
Mètode d'integració global II

Eliminacions per operacions internes

PID_00263211

Francesc Gómez Valls
Soledad Moya Gutierrez

Temps mínim de dedicació recomanat: 6 hores





Francesc Gómez Valls

Doctor en Ciències Econòmiques i Empresariales. Professor de l'Àrea de Comptabilitat del Departament d'Economia de l'Empresa de la UAB.



Soledad Moya Gutierrez

Doctora en Direcció i Administració d'Empreses. Professora del Departament de Finances i Control de Gestió – EADA Business School.

La revisió d'aquest recurs d'aprenentatge UOC ha estat coordinada per la professora: Dolors Plana Erta

Tercera edició: setembre 2021

© d'aquesta edició, Fundació Universitat Oberta de Catalunya (FUOC)

Av. Tibidabo, 39-43, 08035 Barcelona

Autoria: Francesc Gómez Valls, Soledad Moya Gutierrez

Producció: FUOC

Tots els drets reservats

Cap part d'aquesta publicació, incloent-hi el disseny general i la coberta, no pot ser copiada, reproduïda, emmagatzemada o transmesa de cap manera ni per cap mitjà, tant si és elèctric com mecànic, òptic, de gravació, de fotocòpia o per altres mètodes, sense l'autorització prèvia per escrit del titular dels drets.

Índex

Introducció	5
Objectius	7
1. Introducció	9
2. Eliminacions per operacions internes d'existències	11
2.1. Consolidació en l'any de la transacció	11
2.1.1. Eliminacions per operacions internes d'existències si el resultat és un benefici	12
2.1.2. Eliminacions per operacions internes d'existències si el resultat és una pèrdua	14
2.2. Consolidacions en exercicis posteriors al de la transacció	17
3. Eliminacions per operacions internes d'immobilitzat o d'inversions immobiliàries	20
3.1. Immobilitzat no amortitzable	21
3.1.1. Consolidació en el mateix any de la transacció	21
3.1.2. Consolidació en exercicis posteriors al de la transacció	23
3.2. Immobilitzat amortitzable	25
3.2.1. Consolidació en el mateix exercici de la transacció	26
3.2.2. Consolidació en exercicis posteriors al de la transacció	27
3.3. Eliminacions que incorporen canvis d'afectació	28
4. Eliminacions per operacions internes de dividendes	31
5. Eliminacions per operacions internes de serveis	33
6. Eliminacions per operacions internes d'instruments financers i transmissió de participacions entre societats del grup	38
6.1. Operacions amb actius financers d'empreses del grup	38
6.2. Operacions entre empreses del grup amb participacions del capital de societats del grup	40
7. Casos resolts	46
7.1. Cas 1. Eliminacions per operacions internes d'existències	46
7.2. Cas 2. Eliminacions per operacions internes d'existències	52
7.3. Cas 3. Immobilitzat amortitzable	56

7.4. Cas 4. Eliminacions per operacions internes de serveis financers	59
7.5. Cas 5. Eliminacions per operacions amb actius financers d'empreses del grup	61
7.6. Cas 6. Eliminacions per operacions entre empreses del grup amb participacions del capital de societats del grup	63
Resum	68

Introducció

Aquest mòdul està dedicat a les eliminacions per operacions internes que tenen lloc en el procés de consolidació, fruit de les transaccions que efectuen les empreses del grup entre si. S'hi exposa el tractament comptable que s'ha de dur a terme en cas que donin lloc a eliminacions. Si les societats que conformen el perímetre de consolidació efectuen transaccions internes entre elles, es poden produir resultats per al grup, tant beneficis com pèrdues, que s'han d'eliminar. Al seu torn, ens podem trobar que hem d'eliminar ingressos i despeses o actius i passius que s'han generat amb motiu d'aquestes operacions internes i que, des del moment en què considerem el conjunt de societats com una unitat econòmica, i per tant, com una única entitat, no haurien d'aparèixer en els comptes consolidats.

Per tant, veiem que les eliminacions per operacions internes no s'han de donar necessàriament sempre en la consolidació. I també l'eliminació I-PN vista en el mòdul "Mètode d'integració global I" sí que la trobarem sempre (en els mètodes d'integració global i proporcional), les eliminacions per operacions internes dependran de si es fan o no operacions entre empreses del grup.

