

# ELIMINACIONES DE PARTIDAS INTRAGRUPU Y DE RESULTADOS (ARTÍCULOS 41-45) (VII)

**JOAQUÍN IZQUIERDO PERIS**

*Técnico de Auditoría de la Sindicatura de Comptes  
de la Comunitat Valenciana  
Profesor del CEF en Valencia*

## **Extracto:**

**L**AS cuentas anuales consolidadas deben presentar la situación patrimonial y financiera del grupo como un único sujeto contable, de forma que las operaciones realizadas entre las sociedades que componen el grupo no tergiversen la realidad del conjunto frente a terceros. Así, por ejemplo, el balance de situación consolidado debe representar los derechos de cobro que son exigibles ante terceros, así como las obligaciones contraídas con entidades ajenas al grupo, y no reflejar los derechos exigibles ante las propias sociedades que forman parte del grupo ni las deudas contraídas entre las mismas. En la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada se recogen las transacciones realizadas con empresas externas al grupo, puesto que la imagen fiel obliga a mostrar únicamente aquellos ingresos y gastos que tienen su origen y destino en empresas distintas a las que componen el grupo de sociedades. El estado de flujos de efectivo consolidado informa sobre el origen y utilización de efectivo y otros activos líquidos equivalentes, clasificando los movimientos por actividades, que procedan o se destinen a terceros, es decir, eliminando aquellos flujos ocasionados por operaciones intragrupo. Por todo ello, es necesario articular unas pautas para ajustar los estados consolidados, mediante la eliminación de aquellos saldos y transacciones que se realizan entre empresas del grupo y que suponen un reflejo en el balance de situación, en la cuenta de resultados, en el estado de cambios del patrimonio neto y en el estado de flujos de efectivo, así como mediante la eliminación de los beneficios y pérdidas que sean resultado de las transacciones intragrupo y que estén reconocidas en activos (como existencias o inmovilizado).

**Palabras clave:** saldos y transacciones intragrupo, operaciones internas, margen interno, diferimiento, realización, ajustes y cambio de afectación.

# ELIMINATION OF PROFITS AND LOSSES RESULTING FROM INTRAGROUP TRANSACTIONS (ARTICLES 41-45) (VII)

**JOAQUÍN IZQUIERDO PERIS**

*Técnico de Auditoría de la Sindicatura de Comptes  
de la Comunitat Valenciana  
Profesor del CEF en Valencia*

## **Abstract:**

**T**HE consolidated financial statements shall show the corporate net worth and financial situation of the group as a single economic entity, so that the operations carried out between the companies that make up the group do not distort the reality as a whole against third parties. Thus, for example, the consolidated balance sheet shall represent those receivables which are due to third parties, as well as the liabilities with entities outside the group, and it must not reflect the amounts owed by subsidiaries and the amounts owed to subsidiaries. Consolidated income statement reflects the transactions held with non-group entities, since the true and fair view principle enforces to show only those income and expenses which have its origin and destination in different businesses to the ones that compose the group. Consolidated cash flows statement reports the generated and used net cash and cash equivalents, classifying the proceeds and payments by activities, either that proceed or are destined to a third party, which implies to eliminate those cash flows caused by operations within the group. Thus, it is necessary to establish some guidelines to adjust the consolidated financial statements, eliminating those balances and transactions that are carried out between businesses of the group and that are reflected in the balance sheet, the income statement, the statement of changes in equity, and the cash flow statement, as well as the elimination of the profit and losses resulting from intragroup transactions that are recognised in assets (such as inventory and fixed assets).

**Keywords:** intragroup balances and transactions, internal operations, internal margin, deferral, realization, adjustments and change of allocation.

# Sumario

1. Introducción.
2. Eliminación de partidas intragrupo.
3. Eliminación de resultados por operaciones internas.
4. Eliminación de resultados por operaciones internas de existencias.
  1. Naturaleza de operaciones de existencias.
  2. Resultado a eliminar.
  3. Imputación del resultado.
  4. Cómo realizar la eliminación.
5. Eliminación de resultados por operaciones internas de inmovilizado o de inversiones inmobiliarias.
  1. Naturaleza de operaciones de inmovilizado o de inversiones inmobiliarias.
  2. Cómo realizar la eliminación.
  3. Cómo reconocer el resultado realizado.
6. Eliminación de resultados por operaciones internas de servicios.

## Bibliografía.

**NOTA:** Este trabajo es responsabilidad exclusiva de su autor y no refleja necesariamente la opinión de la Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana.

## 1. INTRODUCCIÓN

La obligación de eliminar los débitos y créditos entre las 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, que no estén realizados frente a terceros, viene impuesta por el artículo 46.5 del Código de Comercio y desarrollada de forma pormenorizada en los artículos 41 a 49 de las Normas de Consolidación. Esta regulación no presenta modificaciones significativas respecto a la normativa anterior. Adicionalmente, las normas internacionales de contabilidad (NIC) no ofrecen ningún detalle en cuanto a su tratamiento (**únicamente figura en la NIC 27 que «las transacciones y los saldos intragrupo, incluyendo los ingresos, gastos y dividendos, se eliminarán en su totalidad. Las pérdidas y ganancias que se deriven de las transacciones intragrupo y que hayan sido reconocidas como activos, por ejemplo en las existencias o en los activos fijos, se eliminarán en su totalidad»**).

Uno de los objetivos de formular cuentas anuales consolidadas responde a la necesidad de facilitar información de todo el grupo a socios minoritarios, acreedores, organismos públicos, reguladores, etc., que subsanen las deficiencias de información de las cuentas anuales individuales, que no son capaces de mostrar todos los recursos económico-financieros que realmente controla el grupo. Para obtener unos estados financieros consolidados que representen la situación patrimonial y económica frente a terceros, deben eliminarse las operaciones que no tienen realidad frente a estos, así como los resultados no realizados entre empresas del grupo (precios de transferencia en existencias, operaciones con inmovilizado, dividendos, etc.).

## 2. ELIMINACIÓN DE PARTIDAS INTRAGRUPO

La necesidad de la eliminación de partidas recíprocas de créditos y deudas, ingresos y gastos y flujos de efectivo, entre sociedades del grupo (reflejada en el art. 41.2 de las NOFCAC) es fundamental a efectos de representar la imagen fiel de las cuentas consolidadas, ya que el consolidado representa la situación patrimonial y económica del grupo frente a terceros, una vez corregidas o eliminadas las operaciones y transacciones intragrupo, que no tienen realidad frente a estos.

Para proceder a realizar la eliminación de partidas intragrupo es fundamental disponer previamente de una conciliación oportuna, de todos los saldos y transacciones realizadas entre las sociedades del grupo, puesto que las partidas intragrupo deben presentar saldos coincidentes. Si no fuera así, porque alguna sociedad no hubiese contabilizado adecuadamente las operaciones intragrupo al cierre del ejercicio (por ejemplo, operaciones en tránsito), es preciso haber efectuado las homogeneizaciones por las operaciones internas que vienen recogidas en el artículo 18 de las NOFCAC.

En la hoja de trabajo del balance de situación han de practicarse los ajustes para eliminar, en su caso, los créditos y deudas recíprocos pendientes de cobro/pago a la fecha de cierre o de obtención del consolidado, que son consecuencia de operaciones de compraventa de existencias, de prestación de servicios, de inversiones a largo o corto plazo en valores representativos de deuda, en préstamos y otros créditos no comerciales, de la constitución de finanzas y depósitos, etc.

En la hoja de trabajo de la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada han de practicarse los ajustes para eliminar, en su caso, los ingresos y gastos recíprocos (compras, ventas, ingresos de gestión, servicios exteriores, gastos e ingresos financieros...) realizados durante el ejercicio en el que se van a formular las cuentas anuales consolidadas.

La cuantía de estas eliminaciones ha de ser total en el método de integración global, con independencia del grado de participación. Los ajustes de saldos y transacciones por operaciones internas no afectan al resultado consolidado, pues se elimina un activo y un pasivo por el mismo importe, o un ingreso y un gasto de idéntica cuantía. Por este motivo, estas eliminaciones no afectan al estado de cambios en el patrimonio neto. Sin embargo, las operaciones intragrupo deben tenerse en cuenta en la preparación del estado de flujos de efectivo consolidado. A este respecto, el artículo 81 de las Normas de Consolidación señala que la clasificación de los flujos de efectivo en actividades de explotación, inversión y financiación, se hará considerando al grupo como una unidad, y se eliminarán los flujos de efectivo por operaciones entre empresas del conjunto consolidable. Por tanto, en el caso de que se lleven a cabo operaciones intragrupo, los cobros y pagos relacionados entre sí deberán ser eliminados en la correspondiente hoja de trabajo del estado de flujo de efectivos consolidado <sup>1</sup>.

