... 900
	Pérdidas y ganancias ..... 200
	Exigible ..... 400
<b>TOTAL ..... 1.700</b>	<b>TOTAL ..... 1.700</b>

## 2. Eliminación de dividendo a cuenta.

Se originará un ajuste doble; por una parte, una reducción de la partida de la sociedad que lo entrega que refleja el dividendo a cuenta ( $A_{23}$ ), positivo, y, por otra, una reducción de los resultados de la sociedad perceptora ( $A_{24}$ ), negativo, por el importe de los dividendos dis-

tribuidos por la sociedad dependiente en el ejercicio (D) que le corresponden a la sociedad dominante (siendo p el tanto unitario de participación en el capital, excluidas las acciones propias).

$$A_{23} = p D$$

$$A_{24} = -p D$$

**Cuadro n.º 17**

<b>ELIMINACION DE DIVIDENDOS A CUENTA</b>	<b>NFCC: Artículo 42</b>
<i>Fecha de la operación:</i> Ejercicio de la consolidación	
<i>Imputación del resultado eliminado:</i> No se imputa a ningún ejercicio posterior	
<i>Importe de la eliminación:</i> Totalidad del dividendo a cuenta percibido por sociedades del grupo	
<b>ELIMINACION EN FORMA DE ASIENTOS DE LIBRO DIARIO</b>	
<i>En balance:</i>	
_____ x _____	
<i>Pérdidas y ganancias (sociedad perceptora)</i>	
a	<i>Dividendo a cuenta entregado en el ejercicio</i>
_____ x _____	
<i>En Pérdidas y ganancias:</i>	
<i>Ingresos de participaciones en capital de sociedades del grupo</i>	
a	<i>Resultado del ejercicio (sociedad perceptora)</i>
_____ x _____	
<b>Artículo 42. Eliminación de dividendos internos.</b>	
1. Se considerarán dividendos internos los registrados como ingresos del ejercicio de una sociedad del grupo que hayan sido distribuidos por otra perteneciente al mismo.	
2. Estos dividendos serán eliminados considerándolos reservas de la sociedad perceptora.	
3. ...	

*Ejemplo:*

Se supone que no hay ninguna otra diferencia.

Balances en la fecha de la consolidación:

*Balance de la sociedad dominante*

ACTIVO		PASIVO	
Participación en sociedad de- pendiente (80%) .....	640	Capital social .....	200
Otro activo .....	860	Reservas .....	800
		Pérdidas y ganancias .....	200
		Exigible .....	300
<b>TOTAL .....</b>	<b>1.500</b>	<b>TOTAL .....</b>	<b>1.500</b>

*Pérdidas y ganancias de la sociedad dominante*

DEBE		HABER	
Gastos .....	3.000	Ingresos por dividendos .....	80
Saldo (beneficios) .....	200	Otros ingresos .....	3.120
<b>TOTAL .....</b>	<b>3.200</b>	<b>TOTAL .....</b>	<b>3.200</b>

*Balance de la sociedad dependiente*

ACTIVO		PASIVO	
Otro activo .....	1.000	Capital .....	300
		Reservas .....	500
		Pérdidas y ganancias .....	100
		Dividendos a cuenta .....	- 100
		Exigible .....	200
<b>TOTAL .....</b>	<b>1.000</b>	<b>TOTAL .....</b>	<b>1.000</b>

*Pérdidas y ganancias de sociedad dependiente*

DEBE		HABER	
Gastos .....	800	Ingresos .....	900
Saldo .....	100		
<b>TOTAL .....</b>	<b>900</b>	<b>TOTAL .....</b>	<b>900</b>

La sociedad dependiente ha distribuido dividendos a cuenta por un importe de 100.

$$A_{23} = -0,80 \times 100 = -80$$

Este ajuste lucirá como menos «dividendo a cuenta».

$$A_{22} = -0,80 \times 100 = -80$$

Reducirá los resultados de la sociedad perceptora.

La eliminación en forma de asiento de libro diario sería:

_____	x	_____	
80		<i>Pérdidas y ganancias (Dominante)</i>	
		a	<i>Dividendo a cuenta</i>
			80
_____	x	_____	

El *balance consolidado* sería:

ACTIVO	PASIVO
Otro activo ..... 1.860	Capital ..... 200
	Reservas ..... 800
	Pérdidas y ganancias ..... 200
	Pérdidas y ganancias socios ex- ternos ..... 20
	Dividendos a cuenta ..... (20) (*)
	Exigible ..... 500
	Socios externos ..... 160
<b>TOTAL</b> ..... 1.860	<b>TOTAL</b> ..... 1.860

(\*) Parte correspondiente a los socios externos.

La estimación en forma de asiento de libro diario para preparar la cuenta de *Pérdidas y ganancias* consolidada sería:

_____	x	_____	
80 <i>Ingresos por dividendos</i>		a <i>Saldo (Dominante)</i>	80
_____	x	_____	

La cuenta de *Pérdidas y ganancias* consolidada:

DEBE	HABER
Gastos ..... 3.800	Ingresos ..... 4.020
Saldo ..... 200	
Saldo socios externos ..... 20	
<b>TOTAL</b> ..... 4.020	<b>TOTAL</b> ..... 4.020