Segons el tipus d'operació que les societats hagin dut a terme, les eliminacions o ajustos de consolidació seran uns o altres. Així, ens podem trobar amb eliminacions derivades d'operacions internes d'existències, d'immobilitzat, de serveis o de dividends, entre altres.

En aquest mòdul expliquem cadascuna d'aquestes eliminacions acompanyada de diversos exemples i casos pràctics per tal que s'entenguin millor. Per a això la teoria del mòdul s'acompanya en tot moment d'exemples explicatius i al final del mòdul trobareu casos resolts que us ajudaran a consolidar els coneixements adquirits al llarg del mòdul.

Les eliminacions per operacions internes formen part de la tercera fase del procés de la consolidació, tal com s'ha explicat en mòduls anteriors. I cal recordar que encara ens trobem en el mètode d'integració global, al qual hem dedicat també el mòdul "Mètode d'integració global I". En el mòdul "Mètode d'integració proporcional i procediment de posada en equivalència" analitzarem els altres dos mètodes de consolidació: el mètode d'integració proporcional i el procediment de posada en equivalència.

Vegeu també

En l'apartat "Etapas del procés de consolidació i correspondència amb cadascun dels mètodes" del mòdul "El procés de la consolidació", hi trobareu una taula amb les diferents fases de la consolidació.

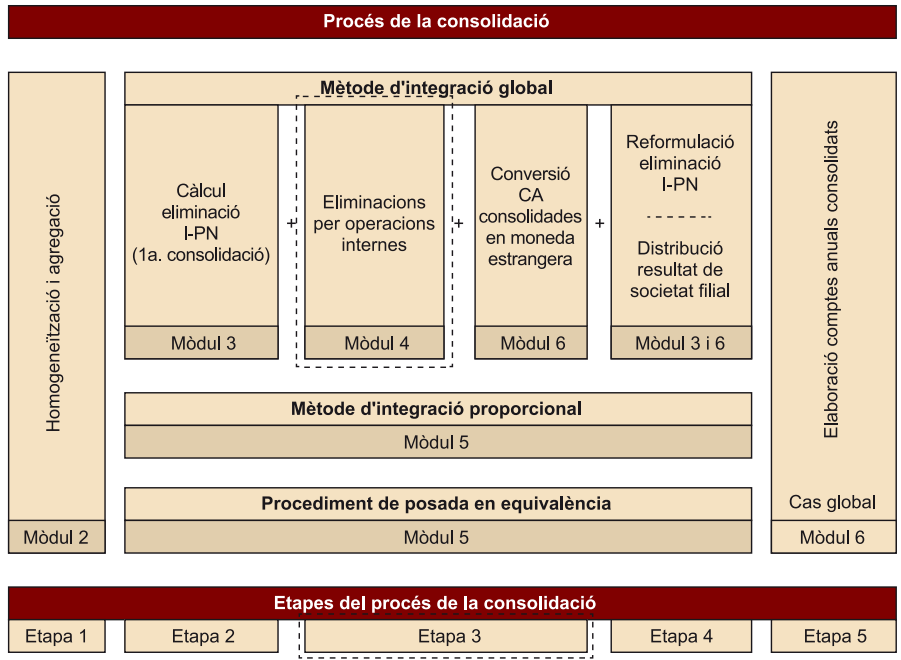


Diagrama del procés de la consolidació. La línia discontinua representa l'etapa que es treballa en aquest mòdul.

Objectius

Els objectius concrets d'aprenentatge del mòdul són:

- 1.** Saber reconèixer una operació interna i decidir si és necessari o no practicar eliminacions.
- 2.** Entendre per què s'han d'eliminar els resultats procedents d'operacions internes i aprendre com s'ha de fer.
- 3.** Conèixer quins tipus de transaccions internes ens podem trobar i aprendre a efectuar els ajustos per a cadascuna.
- 4.** Entendre el significat de les eliminacions per operacions internes i l'efecte que pot tenir en la informació consolidada el fet de no dur-les a terme.

1. Introducció

Per a comprendre per què s'han d'efectuar les eliminacions per operacions internes, el primer que necessitem entendre és què és una operació interna i a partir d'això veure quins tipus d'eliminacions per operacions internes ens podem trobar.

S'entén per **operacions internes** les fetes entre dues societats del grup des del moment en què totes dues societats passen a formar part d'aquest.