### EJEMPLO 1:

#### Eliminación de partidas intragrupo

Las sociedades «A» y «B» forman parte de un grupo de sociedades desde el año X0, en que se efectuó la primera consolidación. La sociedad dominante («A») controla a la sociedad dependiente («B») en un 80 por 100 de su capital social y derechos de voto. Durante el año X1, la sociedad «A» ha prestado servicios de asesoramiento a la sociedad de «B», y le factura mensualmente 1.000 u.m. en concepto de servicios jurídicos. «B» tiene pendientes de pago al cierre del ejercicio las facturas de octubre, noviembre y diciembre.

#### Se pide:

Realizar los asientos de eliminaciones en forma de asientos en el Libro Diario para obtener las cuentas anuales consolidadas del ejercicio X1.

.../...

<sup>1</sup> La realización de los ajustes de cobros y pagos en el estado de flujos de efectivo consolidado dependerá del punto de partida, puesto que para elaborar los estados de flujos de efectivo consolidados se podrá partir, bien de la agregación de flujos de efectivo individuales, bien de otros estados financieros ya consolidados (cuenta de pérdidas y ganancias consolidadas y balance de situación consolidado).

.../...

**Solución:**

La transacción realizada debe eliminarse al ser una operación intragrupo por la totalidad de la misma, mediante el correspondiente ajuste en la cuenta de pérdidas y ganancias agregada por un importe de 12.000 u.m. (1.000 × 12 meses). Está pendiente de pagar tres facturas, que supone también un ajuste en el balance de situación agregado por un importe de 3.000 u.m. (1.000 × 3 meses). Esta minoración de activo y pasivo debe tenerse presente en el estado de flujos de efectivo. La variación de saldos de cuentas a cobrar y cuentas a pagar supone una reclasificación en el apartado de cambios en el capital corriente («Flujos de efectivo de las actividades de explotación»), minorando los subepígrafos «Deudores y otras cuentas a cobrar» y «Acreedores y otras cuentas a pagar».

Ajuste en el balance de situación agregado:

Cuenta	Debe	Haber
Acreedores («B»)	3.000	
Deudores («A»)		3.000
Por las tres mensualidades en concepto de asesoramiento jurídico pendientes al cierre del ejercicio.		

Ajuste en la cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Cuenta	Debe	Haber
Prestaciones de servicios («A»)	12.000	
Servicios de profesionales independientes («B»)		12.000
Por las 12 mensualidades en concepto de asesoramiento jurídico.		

### 3. ELIMINACIÓN DE RESULTADOS POR OPERACIONES INTERNAS

El artículo 42 de las Normas de Consolidación trata los aspectos comunes de la eliminación de resultados, ya que las cuestiones particulares por operaciones internas de existencias se tratan en el artículo 43, las de inmovilizado o inversiones inmobiliarias en el 44, las de servicios en el 45, las de activos financieros en el 46, las de adquisición a terceros de pasivos emitidos por el grupo en el 48 y las de dividendos en el artículo 49.

Por otra parte, el artículo 36.2 del Código de Comercio establece una categoría de gastos e ingresos que se imputan directamente al patrimonio neto (que se reconocen en el estado de cambios en el patrimonio neto) y que se traspasan posteriormente a la cuenta de pérdidas y ganancias. Por este motivo, y como novedad respecto a la legislación anterior, en el artículo 47 de las Normas de

Consolidación se detalla el tratamiento de operaciones intragrupo en las que se produce el traspaso a resultados de un ingreso o un gasto reconocido en el patrimonio neto.

El tratamiento general a efectuar en la eliminación de resultados por operaciones intragrupo parte de dos principios generales:

- 1.º En el método de integración global, la eliminación por resultados no realizados por ventas intragrupo se hará al 100 por 100, con independencia del porcentaje de la participación efectiva en el capital social de la sociedad dependiente.
- 2.º La posterior imputación de resultados no realizados por operaciones intragrupo se hará proporcionalmente a los intereses del grupo y de socios externos, en función de sus respectivas participaciones en el capital social de la sociedad vendedora, que fue la que obtuvo el beneficio o la pérdida.

En cuanto a las eliminaciones que deben efectuarse por resultados no realizados en las transacciones intragrupo, hemos de destacar:

- Son operaciones internas, las realizadas entre sociedades del grupo, desde el momento en que ambas sociedades pasaron a formar parte del mismo. Aquellas operaciones que una sociedad del grupo hubiera realizado con otra sociedad en un momento previo a la toma de control de la sociedad, no se consideran operaciones internas, y los resultados de dichas operaciones no serán objeto de eliminación.
- Las Normas de Consolidación toman partido por eliminar en su totalidad el resultado de tales operaciones, debiendo ser eliminados tanto los resultados del ejercicio como los de ejercicios anteriores, producidos desde el momento de la fecha de adquisición, debiendo diferir dicho resultado hasta que se realice frente a terceros. La metodología que propugna las Normas de Consolidación se basa en formular las cuentas consolidadas a partir de la agregación de las cuentas anuales individuales homogenizadas de las sociedades del grupo. Por este motivo, en la formulación de las cuentas de un ejercicio se deben eliminar tanto las operaciones del ejercicio, como aquellas que tuvieron su origen en ejercicios anteriores.
- El concepto de eliminación puede dar lugar a confusión. Una operación interna que arroje un resultado que no se considera realizado según las Normas de Consolidación debe suprimirse del balance de situación, de la cuenta de pérdidas y ganancias e incluso del estado de ingresos y gastos reconocidos, y trasladarse al ejercicio en que el resultado de la operación se considere materializado o realizado. En conclusión, más que una eliminación a perpetuidad, la mayoría de las eliminaciones serán una traslación de resultados de un ejercicio a otro.
- Se entiende que los resultados están realizados frente a terceros:
  - Cuando el objeto de la compraventa interna se venda a terceros ajenos al grupo.
  - Cuando la sociedad del grupo adquirente amortice o deteriore el elemento adquirido. Podríamos decir que es una venta sin contrapartida de precio.

- 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 se mostrará, según corresponda, como un menor o un mayor importe de los gastos).
- En los casos establecidos en los artículos 44 (eliminación de resultados por inmovilizado o inversiones inmobiliarias), 45 (eliminación de resultados por operaciones de servicios), 46 (eliminación de resultados por operaciones de activos financieros) y 48 (adquisición de pasivos financieros), se producen matices significativos que han de analizarse, si bien el artículo 42 les afecta a todos por igual.
- Las Normas de Consolidación consideran que si en una operación interna se ha registrado una pérdida, existen indicios de un deterioro en los bienes objeto de transacción. En estos casos, se exige que en las cuentas consolidadas se reconozca dicho deterioro. Si posteriormente se produce otra operación interna del mismo elemento que arroje un beneficio, es indicio de recuperación del valor, y consecuentemente, será reflejado así en las cuentas consolidadas.
- Los ajustes en la valoración de los elementos patrimoniales tienen efectos posteriores en los cálculos de la amortización, pérdidas por deterioro, resultados de enajenación, etc.
- Si un elemento del activo es objeto de ajuste de resultados por operaciones internas, también deben ajustarse y eliminarse aquellas pérdidas por deterioro del mismo que pudieran estar registradas en las cuentas individuales.
- Cuando una sociedad dominante pase a ser dependiente, la fecha a partir de la cual se consideran operaciones internas para el nuevo grupo y, en consecuencia, procede la eliminación de resultados, es aquella en que las sociedades que intervienen en la operación interna pertenecen a un mismo grupo, siempre que se hubiera mantenido tal circunstancia ininterrumpidamente.
- Se puntualiza el tratamiento de la eliminación del resultado por operaciones intragrupo cuando una de las sociedades que intervienen en las mismas deja de formar parte del grupo. En este caso, si el elemento patrimonial que ha sido objeto de la transacción y que, por tanto, incorpora el resultado de la operación, permanece dentro del grupo (la adquirente sigue formando parte del grupo y ha sido la vendedora la que ha dejado de pertenecer al mismo), entonces no se considera que el resultado ha sido realizado.

