



Eliminaciones de resultados por operaciones intragrupo.

Deben de ser eliminados los resultados producidos por transacciones entre las empresas del grupo, siempre y cuando no se hayan realizado (se haya vendido) a otra ajena al grupo. Si se produce una transacción entre empresas del grupo con un resultado determinado, y el producto objeto de la transacción se queda en el inventario final, esto es, no se vende al exterior del grupo, es como si se hubiera producido una transacción en el seno de la entidad, y esto no debe dar lugar a aflorar resultado alguno.

Como se parte para la consolidación de las cuentas anuales individuales, y en ellas se encuentra registrada la transacción, entonces, en el diario de consolidación y en la hoja de trabajo deben ser eliminados.

Anotación:

Estas operaciones internas, para poder ser eliminadas, deben estar registradas en ambas sociedades y por los mismos importes, porque si no, su eliminación afectaría a resultados.

Por ejemplo si la sociedad A y B forman un grupo, y la sociedad A vende unas mercaderías que tenía en stock a la sociedad B, con un margen de beneficio de 1.000 euros, entonces a los efectos de la consolidación debe ser eliminado este beneficio del resultado de A y del valor de las existencias de B, ya que ésta las habrá adquirido a un precio que contiene el margen de beneficio de A.

El asiento de ajuste sería el siguiente:

Cuenta	Título Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (A)	1.000	
300	Existencias		1.000

De esta manera conseguiremos eliminar el beneficio que ha obtenido la Sociedad A por la venta y además el que las existencias queden valoradas sin incluir el margen de beneficio de A en la operación a la sociedad B.

Anotación:

También hay que tener en cuenta las siguientes precisiones:

- Se eliminará el resultado por operaciones intragrupo desde la existencia del grupo (fecha de primera consolidación), ya que las operaciones realizadas anteriormente a la existencia del grupo no son objeto de ajuste.
- Se producirá la eliminación de la totalidad del resultado con independencia del grado de participación en consolidación global. En consolidación proporcional, la eliminación será en el porcentaje de participación, ya que la agregación también lo ha sido en ese porcentaje.
- El resultado eliminado se difiere hasta que se vendan los productos frente a terceros (venta al exterior). Esto es, se elimina en el ejercicio de la transacción interna, y se reconocen en ejercicios posteriores cuando se vendan al exterior del grupo.
- Las eliminaciones de resultados por operaciones efectuadas en el ejercicio afectarán a los Resultados de la Sociedad vendedora
- Las eliminaciones de resultados por operaciones efectuadas en ejercicios anteriores afectarán a Reservas de la Sociedad vendedora.



Ejemplo:

Las sociedades A y B forman un grupo. En el año n+1 la sociedad A vende a B mercancías por un importe de 4.500 con un margen de beneficio del 20 % sobre precio de venta. Supongamos:

CASO 1. Estas mercancías se venden a otra sociedad fuera del grupo en el ejercicio n+1

CASO 2. Al finalizar el ejercicio n+1, la mitad de estas existencias (2.250 euros) se han vendido a otras sociedades fuera del grupo.

Se pide: Ajuste a realizar para la consolidación de n+1 en cada uno de los casos.

SOLUCIÓN:

En el **CASO 1**, la totalidad de las mercancías se venden a otra empresa ajena al grupo, por lo que no se quedan en el inventario del grupo. En este caso no procederá realizar ningún ajuste por este motivo.

En el **CASO 2**, la mitad de las mercancías se quedan en el inventario, por lo que habrá que realizar el ajuste oportuno por el margen de beneficio incluido en la venta: $20\% \times 2.250 = 450$.

Cuenta	Título Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (A)	450	
300	Existencias		450

Ejemplo:

Supongamos el caso práctico anterior y que ahora estamos en el año n+2, y que las existencias finales en n+1 se han vendido fuera del grupo en el año n+2. ¿Cuál será el ajuste del año siguiente n+2?

SOLUCIÓN:

Como las existencias se han vendido durante el año, el beneficio que anulamos el año anterior se tiene que reconocer en el año en el que las mercancías se venden. Téngase en cuenta que el beneficio anulado en el año que se produce la transacción interna, se difiere para reconocerlo en el ejercicio en el que las mercancías se venden fuera del grupo.

La contrapartida será un cargo a la cuenta de reservas, ya que en la contabilidad se encuentra registrado en el resultado del año anterior.