Les operacions que poden tenir lloc entre empreses del grup donen lloc a dos tipus diferents d'eliminacions: les que **afecten el resultat del grup** i les que **no afecten el resultat del grup**. És a dir, no totes les operacions internes que poden fer les societats entre si afectaran el resultat. Per exemple, una compra-venda d'existències entre empreses del grup genera un resultat intern que hem d'eliminar. En canvi, si una empresa del grup concedeix un crèdit a una altra empresa també del grup, no es produeix cap resultat i, per tant, no és necessari eliminar-lo.

Per tant, la regla general és que, a l'hora de procedir a la consolidació, en cas que s'hagin produït operacions internes entre empreses del grup, s'han d'eliminar les partides intragrup i, si escau, el resultat intern que s'hagi produït en aquesta operació.

La normativa de consolidació regula, en els articles 41 i 42, **com s'han de dur a terme aquestes eliminacions** de partides intragrup i estableix les regles següents:

1) S'han d'eliminar íntegrament en els comptes anuals consolidats les partides intragrup. S'entén per partides intragrup els **crèdits i deutes, ingressos i despeses** entre societats del grup.

2) Quan en l'operació interna s'hagi produït un **resultat**, aquest s'ha d'eliminar i diferir fins que es faci davant tercers aliens al grup. Els resultats que s'han de diferir són tant els de l'exercici com els d'exercicis anteriors produïts des de la data d'adquisició. És a dir, si una societat ven, per exemple, existències a una altra l'any 1 i es produeix un benefici per a la societat venedora, en fer la consolidació aquest benefici s'ha d'eliminar, ja que constitueix un benefici que, a l'efecte de la consolidació, s'ha produït "internament" i, per tant, no hi ha de constar (seria comparable al fet que una empresa registrés un benefici

per una venda entre dos dels seus departaments; en cap cas la comptabilitat no ens permetria recollir aquest benefici). En canvi, si la societat del grup que ha comprat aquestes existències les ha venut al seu torn a una altra societat de fora del grup, llavors el benefici ja es considera **fet**, atès que aquesta existència ja no figurarà en els comptes del grup quan es faci la consolidació.

3) Les **pèrdues** que hi hagi hagut en operacions internes poden indicar l'existència d'una deterioració en el valor que n'exigiria, si escau, el **reconeixement en els comptes anuals consolidats**. És a dir, que si, per exemple, en la transacció de venda d'existències que comentàvem en el paràgraf anterior, es produeix una pèrdua i aquesta és deguda a una deterioració real, eliminaríem la pèrdua per venda però hauríem de recollir la deterioració perquè figuri en els comptes consolidats. De la mateixa manera, el benefici produït en transaccions internes pot indicar l'existència d'una recuperació en la deterioració de valor de l'actiu objecte de transacció que prèviament ha estat registrat. En aquest cas també hauria de quedar registrada la recuperació de la deterioració.

Vegeu també

En els apartats següents s'exposa com es tractaria cadascuna de les transaccions internes que poden tenir lloc entre les empreses del grup.

2. Eliminacions per operacions internes d'existències

En aquest apartat veurem quin és el tractament que es preveu per a l'eliminació dels resultats procedents de les operacions internes d'existències i, per a això, el primer que farem serà definir una operació interna d'existències.

Es consideren **operacions internes d'existències** totes aquelles en què una societat del grup compra existències a una altra també del grup, amb independència que, per a la societat que ven, constitueixin existències, immobilitzat o inversions immobiliàries.

Per tant, el criteri que utilitzarem per a classificar l'operació i determinar-ne el tractament és el de la societat compradora; si per a aquesta són existències, l'operació es tractarà com una operació interna d'existències.

Els resultats produïts en aquestes operacions s'han de diferir, fins a l'exercici en què es realitzin, d'acord amb les regles següents:

- 1) El resultat que hem de diferir es calcula com la diferència entre el valor comptable i el preu de venda.
- 2) El resultat s'entén realitzat quan s'alienin a tercers les mercaderies adquirides o els productes de què formin part les existències adquirides.
- 3) Si es tracta de pèrdues, el resultat també s'entén realitzat quan hi hagi una deterioració respecte del valor comptable de les existències i fins al límit d'aquesta deterioració. A aquests efectes s'ha de registrar la pèrdua corresponent per deterioració.
- 4) Quan les existències adquirides s'integrin, com a cost, en immobilitzats o inversions immobiliàries, s'hi han d'aplicar les normes referents a les eliminacions per operacions internes d'immobilitzat.