**EJEMPLO 2:****Venta intragrupo de un elemento patrimonial por parte de una sociedad que deja de formar parte del grupo**

La sociedad «A» participa en el 80 por 100 de la sociedad «B» desde el año X0. El capital social de esta sociedad asciende a 1.000 u.m. y la sociedad «A» desembolsó 800 u.m. por su participación. En la fecha de adquisición, el valor razonable de los activos adquiridos y los pasivos asumidos era coincidente con su valor en libros.

.../...



.../...

En diciembre de X1, la sociedad «B» vende a la sociedad «A» un elemento de inmovilizado no depreciable por un precio de venta de 700 u.m., siendo el precio de coste 600 u.m.

A principios del ejercicio X3, la sociedad «A» se desprende de la participación financiera que mantiene en la sociedad «B», dejando esta sociedad de pertenecer al grupo. El precio de venta obtenido por esta enajenación asciende a 2.000 u.m. La sociedad «A» mantiene otras participaciones en otras sociedades dependientes.

El patrimonio neto de la sociedad «B» ha evolucionado de la siguiente forma:

	Ejercicio X0	Ejercicio X1	Ejercicio X2	Ejercicio X3
Capital social	1.000	1.000	1.000	1.000
Reservas	0	300	1.000	1.400
Resultado del ejercicio	300	700	400	200
<b>Total patrimonio neto</b>	<b>1.300</b>	<b>2.000</b>	<b>2.400</b>	<b>2.600</b>

#### Se pide:

- Realizar la eliminación del margen de la operación interna en forma de asientos en el Libro Diario que debe practicarse para formular las cuentas anuales consolidadas del ejercicio X1, año en que se produce la venta.
- Realizar las eliminaciones en forma de asientos en el Libro Diario que la sociedad «A» tiene que preparar para obtener el balance de situación y la cuenta de pérdidas y ganancias consolidadas <sup>2</sup> del ejercicio X3, bajo la premisa que existe grupo de sociedades.
- Indicar qué efecto tendrá en ejercicios posteriores la presencia en el balance de la sociedad compradora del inmovilizado adquirido a una sociedad que ha dejado de pertenecer al grupo.

#### Solución:

- En este supuesto, en el ejercicio X1 se procedió a eliminar el resultado de la operación interna consistente en la venta de un activo no depreciable <sup>3</sup>. El importe a diferir es la diferencia entre el valor contable (600 u.m.) y el precio de venta (700 u.m.), es decir, que en el ejercicio X1 debe eliminarse el beneficio por la enajenación del inmovilizado que la sociedad vendedora ha registrado en sus cuentas anuales individuales y que asciende a 100 u.m. La contrapartida de este menor ingreso es la minoración de la valoración del activo no corriente objeto de la operación interna, de tal forma que, a efectos del consolidado, figurará por su valor originario.

<sup>2</sup> Se ha optado por no incluir los ajustes en el estado de ingresos y gastos reconocidos para focalizar la atención del lector en el efecto que regula el artículo 42.4 de las NOFCAC.

<sup>3</sup> En el apartado 5 de este artículo se desarrolla pormenorizadamente la eliminación de resultados por operaciones internas de inmovilizado.

.../...

.../...

Ajuste en balance de situación agregado (ejercicio X1):

Cuenta	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («B»)	100	
Inmovilizado material		100
En el ejercicio en que se haya producido la operación intragrupo, se elimina el resultado excepcional por la enajenación, disminuyendo el valor del inmovilizado hasta el valor contable originario.		

Ajuste en cuenta de pérdidas y ganancias agregada (ejercicio X1):

Cuenta	Debe	Haber
Beneficios procedentes del inmovilizado material	100	
Saldo de resultado del ejercicio («B»)		100
Asiento reflejo del anterior. Por el diferimiento del beneficio en el ejercicio en que se realiza la operación.		

- b) En este supuesto que se ha planteado, al no existir diferencias entre el valor razonable y el valor en libros, la diferencia de consolidación es nula, puesto que la contraprestación entregada (800 u.m.) es idéntica a la parte proporcional de los activos adquiridos menos los pasivos asumidos, es decir, del patrimonio neto en la fecha de adquisición, esto es, el 80 por 100 del capital social ( $80\% \times 1.000 = 800$  u.m.).

La variación experimentada por el patrimonio neto de la sociedad «B» en el momento en que la sociedad «A» vende su participación, viene dada por los resultados generados en los ejercicios X0, X1, X2 y X3, los cuales ascienden a 1.400 u.m. Sin embargo, para el cálculo de las reservas en sociedades consolidadas se deben tener en cuenta los ajustes sobre el resultado de ejercicios anteriores correspondientes a operaciones entre sociedades del grupo. El resultado de la operación interna, que se eliminó en el ejercicio X1 y que afectó a la cifra de resultados consolidados de dicho ejercicio, no debe considerarse realizado frente a terceros, puesto que a pesar de que una de las sociedades participantes en la operación interna deja de formar parte del grupo (en este caso, la sociedad «B»), el activo incorporado sigue permaneciendo dentro del mismo y el resultado de la operación interna debe eliminarse (art. 42.4 de las NOFCAC). La eliminación de resultados por operaciones internas de ejercicios anteriores afecta a las reservas (art. 42.7 de las NOFCAC). En consecuencia, las reservas en sociedades consolidadas a principios del ejercicio X3 se calculan de la siguiente forma:

% de participación en la sociedad dependiente  $\times$  [(Reservas de «B» en la fecha de consolidación – Ajustes contra reservas) – Reservas de «B» en la fecha de adquisición]

$$80\% \times [(1.400 - 100) - 0] = 1.040 \text{ u.m.}$$

Cuando se produce la pérdida de control de una sociedad dependiente, el beneficio reconocido en las cuentas anuales individuales de la sociedad que reduce su participación debe ajustarse conforme al artículo 31 de las NOFCAC. En este caso, se vendieron los instrumentos representativos del patrimonio de «B» por un importe de

.../...

.../...

2.000 u.m., mientras que el precio de coste de los mismos fue de 800 u.m., registrando un beneficio de 1.200 u.m. en la cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad «A». Este resultado debe ajustarse por el importe que tenga su origen en las reservas en sociedades consolidadas generadas desde la fecha de adquisición, que se reconocerán como reservas de la sociedad que reduce su participación. Si bien el mencionado artículo 31 no hace referencia expresa a ajustes por eliminación de resultados no realizados, se deben tener en cuenta los mismos para que los estados financieros consolidados reflejen la minoración del valor del elemento patrimonial que ha sido objeto de una operación intragrupo. Por ello, el beneficio de la enajenación de la participación debe ajustarse por la eliminación del resultado por la operación interna de inmovilizado. El beneficio que subsista después de estos ajustes se mostrará en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada, dentro del epígrafe «Resultado por la pérdida de control de participaciones consolidadas».

- 1) (+) Beneficio procedente de la venta de participaciones en empresas del grupo ..... 1.200 u.m.
- 2) (-) Reservas en sociedades consolidadas generadas desde 1-1-X0 hasta 1-1-X3 ..... 1.040 u.m.
- 3) (-) Minoración del activo no corriente por resultado no realizado en operación interna realizada entre sociedades del grupo ..... 100 u.m.
- 4) (=) 1) - 2) - 3) (=) Resultado por la pérdida de control de participaciones consolidadas ..... 60 u.m.

Por tanto, el único ajuste en relación con la extinta participación en la sociedad «B» es el siguiente:

Ajuste en balance de situación agregado:

Cuenta	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («A») [(2.000 - 800) - 60]	1.140	
Otras reservas de la sociedad dominante [(1.400 - 100) × 80%]		1.040
Inmovilizado material (700 - 600)		100
Por la aplicación del artículo 31 de las NOFCAC, para ajustar el beneficio obtenido por la enajenación de la participación en la sociedad «B» y para ajustar la minoración del activo no depreciable procedente del grupo.		

Ajuste sobre la cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Cuenta	Debe	Haber
Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo en empresas del grupo [(2.000 - 800)]	1.200	
Resultado por la pérdida de control de participaciones consolidadas [(2.000 - 800) - 1.040 - 100]		60

.../...  
.../...

.../...

Cuenta	Debe	Haber
.../...		
Saldo del resultado del ejercicio («A») [(2.000 - 800) - 60]		1.140
Asiento reflejo del anterior.		

- c) En ejercicios posteriores, en tanto en cuanto el activo no depreciable no se enajene a terceros, deberá practicarse la eliminación del resultado de la operación interna (100 u.m.), afectando a las reservas. En el ejercicio en que dicho activo se venda a terceros ajenos al grupo, se considerará realizado el beneficio de la operación, y deberá registrarse un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada en concepto de «Beneficio procedente del inmovilizado material».