El asiento sería el siguiente:

Cuenta	Título Cuenta	Debe	Haber
11x	Reservas (A)	450	
129	Resultado del ejercicio (A)		450

En el caso de que la venta intragrupo se refiera a elementos del activo no corriente (Inmovilizado), se procederá del mismo modo, teniendo en cuenta que el resultado interno que se ajusta, se difiere para reconocerlo cuando:

1. Venta a terceros del inmovilizado.
2. En proporción a la amortización o deterioro del inmovilizado.
3. Por la baja del inventario



Ejemplo:

La sociedad A y B forman un grupo desde el año $n+1$. En apertura del ejercicio $n+2$ la sociedad B vende una maquinaria a la sociedad A con un beneficio de 3.800. La vida útil de esta máquina es de 10 años. Al cierre del ejercicio la maquinaria se encontraba en el patrimonio de A. ¿Cuál sería el ajuste a practicar por la operación intragrupo? Pues será tan sencillo como eliminar el beneficio interno mediante el siguiente asiento:

Cuenta	Título Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (A)	3.800	
213	Maquinaria		3.800

Además por la diferencia en la amortización acumulada:

Cuenta	Título Cuenta	Debe	Haber
2813	Amortización acumulada maquinaria	380	
129	Resultado del ejercicio (B)		380

Supongamos ahora que nos encontramos en el ejercicio siguiente ($n+3$) y nos planteamos dos posibles escenarios:

- CASO 1: La maquinaria continúa estando en el patrimonio de A.
- CASO 2: La maquinaria es vendida el 31 de junio de $n+3$ a una empresa fuera del grupo.

Caso 1. En el caso de que la maquinaria siga estando en el patrimonio de A deberá realizarse también la eliminación del resultado producido el año anterior con la venta, y disminuirse el valor de la maquinaria depurando el margen de beneficio incluido en él. Pero ha pasado un año, por lo que el resultado que hay que anular es el del año anterior, en consecuencia corresponderá reservas de la sociedad vendedora (B). El asiento propuesto es el siguiente:

Cuenta	Título Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas	3.800	
213	Maquinaria		3.800

Y a su vez ajustaremos la amortización: Como ya han transcurrido dos años se habrá amortizado dos años, y en consecuencia, habrá que corregir la amortización de dichos dos años, reconociendo, por un lado el beneficio imputable a $n+2$ y por otro el beneficio imputable de a resultados de este ejercicio ($n+3$).

Cuenta	Título Cuenta	Debe	Haber
2813	Amortización acumulada maquinaria	760	
11x	Reservas		380
129	Resultado del ejercicio (B)		380

Caso 2: Si la maquinaria se vende a otra empresa fuera del grupo en el año siguiente, entonces el beneficio que anulamos el año anterior (en la contabilidad individual) se tiene que reconocer (en el consolidado) en el año en el que la mercancías se venden. Téngase en cuenta que el beneficio anulado en el año que se produce la transacción interna, se difiere para reconocerlo en el ejercicio en el que las mercancías se venden fuera del grupo.

La contrapartida será un cargo a la cuenta de reservas, ya que en la contabilidad se encuentra registrado el año anterior. El asiento sería el siguiente:

Cuenta	Título Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas	3.800	
129	Resultado del ejercicio		3.800
Cuenta	Título Cuenta	Debe	Haber
2813	Amortización acumulada maquinaria	570	
11x	Reservas		380
129	Resultado del ejercicio (B)		190

**Anotación:**

Si la transacción interna recae sobre un inmovilizado no amortizable (por ejemplo, terrenos) cualquier resultado reconocido por la sociedad vendedora no se considera realizado para el grupo hasta su enajenación a terceros.

Si las tracciones internas recaen sobre un inmovilizado amortizable hay que distinguir:

- **Si no se incorpora como coste de un activo**, la sociedad compradora, a partir de la fecha de la transacción interna, amortiza dicho elemento en función de su coste registrándose unos importes de dotaciones a la amortización por exceso o por defecto durante los restantes años de su vida útil. En esta situación el resultado se entiende realizado en proporción a la amortización, deterioro o baja en inventario de cada ejercicio.
- **Si la sociedad compradora incorpora el activo adquirido en su proceso productivo**, se debe entender realizada para el grupo una parte del resultado interno. En concreto aquella parte incluida en la dotación a la amortización como un componente más del coste de los productos vendidos a terceros ajenos al grupo: el resultado se entiende realizado cuando se enajena a terceros el activo, al que se ha incorporado como coste la amortización del inmovilizado.

Ejemplo:

La sociedad A y B forman un grupo desde el año $n+1$. A principios del ejercicio $n+2$ la sociedad A vende un vehículo industrial a la sociedad B por 5.000 euros, el vehículo tenía un valor contable en ese momento de 4.000 euros y tenía una vida útil de 4 años más, se amortiza de forma constante con valor residual nulo. Al cierre del ejercicio $x2$ el vehículo estaba en el patrimonio de B.

SOLUCIÓN:

Al cierre del ejercicio $x2$, se realizará:

1. Eliminación del resultado no realizado en el exterior:

Cuenta	Título Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (A)	1.000	
218	Elementos de transporte		1.000

2. Reconocimiento del resultado proporcionalmente a la amortización practicada: Como la amortización se practica en cuatro años de forma constante: $1.000/4 = 250$ euros cada año.

Cuenta	Título Cuenta	Debe	Haber
2818	Amortización acumulada elementos de transporte	250	
129	Resultado del ejercicio (A)		250

¿Qué asientos de eliminación habrá que realizar en el cierre de $n+3$, para la confección del balance consolidado? Pues el siguiente:

Cuenta	Título Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas (A)	1.250	
218	Elementos de transporte		1.000
2818	Amortización acumulada Elementos de transporte	500	
129	Resultado del ejercicio (A)		250