2.1. Consolidació en l'any de la transacció

Els ajustos seran diferents si la transacció ha tingut lloc en el mateix exercici en què estem consolidant o si va tenir lloc en anys anteriors. En aquest apartat ens ocuparem del primer cas, diferenciant si el resultat intern és un benefici o una pèrdua.

Vegeu també

En el subapartat "Consolidacions en exercicis posteriors al de la transacció" tractarem les eliminacions en consolidacions posteriors a l'exercici en què es va efectuar la transacció interna d'existències.

2.1.1. Eliminacions per operacions internes d'existències si el resultat és un benefici

Vegem el tractament comptable de les operacions internes d'existències si l'empresa venedora obté un benefici. Diferenciarem les dues situacions en què es pot trobar el grup en el moment de fer la consolidació:

- 1) les existències romanen al magatzem d'una de les societats del grup o
- 2) les existències s'han venut a tercers aliens al grup.

Vegem-ho mitjançant dos exemples.

Exemple d'eliminacions per operacions internes d'existències amb benefici, que han tingut lloc en el mateix any de la consolidació i en què les existències romanen al magatzem de la societat compradora en la data de consolidació

Les societats A i B formen un grup subjecte a consolidació de comptes des de l'1 de gener de X0, en què A va adquirir el 90% del capital i dels drets de vot de B.

El 31.07.X0, la societat A ven a la societat B existències per un import de 500 u. m. amb un benefici de 150 u. m. I el que ens demanen és la consolidació el 31.12.X0, tenint en compte que en aquesta data la totalitat de les existències romanen als magatzems de B.

S'ha de tenir en compte que el tipus impositiu és del 25% i que ambdues societats tributen individualment en l'impost de societats.

Els ajustos que s'han de fer en la consolidació el 31.12.X0 correspondrien a l'eliminació del resultat generat i a l'eliminació de l'import de la compravenda:

1) Eliminació del resultat intern (benefici)

Balanç		D	H
	PiG (A)	150	
	Existències		150

PiG		D	H
	Variació d'existències	150	
	PiG (A)		150

Què volen dir cadascun d'aquests ajustos?

- En primer lloc, tenim l'ajust en balanç. La societat venedora ha registrat, en els comptes individuals, un benefici de 150 que no ha de figurar en els comptes consolidats, perquè és un benefici intern (no s'ha realitzat aquest benefici perquè les existències no s'han venut a tercers i, per tant, no s'ha fet cap transacció amb entitats alienes al grup de societats).
Per a eliminar aquest benefici fem un càrrec en el compte de PiG del balanç de A, amb la qual cosa estem disminuint aquest benefici en 150. Al seu torn, abonem el compte d'existències també per 150, ja que aquestes existències estan "sobrealorades" a l'efecte del grup en 150. En el compte d'existències no és necessari indicar si són existències de A o de B, ja que en tot cas totes les existències figuraran en un únic epígraf. Amb això el que hem aconseguit és eliminar el benefici intern en el balanç. Però, llavors, què passa amb el benefici que figura en el compte de pèrdues i guanys de A?

Vegeu també

L'efecte impositiu es va introduir en el mòdul "Mètode d'integració global I" en l'apartat corresponent a les eliminacions inversió - patrimoni net en consolidació inicial ("Càlcul de la diferència de primera consolidació").

- La societat A també ha de corregir, en aquest cas disminuir, aquest benefici en 150 u. m. en el compte de pèrdues i guanys, i al seu torn corregir també el compte de variació d'existències (augmentant-lo, més despesa, menys benefici) en 150 u. m. Per què corregim el compte de variació d'existències? Perquè és el compte que utilitzem dins dels ingressos i les despeses, per a recollir i modificar les valoracions de les existències de l'empresa. El que estem dient aquí és que aquestes existències valen 150 u. m. menys del que figurava en el balanç i el compte de pèrdues i guanys de A.

Però, per descomptat, no podem oblidar que estem afectant el benefici de l'empresa A i això, per tant, tindrà l'efecte impositiu corresponent (tipus impositiu del 25%), de manera que als dos ajustos anteriors hem d'afegir els següents:

Balanç		D	H
	(474) Actiu per impost diferit	37,5	
PiG (A)			37,5

PiG		D	H
	PiG (A)	37,5	
(630) Impost sobre beneficis			37,5

Amb aquests dos ajustos el que hem fet és reflectir l'efecte impositiu. És a dir, la societat A, venedora, havia reflectit un benefici de 150, que hem corregit perquè és intern. Però, llavors, també hem de corregir l'efecte fiscal, ja que, com que té menys benefici per 150 u. m., també tenim menys impost per 37,5 u. m. (25% de 150 u. m.).