#### 4. ELIMINACIÓN DE RESULTADOS POR OPERACIONES INTERNAS DE EXISTENCIAS

Cuando se lleva a cabo una transacción de existencias entre sociedades del grupo y al final del ejercicio quedan en el inventario de la adquirente parte o todas las existencias compradas a otra sociedad del grupo se procede a la eliminación del margen que no se haya realizado, ya que si la adquirente ha vendido a terceros todas las mercancías compradas, el problema no existe, puesto que el beneficio o pérdida intragrupo se habrá materializado al venderse a terceros ajenos al grupo. Las normas plantean, en primer lugar, la hipótesis de transacción interna con beneficio para la sociedad vendedora, en cuyo caso el grupo (el vendedor) no habrá realizado tal beneficio hasta que dichas existencias no se vendan a terceros ajenos al grupo. Hasta que este hecho de la venta a terceros no se produzca, ha de eliminarse el resultado, surgiendo así cuatro aspectos que han de ser resueltos:

- Naturaleza de operaciones de existencias.
- Resultado a eliminar.
- Imputación del resultado.
- Cómo realizar la eliminación.

##### 1. Naturaleza de operaciones de existencias

Con independencia de la naturaleza y clasificación que la sociedad vendedora tenga los bienes objeto de la operación (existencias, inmovilizado o inversiones inmobiliarias), están sujetas al artículo 43 todas aquellas operaciones en las que una sociedad del grupo compra mercancías o bienes a

otra también del grupo, que va a destinar a su ciclo de explotación, y que, por tanto, tratará contablemente como existencias.

Existe la posibilidad de que se produzca un cambio de afectación de un elemento, que para la sociedad vendedora sea considerado un elemento de inmovilizado o una inversión inmobiliaria, y sin embargo, la compradora destina a las existencias.

### EJEMPLO 3:

#### Cambio afectación de inmovilizado a existencias

La sociedad «A» (dominante) inicialmente adquirió a un tercero un terreno por un importe de 500 u.m., con el objeto de construir sobre él sus instalaciones productivas y que, en un momento posterior, decide enajenar a una empresa del grupo (la sociedad «B»), cuya actividad es inmobiliaria, y que destinará dicho terreno a la ejecución de una promoción de viviendas. El precio de la venta intragrupo es 600 u.m. En ese caso, el terreno inicialmente estaba contabilizado como activo no corriente, y tras la operación interna, estará registrado como existencias. Este cambio de afectación debe tener su reflejo en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada, mediante una partida específica («Activos transformados en existencias»), por el importe del coste, neto de los resultados internos, es decir, por el importe del valor contable que el elemento figuraba en la sociedad vendedora.

Ajuste sobre la cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Cuenta	Debe	Haber
Beneficios procedentes del inmovilizado	100	
Activos transformados en existencias	500	
Compras		600

Eliminación de las compras internas, y registro del cambio de afectación de la inversión inmobiliaria. No se eliminan ventas porque la sociedad «A» vendió un inmovilizado, no mercaderías. Debe advertir el lector que el mero cambio de afectación no afecta al resultado consolidado.

## 2. Resultado a eliminar

Las Normas de Consolidación españolas se han decidido por la teoría de eliminar el 100 por 100 del beneficio no realizado hasta la venta a terceros y diferir la diferencia entre el valor contable de la vendedora previamente a la transacción, y el precio de venta intragrupo, es decir, el beneficio o pérdida interno, e imputar posteriormente y proporcionalmente al grupo y a los socios externos dicho resultado no realizado. El resultado se realizará por la venta a terceros, bien como mercancía

sin transformar, o bien con la venta del producto terminado en el cual se haya incorporado las existencias que han sido objeto de operación intragrupo.

Cuando exista pérdida, el resultado se entenderá realizado bien por la nueva venta a terceros ajenos al grupo o cuando exista un deterioro respecto del precio de adquisición o coste de producción de las existencias y hasta el límite de dicho deterioro, debiéndose dotar a estos efectos el deterioro correspondiente. Obviamente, las normas no se refieren al caso de una pérdida irreversible, ya que entendemos que en este caso la pérdida interna es irreversible y está realizada, ya que el vendedor debería haber efectuado un saneamiento previo a la venta en sus estados individuales de acuerdo con el principio de prudencia valorativa.

El objetivo pretendido por las normas es que las existencias figuren en el consolidado al coste del grupo y, si ha habido transacciones internas, continúen figurando al coste original de adquisición a terceros por parte del grupo, o al coste de producción, si así ha sido. Pero no se admite la revalorización sin más por transacciones de existencias entre sociedades del grupo. Se trata así de valorar las existencias en el consolidado como si todas las sociedades que forman el grupo fueran una sola unidad que compra y vende a terceros, pero que, si vende o compra entre sí, ha de tratarse como si fuera una operación ficticia. Al fin y al cabo, las cuentas consolidadas deben mostrar la imagen como una unidad, por lo que cualquier movimiento de existencias o de elementos entre sociedades del grupo debe asimilarse a un mero cambio de ubicación dentro de la misma unidad contable. A este respecto, según se desprende de la norma de registro y de valoración 10.<sup>a</sup> del Plan General de Contabilidad, forman parte del valor inicial de las existencias los costes indirectamente imputables a los productos de que se trate, en la medida en que tales costes correspondan al periodo de fabricación, elaboración o construcción, en los que se haya incurrido al ubicarlos para su venta, es decir, hasta la entrada en el almacén, pero no se incluirán los costes de almacenamiento posterior.

### 3. Imputación del resultado

Ya se ha comentado que el resultado no realizado se imputa proporcionalmente al grupo y a los socios externos en función de sus respectivas participaciones, ya que al atribuir el resultado o las reservas ajustadas (en el asiento de eliminación inversión-patrimonio neto), según se trate de adquisición del ejercicio o ejercicios anteriores respectivamente, dicho resultado o reservas se atribuyen al grupo y a los socios externos en función de su participación correspondiente.

Resulta especialmente importante identificar a qué sociedad del grupo se le imputa el resultado de la operación intragrupo y que, por tanto, será la sociedad que verá ajustado su resultado y su patrimonio neto a efectos del consolidado. Dado que el resultado de la operación intragrupo está registrado en la contabilidad individual de la sociedad vendedora, será a esta a quien haya de ser imputado el resultado, a efectos del diferimiento y posterior realización del margen interno. Si la vendedora es la sociedad dominante del grupo, la eliminación del resultado por esta operación interna no afectará al posterior cálculo de los socios externos de la sociedad dependiente. Sin embargo, si la vendedora ha sido la sociedad dominada, entonces, habrá que imputar proporcionalmente el

efecto de la eliminación y, posteriormente, la realización, al grupo y a los socios externos de la sociedad dependiente, todo ello, en función del porcentaje de participación que corresponda.

#### 4. Cómo realizar la eliminación

La eliminación del margen de las operaciones internas de existencias podría resultar extremadamente difícil si se optara por el seguimiento de las mismas de forma individual. En un ejercicio económico, el volumen de operaciones de existencias que puede realizar una sociedad con otras sociedades del grupo puede ser muy elevado, y determinar el margen obtenido en la operación y conocer si ha sido realizado o no, pues se antoja tarea casi imposible. Por este motivo, la eliminación del margen de existencias procedentes del grupo se realiza de forma global, y no operación a operación. El objetivo de la eliminación es valorar las existencias al cierre del ejercicio que procedan de empresas del grupo a su coste originario, para lo cual se debe:

- 1.º Identificar el volumen de las existencias procedentes de empresas del grupo que figuren en el inventario al final del año. Si al cierre del ejercicio no hay en *stock* de existencias que procedan de operaciones internas, no procede ajustar la valoración de las existencias finales. En todo caso, si en las existencias iniciales del ejercicio sí se hubieran identificado mercancías del grupo, se considera que el margen que incorporaban se ha realizado durante este ejercicio, con el consecuente efecto en la cuenta de pérdidas y ganancias y en el patrimonio neto que explicaremos posteriormente.
- 2.º Determinar el margen de las existencias procedentes del grupo, que es la diferencia entre el precio de venta de la operación interna y el valor contable por el cual figuraba en el *stock* de la sociedad vendedora intragrupo.

Para valorar al coste originario las existencias que se han vendido intragrupo con beneficio que al finalizar el ejercicio continúan estando en el grupo, habrá de hacerse un abono del elemento patrimonial en el balance con cargo a «Variación de existencias» de la cuenta de pérdidas y ganancias, y lo contrario si se ha vendido con pérdidas. No habrá de efectuarse eliminación alguna si la compraventa se efectúa al coste, ya que en este caso, a efectos del grupo, se ha producido una simple traslación de las existencias y en el consolidado es indiferente en poder de quién estén las mercancías objeto de la compraventa intragrupo.