2) Eliminació de la compra i la venda

I, finalment, ens queda tractar un últim ajust corresponent a l'eliminació de la compra i la venda. Si A ha venut a B unes existències en l'exercici X0, A tindrà en el seu compte d'ingressos (grup 7) una venda per 500 i B tindrà una compra per 500 u. m. Aquests imports s'han d'eliminar, ja que, tot i que no afecten el resultat global del grup, sí que estan incrementant artificialment (amb vendes internes) les xifres de vendes i compres del grup, i sabem que, en concret per a la xifra de vendes, es tracta d'un import de gran importància per a l'anàlisi financera de la informació consolidada. Per tant, l'ajust que s'ha de fer és:

PiG		D	H
	Vendes	500	
Compres			500

Aquí no hem modificat el resultat del grup i, per tant, no és necessari reflectir-hi cap efecte impositiu.

Vegem ara què passaria si les existències es venen a tercers aliens al grup en el mateix exercici en què es du a terme l'operació interna.

Exemple d'eliminacions per operacions internes d'existències quan la transacció té lloc el mateix any de la consolidació i les existències s'han venut a tercers aliens al grup en el mateix exercici de la transacció interna

Les societats A i B formen un grup subjecte a consolidació de comptes des de l'1 de gener de X0, en què A va adquirir el 90% del capital i dels drets de vot de B.

El 31.07.X0, la societat A ven a la societat B existències per un import de 500 u. m. amb un benefici de 150 u. m. I el que ens demanen és la consolidació el 31.12.X0, tenint en

compte que en aquesta data la totalitat de les existències s'han venut a tercers aliens al grup.

Els ajustos que s'han de fer en la consolidació el 31.12.X0 només correspondrien a l'eliminació de la compravenda feta.

PIG		D	H
	Vendes	500	
Compres			500

Des del moment en què la societat B ven les existències fora del grup, el benefici queda realitzat i, per tant, no cal eliminar-lo.

Fixeu-vos que no hem indicat a quin preu ha venut B les existències a tercers, ja que això no és rellevant per a decidir si eliminem o no el benefici. És a dir, suposem que B hagi venut les existències per 600. Si A les va comprar per 350 u. m. (500 u. m. – 150 u. m.), vol dir que el grup obté un benefici de 250 u. m. Quan fem la consolidació, i sumem els comptes anuals de A i B, en les de A figurarà un benefici de 150 u. m. i en les de B, de 100 u. m., i per tant estarem reflectint un benefici total de 250 u. m., que és el benefici real per al grup, amb la qual cosa no hi cal fer cap correcció. Independentment del preu al qual hagi venut B les seves existències a tercers, no haurem d'ajustar cap benefici.

Però, el que sí que hem d'ajustar, tal com ja hem fet, és la compra i la venda internes, ja que tant A com B les van reflectir en el moment de fer la transacció i, per tant, s'han d'eliminar.

Aquí no hem modificat el resultat del grup i, en conseqüència, no és necessari reflectir-hi cap efecte impositiu.

El preu al qual les existències es venen fora del grup no és una informació rellevant ni necessària per a dur a terme la consolidació ni els ajustos propis del procés. Però, sí que s'ha d'ajustar l'import de les compres i les vendes internes.

2.1.2. Eliminacions per operacions internes d'existències si el resultat és una pèrdua

Fins ara hem vist el tractament de les operacions internes d'existències, sempre per al cas que l'empresa venedora obtingui un benefici, però també es pot donar el cas que l'empresa venedora obtingui pèrdues. Si aquest és el cas, hem d'esbrinar si aquestes pèrdues obeeixen a una decisió del grup quant a la fixació de preus, o bé a l'existència d'una deterioració d'aquests articles.

En el primer cas, el tractament que hi atorgaríem seria exactament el mateix que hem vist per al cas de beneficis, però eliminant la pèrdua. En el segon, a més d'eliminar la pèrdua, hauríem de reflectir aquesta deterioració perquè figuri en els comptes anuals consolidats.

Vegem-ho a partir de dos exemples.