Estas eliminaciones dan lugar a ajustes en forma de asiento de Libro Diario, que se pueden desglosar en tres movimientos:

- Primero se eliminan los resultados por operaciones internas de ejercicios anteriores.
- A continuación, en aplicación del método de cuenta única especulativa con desglose que propugna el Plan General de Contabilidad para el registro contable de las existencias, se procede a cargar las existencias por el beneficio no realizado al cierre del ejercicio anterior

(margen no realizado al inicio del ejercicio que es objeto de consolidación) y abonar la «Variación de existencias».

- Y en tercer y último lugar, continuando la aplicación del método de cuenta única especulativa con desglose, se procede a abonar las existencias finales por el margen intragrupo no realizado al cierre del ejercicio objeto de consolidación (si la venta intragrupo supuso un beneficio interno) y cargar la «Variación de existencias», ajustando la valoración a su valor contable previo a la transacción intragrupo.

Los ajustes para realizar las eliminaciones descritas se pueden simplificar, de tal forma que basta con calcular el margen no realizado al inicio del ejercicio y el margen no realizado al final del ejercicio, y por diferencia se obtiene el margen realizado o diferido durante el ejercicio. Una vez calculadas estas tres magnitudes se pueden aplicar las siguientes reglas:

- a) La cuenta de «Existencias» del balance se abona por el beneficio no realizado al final del ejercicio (si es pérdida se cargaría).
- b) La cuenta de «Reservas» de la sociedad vendedora se carga por el beneficio no realizado al inicio del ejercicio (si es pérdida se abonaría).
- c) El beneficio realizado es un ingreso para el consolidado y se registrará como un abono en «Variación de existencias», mientras que el beneficio diferido es un gasto (o menor ingreso) y se carga en la misma cuenta (si es pérdida sería cargo y abono, respectivamente).

Por último, además de las eliminaciones de los resultados por operaciones internas de existencias, deben practicarse los asientos para eliminarse siempre las «ventas» y «compras» internas por considerarse una transacción ficticia que incrementa artificialmente el importe de dichos conceptos al igual que el de los créditos y débitos recíprocos comerciales vigentes al cierre del ejercicio, si bien debe matizarse que en caso de cambio de afectación no es posible eliminar «ventas» puesto que la sociedad vendedora intragrupo enajena un elemento de inmovilizado o inversión inmobiliaria y en su contabilidad la operación se refleja como una disminución del activo no corriente, con el consiguiente resultado por la enajenación.

#### EJEMPLO 4:

##### **Eliminación de resultados por operaciones internas de existencias**

Las sociedades «A» y «B» forman parte de un grupo de sociedades desde el año X0, en que se efectuó la primera consolidación. La sociedad «A» es dominante y «B» es la dependiente. La sociedad dominante controla a la sociedad dependiente en un 60 por 100 de su capital social y derechos de voto.

.../...



.../...

Para entender la problemática de las compraventas intragrupo de existencias y las eliminaciones que han de efectuarse para preparar el balance de situación, la cuenta de pérdidas y ganancias y el estado de ingresos y gastos reconocidos, se proponen tres casos, excluyentes entre sí, y en cada uno de ellos han de efectuarse las eliminaciones<sup>4</sup> que se deducen de la literatura del caso en cuestión, refiriéndose a la consolidación del año X2.

### Caso 1

La sociedad «A» vendió en el año X2 (año de la consolidación) a la sociedad «B» mercaderías por importe de 600 u.m., con un margen del 20 por 100 sobre el precio de coste que ascendía a 500 u.m. La sociedad «B» no tenía *stock* inicial procedente de «A» y solo vendió en el año X2 un tercio de las mercaderías adquiridas a la sociedad «A», fijando un precio de venta que suponía un 16 por 100 sobre el precio de adquisición por la sociedad «B».

### Solución Caso 1:

Siguiendo el enunciado, del beneficio de la operación interna obtenido por la sociedad «A» (diferencia entre el precio de venta y el precio de coste, es decir,  $600 - 500 = 100$  u.m.), se habrá realizado el 33 por 100 por haberse vendido a terceros un tercio de la mercadería adquirida, por lo que se habrán realizado 33 u.m. y habrán de diferirse 64 u.m. de beneficio no realizado, a la vez que se corrige el valor de las existencias. El margen no realizado al final del año X2 será la parte proporcional de existencias procedentes del grupo que no han sido vendidas a terceros al cierre del año (64%) por el margen de la operación (100 u.m.), es decir, 64 u.m. [ $64\% \times (600 - 500)$ ].

Ajuste sobre el balance de situación agregado:

Cuenta	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («A»)	64	
Existencias		64
Por el diferimiento del beneficio no realizado al cierre del ejercicio y la corrección de las existencias sobrevaloradas, ya que han de figurar al coste para el grupo.		

Ajustes sobre la cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Cuenta	Debe	Haber
Variación de existencias	64	
Saldo de resultado del ejercicio («A»)		64
Asiento reflejo del anterior. Las existencias finales quedan valoradas al coste.		

<sup>4</sup> Para centrar la atención exclusivamente en el problema de que se trata, se ha de prescindir de otros aspectos que no se señalen expresamente, tales como la existencia de créditos y débitos recíprocos, por lo que supondremos que las transacciones se han efectuado al contado. También prescindiremos de otras posibles eliminaciones no advertidas expresamente.

.../...

.../...

Cuenta	Debe	Haber
Ventas	600	
Compras		600
Eliminación de ingresos y compras intragrupo. La eliminación ha de ser total y es independiente de que se haya vendido todo o parte a terceros ajenos al grupo, ya que se pretende eliminar las compras y ventas intragrupo y que los saldos resultantes correspondan exclusivamente a transacciones con terceros ajenos al grupo.		

Ajuste sobre estado de ingresos y gastos reconocidos agregado:

Cuenta	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («A»)	64	
Saldo de total ingresos y gastos reconocidos («A»)		64
Como consecuencia de la disminución del resultado del ejercicio por la eliminación del beneficio no realizado, disminuye el saldo total del estado de ingresos y gastos reconocidos agregado.		

**Caso 2**

La sociedad «A» vendió en el año X1 a la sociedad «B» mercaderías por importe de 600 u.m., con un margen del 20 por 100 sobre el precio de coste que ascendía a 500 u.m. La sociedad «B» vendió en el año X1 a terceros ajenos al grupo el 60 por 100 de las mercaderías adquiridas a la sociedad «A». En el año X2 se vendió el 30 por 100 de dichas mercaderías, quedando al cierre del ejercicio en *stock* el resto de mercaderías.

**Solución Caso 2:**

Del beneficio obtenido por la operación interna en el año X1 el 60 por 100 se realiza en dicho año por la venta a terceros al grupo. El resto del beneficio se habrá diferido en el consolidado del año anterior y se realiza parcialmente en el año X2 por la venta a terceros ajenos al grupo. El margen no realizado al cierre del ejercicio X1 es por tanto la parte no vendida en dicho año (40%) del margen de la operación (600 – 500), es decir, 40 u.m. Tras la venta del 60 por 100 en X1 y del 30 por 100 en X2, quedan en el almacén el 10 por 100 de las existencias adquiridas a la sociedad del grupo. El margen no realizado al cierre del año X2, será el 10 por 100 del margen interno, es decir, 10 u.m. [(10% × (600 – 500)]. En consecuencia, el ingreso a efectos consolidados por el margen realizado durante el ejercicio son 30 u.m. (40 – 10).

Ajuste sobre balance de situación agregado:

Cuenta	Debe	Haber
Reservas («A»)	40	
Resultado del ejercicio («A»)		30

.../...  
.../...

.../...

Cuenta	Debe	Haber
.../...		
Existencias		10

Por el diferimiento del beneficio del ejercicio anterior (reservas), la realización parcial en el presente ejercicio y la corrección del sobreprecio de las existencias; por el margen no realizado al inicio del ejercicio X2 se carga el importe de «Reservas»; por el margen realizado durante el ejercicio X2 se obtiene un ingreso y por el margen no realizado al final del ejercicio X2 se ajusta el valor de las existencias.