Exemple d'eliminacions per operacions internes d'existències quan l'operació es fa en el mateix exercici de la consolidació i el resultat ha

estat de pèrdua i les existències romanen al magatzem de la societat compradora

Les societats A i B formen un grup subjecte a consolidació de comptes des de l'1 de gener de X0, en què A va adquirir el 90% del capital i dels drets de vot de B.

El 31.09.X0, la societat A ven a la societat B existències per un import de 800 u. m., amb una pèrdua de 210 u. m. I el que ens demanen és la consolidació el 31.12.X0 tenint en compte que en aquesta data la totalitat de les existències romanen als magatzems de B.

S'ha de tenir en compte que el tipus impositiu és del 25% i que ambdues societats tributen individualment en l'impost de societats.

Els ajustos que s'han de fer en la consolidació el 31.12.X0 correspondran a l'eliminació del resultat i a l'eliminació de la compravenda feta.

1) Eliminació del resultat intern (pèrdua)

Balanz		D	H
	Existències	210	
PiG (A)			210

PiG		D	H
	PiG (A)	210	
Variació d'existències			210

Però, per descomptat, no podem oblidar que estem afectant el resultat de l'empresa A i això, per tant, tindrà l'efecte impositiu corresponent (tipus impositiu del 25%), de manera que als dos ajustos anteriors haurem d'afegir els següents:

Balanz		D	H
	PiG (A)	52,5	
(479) Passiu per impost diferit			52,5

PiG		D	H
	(630) Impost sobre beneficis	52,5	
PiG (A)			52,5

2) Eliminació de la compravenda feta

I, finalment, ens queda reflectir l'últim ajust, corresponent a l'eliminació de la compra i la venda.

PiG		D	H
	Vendes	800	
Compres			800

Però, si es produeix una operació interna amb pèrdua, en què aquest resultat negatiu obeeix a una deterioració real de la mercaderia venuda, llavors hi hem de reflectir aquesta deterioració.

Vegem com es faria mitjançant un exemple.

Exemple d'eliminacions per operacions internes d'existències que es produeixen el mateix exercici de la consolidació si el resultat ha estat de pèrdua amb deterioració i les existències romanen al magatzem de la societat compradora

Les societats A i B formen un grup subjecte a consolidació de comptes des de l'1 de gener de X0, en què A va adquirir el 90% del capital i dels drets de vot de B.

El 31.09.X0, la societat A ven a la societat B existències per un import de 800 u. m., amb una pèrdua de 210 u. m. I el que ens demanen és la consolidació el 31.12.X0, tenint en compte que en aquesta data la totalitat de les existències romanen als magatzems de B.

Els ajustos que s'han de fer en la consolidació el 31.12.X0 corresponen a l'eliminació del resultat (pèrdua) i a l'eliminació de la compravenda feta.

1) Eliminació del resultat intern (pèrdua)

Balanz		D	H
	Existències	210	
PiG (A)			210

PiG		D	H
	PiG (A)	210	
Variació d'existències			210

Eliminem la pèrdua exactament igual que hem fet en l'exemple anterior, però ara, a més, hi hem d'afegir el reflex de la deterioració, de manera que:

Balanz		D	H
	PiG (A)	210	
(3xx) Deterioració d'existències			210

PiG		D	H
	(6xx) Deterioració d'existències	210	
PiG (A)			210

En aquest cas no hi hem reflectit cap efecte impositiu, ja que en fer els ajustos per deterioració en sentit contrari l'efecte impositiu quedaria compensat. Encara que puguem pensar per què cal eliminar una pèrdua que després hi afegim de nou, cal tenir en compte que, amb vista a la interpretació dels comptes consolidats, és important que aquesta pèrdua, si realment és deguda a una deterioració, figuri com a tal i no que simplement es reculli com a pèrdua procedent d'operacions internes.

2) Eliminació de la compravenda feta

I, finalment, ens queda tractar l'últim ajust, corresponent a l'eliminació de la compra i la venda.

PiG		D	H
	Vendes	800	
Compres			800

2.2. Consolidacions en exercicis posteriors al de la transacció

També ens podem trobar amb el cas que la consolidació es fa l'any X1 i que l'any X0 va tenir lloc una transacció interna d'existències i, en la consolidació de X0 aquestes no s'havien venut a tercers aliens al grup. Vegem en aquest cas com hem de tractar els resultats derivats d'aquesta operació, tant si les existències romanen al magatzem de la compradora amb data de consolidació com si s'han venut a tercers.