Ajuste sobre cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Cuenta	Debe	Haber
Saldo de resultado del ejercicio («A»)	30	
Variación de existencias		30

Contabilización de un ingreso en el consolidado por la realización parcial del beneficio interno en el año X2. No ha de efectuarse la eliminación de «compras» y «ventas» intragrupo, ya que se facturaron en el año X1 y no están en la cuenta de pérdidas y ganancias del año X2.

Ajuste sobre estado de ingresos y gastos reconocidos agregado

Cuenta	Debe	Haber
Saldo de total ingresos y gastos reconocidos («A»)	30	
Resultado del ejercicio («A»)		30

El incremento del resultado del ejercicio como consecuencia de la realización parcial del beneficio implica que el saldo total de ingresos y gastos reconocidos debe aumentar por el margen realizado durante el ejercicio.

### Caso 3

La sociedad «A» vendió en el año X2 a la sociedad «B» mercaderías por importe de 540 u.m., habiendo fijado un precio de venta inferior en un 10 por 100 al de su coste inicial, que fue de 600 u.m.

Al final del ejercicio X2, el valor neto de realización de las mercaderías que la sociedad «B» no ha logrado vender a terceros ajenos al grupo es de 575 u.m. Dado que el valor neto de realización de las mercaderías es superior a su precio de adquisición (540 u.m.), la sociedad «B» no ha efectuado corrección valorativa por deterioro de valor.

### Solución Caso 3:

En el caso que nos ocupa, se ha vendido con pérdidas, por lo que el valor contable previo a la transacción intragrupo válido a efectos consolidados de las mercaderías es de 600 u.m. La diferencia respecto al valor neto de realización de las existencias se consi-

.../...

.../...

dera pérdida ya realizada, es decir,  $575 - 600 = -25$ , debiendo dotarse una pérdida por deterioro por las 25 u.m. al ser de aplicación el artículo 43.2 b): «Tratándose de pérdidas el resultado también se entenderá realizado cuando exista un deterioro respecto del valor contable de las existencias y hasta el límite de dicho deterioro. A estos efectos deberá registrarse la correspondiente pérdida por deterioro». El resto de la pérdida no realizada (Precio de venta Intragruppo – Importe recuperable =  $540 - 575 = -35$  u.m.) habrá de diferirse.

Ajustes sobre balance de situación agregado:

Cuenta	Debe	Haber
Existencias [540 – 600]	60	
Resultado del ejercicio («A») [540 – 575]		35
Deterioro de valor de las mercaderías [575 – 600]		25
Por la correcta valoración de existencias por el precio o coste en origen, diferimiento de la pérdida no realizada (ingreso) e imputación del deterioro, entendiéndose que es la parte realizada.		

Ajustes sobre cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Cuenta	Debe	Haber
Saldo de resultado del ejercicio («A»)	35	
Pérdidas por deterioro de existencias [575 – 600]	25	
Variación de existencias [540 – 600]		60
Asiento reflejo del anterior.		

Cuenta	Debe	Haber
Ventas	540	
Compras		540
Por la eliminación de ingresos y gastos recíprocos.		

Ajuste sobre estado de ingresos y gastos reconocidos agregado

Cuenta	Debe	Haber
Saldo de total ingresos y gastos reconocidos («A»)	35	
Resultado del ejercicio («A»)		35
Para reflejar el aumento en el saldo de total ingresos y gastos reconocidos como consecuencia del incremento del resultado del ejercicio.		

## 5. ELIMINACIÓN DE RESULTADOS POR OPERACIONES INTERNAS DE INMOVILIZADO O DE INVERSIONES INMOBILIARIAS

El tratamiento específico de la eliminación de resultados por operaciones internas de inmovilizado o de inversiones inmobiliarias queda señalado en el artículo 44 de las Normas de Consolidación y los aspectos generales reseñados en el artículo 42. De forma análoga a la eliminación de resultados por operaciones de existencias, la eliminación de resultados por operaciones intragrupo de inmovilizado, en el método de integración global, deberá realizarse por la totalidad del margen, con independencia del porcentaje de participación en las sociedades del grupo. El importe a eliminar es el resultado obtenido en la operación, entendiéndose como tal la diferencia entre el precio de venta satisfecho por la sociedad compradora y el valor contable que figure en libros de la sociedad vendedora.

La identificación de la sociedad «A» la cual se atribuirá la eliminación del margen de la operación intragrupo es fundamental para poder imputar en la parte correspondiente a la sociedad dominante y a los socios externos. Debemos recordar, al igual que sucede en las operaciones de existencias, que el resultado de la operación intragrupo está contabilizado en los libros de la sociedad vendedora, y será a esta a quien haya de ser imputado el resultado, a efectos del diferimiento y posterior realización del margen interno.

Dado que los asuntos relacionados con qué importe hay que eliminar, y a quién debe imputarse la eliminación no plantea ninguna dificultad de comprensión, vamos a analizar tres aspectos que pueden resultar más interesantes para el lector:

- Naturaleza de operaciones de inmovilizado o de inversiones inmobiliarias.
- Cómo realizar la eliminación del resultado.
- Cómo reconocer el resultado realizado.

### 1. Naturaleza de operaciones de inmovilizado o de inversiones inmobiliarias

Con independencia de la naturaleza y clasificación que la sociedad vendedora tenga los bienes objeto de la operación (existencias, inmovilizado o inversiones inmobiliarias), están sujetas al artículo 44 todas aquellas operaciones en las que una sociedad del grupo compra elementos de activo intangibles (por ejemplo, una concesión administrativa o cualquier manifestación de la propiedad industrial) o elementos de activo tangibles representados por bienes, muebles o inmuebles, incluidos tanto los destinados a la producción o suministro de bienes o servicios, los utilizados con fines administrativos, así como los que se posean para obtener rentas y/o plusvalías, y que la compradora tratará contablemente como activo no corriente.

Existe la posibilidad de que se produzca un cambio de afectación de un elemento, que para la sociedad vendedora sea considerado dentro de su curso ordinario de las operaciones (existencias), y sin embargo, la compradora destina como elemento de inmovilizado o inversión inmobiliaria.

**EJEMPLO 5:****Cambio afectación de existencias a inmovilizado**

Las sociedades «A» y «B» forman un grupo de sociedades. La sociedad «A» fabrica y comercializa maquinaria. La sociedad «A» vende al contado a la sociedad «B» una máquina, para su utilización en el proceso productivo del producto PT, que es fabricado y comercializado por la sociedad «B». El precio de venta de la máquina asciende a 3.000 u.m., y su precio de coste 2.000 u.m.

En ese caso, la maquinaria inicialmente estaba contabilizada como existencias, y tras la operación interna, estará registrada como inmovilizado material. Este cambio de afectación debe tener su reflejo en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada, mediante una partida específica («trabajos realizados por el grupo para su activo»), por el importe del coste, neto de los resultados internos, es decir, por el importe del valor contable que el elemento figuraba en la sociedad vendedora.

Ajuste sobre la cuenta de pérdidas y ganancias agregada del año X0:

Cuenta	Debe	Haber
Ventas	3.000	
Trabajos realizados por el grupo para su activo		2.000
Variación de existencias		1.000
Reducción en la cifra de ventas por el importe de la venta de la máquina, ajustando el resultado de la venta y reconocimiento del cambio de afectación.		

**2. Cómo realizar la eliminación**

La eliminación del margen de las operaciones internas de inmovilizado o inversiones inmobiliarias resulta más sencilla que la que se debe realizar en el caso de existencias, puesto que el número de operaciones que se pueden realizar no serán tan habituales. Por este motivo, la eliminación del margen de inmovilizado o inversiones inmobiliarias procedentes del grupo se realiza de forma individual, operación a operación. El objetivo de la eliminación es valorar al cierre del ejercicio el inmovilizado o las inversiones inmobiliarias que procedan de empresas del grupo a su coste originario, como si no se hubiera llevado a cabo la operación interna, para lo cual se deben documentar todas las operaciones de esta naturaleza, de tal forma que quede constancia de la siguiente información:

- Fecha de la operación interna.
- Importe de venta.
- Valor contable en los libros de la sociedad vendedora justo en el momento de la operación interna.

- Vida útil restante del elemento, durante la cual la empresa adquirente espera utilizar el activo.

La metodología que explicamos se fundamenta en que el artículo 42 de las Normas de Consolidación obliga a diferir tanto los resultados del ejercicio como los de ejercicios anteriores producidos desde la fecha de adquisición. Por ejemplo, en caso de beneficio excepcional por la enajenación del inmovilizado, los pasos a seguir son:

- En el ejercicio en que se haya producido la operación intragrupo, se elimina el resultado excepcional por la enajenación, disminuyendo el valor del inmovilizado hasta el valor contable originario.
- En ejercicios posteriores, y mientras no se haya enajenado, deteriorado, dispuesto por otra vía o dado de baja del inventario, se elimina el resultado excepcional por la enajenación, pero, en este caso, es un resultado de ejercicios anteriores, procediendo a reducir la cuantía de reservas de la sociedad vendedora y disminuyendo el valor del inmovilizado hasta el valor contable que tendría en la fecha de la consolidación de no haberse transferido intragrupo.

### 3. Cómo reconocer el resultado realizado

La primera regla que establece el artículo 44 de las Normas de Consolidación es que el resultado diferido se considera realizado cuando el activo adquirido es enajenado a terceros ajenos al grupo. Es irrelevante en este caso el precio de la venta a terceros a efectos de formular las cuentas consolidadas.

En el momento en que el elemento de activo inmovilizado o inversión inmobiliaria adquirido por la sociedad del grupo lo vuelva a vender a otra sociedad ajena al grupo, el beneficio o pérdida de la transacción intragrupo ha de considerarse realizado.

Puede efectuarse una venta parcial a terceros ajenos al grupo. En este caso el resultado se irá realizando a medida que se produzcan las ventas a terceros. Habrá de diferirse el beneficio por la parte del inmovilizado no vendido y corregirse su valor contable al coste original del elemento por la adquisición por el grupo a terceros o por el coste de producción, si ha sido de obtención interna.

La segunda regla contenida en el artículo 44 de las Normas de Consolidación se refiere a la realización del resultado diferido en el momento en que se venda a terceros otro activo, al que se haya incorporado como coste la amortización del activo adquirido.

En cambio, en la tercera regla del mencionado artículo, la realización del resultado diferido está supeditada al ritmo de amortización del activo adquirido. En este caso, la cuantía del beneficio que se considera realizado por el grupo estará representada por la diferencia que existe entre las cuotas de amortización anuales imputadas durante el periodo en que dicho bien se amortice y las que deberían haberse aplicado si no hubiera existido resultado intragrupo. Es decir, la eliminación del beneficio intragrupo diferido por venta de activos depreciables se va realizando para el grupo a medida que se va amortizando el elemento depreciable en la sociedad del grupo que hizo la adquisición de dicho elemento.

Cuando se trata de operaciones de inmovilizado depreciable, ha de entenderse que las nuevas cuotas de amortización calculadas por la sociedad adquirente llevan incorporadas parte del beneficio entre sociedades, ya que los elementos adquiridos están valorados en el balance individual por el nuevo precio de adquisición que forma la nueva base de amortización y por ello la cuota anual está inflada por el nuevo precio. En este caso, se pueden considerar realizados los beneficios para el grupo, además de por la venta a terceros, a medida que se amortizan los elementos que han intervenido en la transacción (también se considera que se realiza el beneficio intragrupo por el deterioro del elemento patrimonial, así como si dicha amortización se incorpora como coste de producción de las existencias, a medida que las mismas se vendan al exterior).

La sociedad adquirente incorpora en su contabilidad individual un mayor coste por amortización, y este mayor coste que soporta por amortización es la parte del beneficio que realiza el grupo y que se imputará al vendedor o sociedad que obtuvo el beneficio y que se va realizando a medida que dicho beneficio se incorpora como coste de amortización o deterioro en la sociedad adquirente. Así en cada ejercicio, en el consolidado, se produce un traslado de resultados del adquirente (soporta mayor coste) al vendedor (va realizando el beneficio).

En la cuarta regla del artículo 44 de las Normas de Consolidación se especifica que si se produce una pérdida (el precio de venta es inferior al valor contable), debe considerarse realizada cuando exista un deterioro de valor respecto del valor contable de los inmovilizados o inversiones inmobiliarias y hasta el límite de dicho deterioro.

Cuando se realiza una operación interna de inmovilizado, los asientos para eliminar las «ventas» y «compras» internas no tienen cabida dado que la sociedad compradora del elemento de inmovilizado o inversión inmobiliaria ha registrado contablemente una alta en el epígrafe correspondiente del activo no corriente, sin reflejo en la cuenta de pérdidas y ganancias. Sin embargo, sí debe tenerse en cuenta que en caso de cambio de afectación es necesario eliminar las «ventas» puesto que la sociedad vendadora intragrupo enajena un elemento de existencias.

#### EJEMPLO 6:

##### **Eliminación de resultados por operaciones internas de inmovilizado**

Las sociedades «A» y «B» forman parte de un grupo de sociedades consolidables. La sociedad «A» es dominante y la sociedad «B» dependiente. La sociedad dominante participa en un 60 por 100 del capital social de la dependiente.

El día 1 de enero del año X5 la sociedad «A» vendió al contado a la sociedad «B», por importe de 780 u.m., una determinada maquinaria, cuyo precio de adquisición para la sociedad «A» fue de 1.000 u.m., con una vida útil estimada de 10 años, y fue adquirida por la sociedad «A» al inicio del año X1. La sociedad «B» amortiza la maquinaria adquirida a la sociedad «A» en la vida útil pendiente restante. La sociedad «B» vende la misma a terceros por un importe de 900 u.m. al final del año X7.

.../...



.../...

**Se pide:**

Eliminaciones en forma de asientos en el Libro Diario para formular el balance de situación y la cuenta de pérdidas y ganancias, que corresponderá efectuar en los ejercicios X5 y X7 respecto a la operación interna de inmovilizado.

**Solución:**

El caso nos plantea una venta intragrupo de inmovilizado depreciable con beneficio en la venta. Este beneficio habrá de diferirse hasta que se venda a terceros la maquinaria o se recupere el sobreprecio por el exceso de la amortización en la sociedad compradora.

El importe a diferir será igual a la diferencia entre el precio de venta y el valor contable en la fecha de la venta intragrupo. El valor en libros de la maquinaria en el momento de la venta al inicio del año X5 es el precio de adquisición (1.000 u.m.) menos la amortización acumulada, que es 400 u.m. [han transcurrido cuatro años desde su adquisición en el año X1, y la dotación anual será de 100 u.m. (1.000 u.m./10 años)]. Por tanto, el valor contable de la maquinaria es 600 u.m. (1.000 – 400) y el margen de la operación interna que debe diferirse es 180 u.m. (780 – 600).

En el caso que planteamos, la realización del margen diferido se lleva a cabo por el exceso de amortización en los años X5, X6 y X7, y por la enajenación a terceros ajenos al grupo al finalizar el año X7.

La vida útil restante en el momento de la operación interna era de seis años, por lo que la realización del margen por la vía de la depreciación de la maquinaria es de 30 u.m./año, resultado de dividir el margen de la operación por el número de años de vida útil pendiente (180 u.m./6).

En cuanto al margen que se realiza en el momento de la enajenación a terceros, será el margen de la operación (180 u.m.) menos el margen realizado vía amortización (90 u.m.), pues han transcurrido tres años a razón de 30 u.m. cada año).

Si comparamos cuál es la amortización que ha registrado la sociedad «B» en sus cuentas individuales en relación con este elemento de inmovilizado, y cuál hubiera sido la amortización que la sociedad «A» hubiera registrado en caso de que esta operación no se hubiera producido, se explica el exceso de amortización que ha de eliminarse en el consolidado.

	En libros de «B»	En libros de «A»
Coste de adquisición	780 u.m.	1.000 u.m.
Vida útil	6 años	10 años
Amortización anual	130 u.m.	100 u.m.

Por tanto, la diferencia en la dotación anual de la amortización de la maquinaria es de 30 u.m., que es el exceso que, al eliminarse, permite registrar en el consolidado el margen realizado.

.../...

.../...

En el momento de la venta a un tercero, se obtiene un resultado excepcional adicional (90 u.m.), que será la diferencia entre el beneficio registrado en las cuentas individuales de la sociedad «B» (510 u.m.) y el beneficio que se hubiera registrado la sociedad «A» (600 u.m.) si hubiera mantenido el activo en su balance y vendiera directamente el elemento al tercero:

	En libros de «B»	En libros de «A»
Coste de adquisición (i)	780 u.m.	1.000 u.m.
Vida útil	6 años	10 años
Años transcurridos desde adquisición hasta venta a terceros	3 (desde 01-01-X5 a 31-12- X7)	7 (desde 01-01-X1 a 31-12-X7)
Amortización acumulada (ii)	390 u.m.	700 u.m.
Valor neto contable (iii) = (i) – (ii)	390 u.m.	300 u.m.
Precio de venta a terceros (iv)	900 u.m.	900 u.m.
Beneficio por enajenación (iv) – (iii)	510 u.m.	600 u.m.

Los ajustes en forma de asiento de Libro Diario son los siguientes:

Ajustes sobre el balance de situación agregado del año X5:

Cuenta	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («A»)	180	
Maquinaria		180
Por el diferimiento del beneficio de la operación.		

Cuenta	Debe	Haber
Amortización acumulada maquinaria	30	
Resultado del ejercicio («A»)		30
Por la realización parcial del beneficio de la operación por el exceso de amortización del año X5.		

Ajustes sobre la cuenta de pérdidas y ganancias agregada del año X5:

Cuenta	Debe	Haber
Beneficios procedentes del inmovilizado material	180	
Saldo de resultado del ejercicio («A»)		180
Asiento reflejo del diferimiento del beneficio de la operación.		

Cuenta	Debe	Haber
Saldo de resultado del ejercicio («A»)	30	
Amortización del inmovilizado material		30
Asiento reflejo de la realización del margen por el exceso de amortización.		

.../...

.../...

## Ajustes sobre el balance de situación agregado del año X7:

Cuenta	Debe	Haber
Reservas («A»)	180	
Maquinaria		180

Por el diferimiento del beneficio inicial de la operación. Dado que la operación es de años anteriores, el beneficio no está en la cuenta de resultados del año X7, por lo que no afecta al resultado del ejercicio, sino a reservas.

Cuenta	Debe	Haber
Amortización acumulada maquinaria	90	
Reservas («A»)		60
Resultado del ejercicio («A»)		30

Por la realización parcial del beneficio de la operación por el exceso de amortización de los años X5 y X6 (al tratarse de un ajuste de años anteriores, afecta a reservas) y por el exceso de amortización del año X7.

Cuenta	Debe	Haber
Maquinaria	180	
Amortización acumulada maquinaria		90
Resultado del ejercicio («A»)		90

Por la realización parcial del beneficio de la operación por la enajenación a terceros en el año X7.

## Ajuste sobre la cuenta de pérdidas y ganancias agregada del año X7:

Cuenta	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («A»)	30	
Amortización del inmovilizado material		30

Asiento reflejo de la realización del margen por el exceso de amortización del año X7.

## Ajustes sobre la cuenta de pérdidas y ganancias del año X7:

Cuenta	Debe	Haber
Saldo de resultado del ejercicio («A»)	90	
Beneficios procedentes del inmovilizado material		90

Asiento reflejo de la realización del margen por la enajenación a terceros. Ingreso excepcional adicional.

## 6. ELIMINACIÓN DE RESULTADOS POR OPERACIONES INTERNAS DE SERVICIOS

La eliminación de resultados por operaciones internas de servicios (art. 45 de las NOFCAC) solo tiene sentido en la consolidación si se cumplen las siguientes condiciones:

- Que el precio de venta por la prestación del servicio difiera del precio de adquisición o coste de producción, es decir, que exista un margen en la operación.
- Que el servicio se incorpore como coste de un activo de la adquirente, bien existencias, inmovilizado o inversión inmobiliaria.

Si no se cumplen estas dos condiciones simultáneamente, el único asiento que procede es la eliminación de las partidas intragrupo que hemos visto en el epígrafe 2, por tratarse de transacciones que no tienen un reflejo frente a terceros ajenos al grupo.

En cambio, si se cumplen las dos condiciones, se procederá conforme al artículo 43 (si el servicio se incorpora como un coste de existencias) o el artículo 44 (si se incorpora como mayor valor del inmovilizado o de las inversiones inmobiliarias).

### EJEMPLO 7:

#### **Eliminación de resultados por operaciones internas de servicios incorporados como mayor coste de adquisición de las existencias**

La sociedad «A» (dominante) controla el 80 por 100 de los derechos de votos de la sociedad «B» (dependiente), cuyo objeto social es la adquisición de maquinaria, equipos y vehículos para su posterior arrendamiento a aquellas empresas que requieran de las mismas para llevar a cabo su proceso productivo. La sociedad «A» fabrica el producto PT, y recurre de forma sistemática a la sociedad «B» para contratar el servicio de alquiler de carretillas, que participan en la cadena de producción del mencionado producto. Durante el ejercicio X0, la sociedad «B» ha facturado a la sociedad «A» en concepto de alquiler de una carretilla un total de 7.400 u.m. El precio de adquisición de una carretilla es de 48.000 u.m., y la vida útil estimada es de ocho años. El volumen de fabricación al año del producto PT son 120.000 unidades físicas, y durante el ejercicio X0 se han vendido 90.000 unidades físicas.

#### **Se pide:**

- a) Determinar el resultado de la operación interna (alquiler de la carretilla) llevada a cabo durante el ejercicio X0.
- b) Calcular el importe a diferir al cierre del ejercicio X0.
- c) Plantear los ajustes por la eliminación del resultado por la operación interna para formular las cuentas anuales consolidadas del ejercicio X0.

.../...

.../...

**Solución:**

- a) El resultado de la operación es la diferencia entre el precio de venta y el precio de adquisición o coste de producción. El precio de venta del alquiler asciende a 7.400 u.m. En cuanto al precio de coste, hay que partir del precio de adquisición de una carretilla, y estimar el gasto anual en concepto de amortización de la misma ( $48.000/8 = 6.000$  u.m.). Por tanto, el resultado de la operación interna asciende a 1.400 u.m. ( $7.400 - 6.000$ ).
- b) Conforme a lo estipulado en el artículo 45 de las NOFCAC, el resultado producido por los servicios adquiridos a una sociedad del grupo debe diferirse siempre y cuando dichos servicios se incorporen como coste de un activo. En este caso, al participar la carretilla alquilada en el proceso de fabricación de PT, el gasto anual en concepto de arrendamientos de elementos de transporte interno se activa como mayor valor de las existencias.

El resultado por la operación interna [1.400 u.m. calculado en el punto a)] se ha incorporado como mayor coste de fabricación de PT. Este resultado se entiende realizado, en conformidad a lo dispuesto en el artículo 43 de las NOFCAC, en el momento en que se enajenen a terceros el producto terminado PT. Por tanto, dado que de las 120.000 unidades físicas de PT fabricadas en el periodo, se han vendido 90.000, quedan pendientes en el almacén de la sociedad «A» 30.000 unidades físicas. En consecuencia, debe procederse a diferir el siguiente importe:  $1.400 \times (30.000/120.000) = 350$  u.m.

- c) Las eliminaciones en forma de asientos en el Libro Diario que corresponderá efectuar en el ejercicio X0 respecto a la operación interna de servicios son:

Ajustes sobre el balance de situación agregado:

Cuenta	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («B»)	350	
Existencias		350
Por el diferimiento del beneficio no realizado al cierre del ejercicio y la corrección de las existencias sobrevaloradas, ya que han de figurar al coste para el grupo.		

Ajuste sobre la cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Cuenta	Debe	Haber
Variación de existencias	350	
Saldo de resultado del ejercicio («B»)		350
Asiento reflejo del anterior.		

Cuenta	Debe	Haber
Prestaciones de servicios («B»)	7.400	

.../...  
.../...

.../...

Cuenta	Debe	Haber
.../...		
Arrendamientos («A»)		7.400
Eliminación de ingresos y gastos intragrupo.		

Ajuste sobre estado de ingresos y gastos reconocidos agregado

Cuenta	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («B»)	350	
Saldo de total ingresos y gastos reconocidos («B»)		350
Como consecuencia de la disminución del resultado del ejercicio por la eliminación del beneficio no realizado, disminuye el saldo total del estado de ingresos y gastos reconocidos agregado.		

# Bibliografía

## NORMATIVA LEGAL

Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.

## OTRA BIBLIOGRAFÍA

MANZANO CARPIO, Francisco y TORRE CANTALAPIEDRA, Alberto M.<sup>a</sup> [2010]: «Borrador de Real Decreto por el que se aprueban las nuevas normas para la consolidación y la formulación de estados financieros» (I y II). *Técnica Contable*, CISS.

DE LAS HERAS MIGUEL, Lorenzo [2009]: *Normas de consolidación. Comentarios y casos prácticos*, 5.<sup>a</sup> edición. CEF.

KPMG. *Las NIIF comentadas. Guía práctica de KPMG para comprender las Normas Internacionales de Información Financiera*, Edición 2006/07.

<http://www.contabilidad.tk/> web del CEF, especializada en temas de Contabilidad en España.