Exemple d'eliminacions per operacions internes d'existències en consolidacions posteriors a l'exercici de la transacció i en què les existències romanen al magatzem de la societat compradora amb data de consolidació

Les societats A i B formen un grup subjecte a consolidació de comptes des de l'1 de gener de X0, en què A va adquirir el 90% del capital i dels drets de vot de B.

El 31.07.X0, la societat A ven a la societat B existències per un import de 500 u. m., amb un benefici de 150 u. m. I el que ens demanen és la consolidació el 31.12.X1, tenint en compte que en aquesta data la totalitat de les existències romanen als magatzems de B.

S'ha de tenir en compte que el tipus impositiu és del 25% i que ambdues societats tributen individualment en l'impost de societats.

Els ajustos que s'han de fer en la consolidació el 31.12.X1 serien:

Balanz		D	H
	Reserves (A)	150	
Existències			150

Què vol dir aquest ajust?

El primer que hem de tenir present, i que és molt important per a entendre la consolidació, és que aquí no ens serveix pensar que "en aquest exercici no he d'eliminar aquest benefici de 150 perquè ja el vam eliminar l'any passat". Aquest argument en consolidació no és vàlid, perquè, tal com hem dit en el mòdul "Introducció i conceptes fonamentals", el grup no existeix jurídicament (o legalment), sinó que només existeix econòmicament. Per tant, com que el grup no té personalitat jurídica, no porta llibres de comptabilitat, ni obre ni tanca l'exercici comptable com fan les empreses individuals. És a dir, el grup com a tal no efectua el cicle comptable, sinó que són les empreses que l'integren, les que ho fan. El que fa la consolidació, per a obtenir la informació consolidada, és agregar els comptes anuals corresponents a cadascuna de les societats que l'integren i a partir d'això procedir a fer la consolidació.

Per tant, el benefici de 150 u. m. s'ha de tornar a eliminar. Ara bé, l'eliminem de PiG? No, perquè en el resultat de A d'aquest any ja no figura que la transacció interna va tenir lloc l'any passat (X0). Per tant, l'hem d'eliminar de "Reserves", que és on figuren els beneficis d'anys anteriors. En aquest cas, doncs, disminuïm les reserves de A en 150 u. m. i al seu torn la sobrevaloració de les existències també per 150 u. m.

Però tampoc no podem oblidar que estem afectant les reserves de l'empresa A i això, per tant, tindrà l'efecte impositiu corresponent (tipus impositiu del 25%), de manera que als dos ajustos anteriors hem d'afegir els següents:

Balanz		D	H
	(474) Actiu per impost diferit	37,5	
Reserves (A)			37,5

L'ajust de vendes i compres aquí no es fa, perquè les vendes i compres es van registrar l'any passat. No podem eliminar res que no figura en l'agregació de les societats del grup. El fet que les eliminéssim o no l'any passat no afecta de cap manera el fet que en l'exercici X1 no les hem d'eliminar.

Sempre hem de fer la consolidació com si fos la primera vegada que la fem, independentment que ja hàgim consolidat en exercicis anteriors.

I com a cas també d'interès ens quedaria per veure un exemple en què les existències s'hagin venut a tercers aliens al grup en exercicis posteriors al de la transacció interna.

Exemple d'eliminacions per operacions internes d'existències en consolidacions posteriors a l'any de la transacció i en què les existències s'han venut a tercers aliens al grup l'any següent a la transacció

Les societats A i B formen un grup subjecte a consolidació de comptes des de l'1 de gener de X0, en què A va adquirir el 90% del capital i dels drets de vot de B.

El 31.07.X0 la societat A ven a la societat B existències per un import de 500 u. m., amb un benefici de 150 u. m. I el que ens demanen és la consolidació el 31.12.X1, tenint en compte que aquestes existències han estat venudes a tercers al llarg de l'exercici X1.

S'ha de tenir en compte que el tipus impositiu és del 25% i que ambdues societats tributen individualment en l'impost de societats.

Els ajustos que s'han de fer en la consolidació el 31.12.X1 són:

Balanz		D	H
	Reserves (A)	150	
PiG (A)			150

PiG		D	H
	PiG (A)	150	
Variació d'existències			150

Què vol dir cadascun d'aquests ajustos?

Com comentàvem en l'exemple anterior, aquí no podem pensar que ja no cal preocupar-se pel benefici de 150 u. m., perquè l'any passat ja es va eliminar. I els arguments serien els mateixos que ja s'han exposat.

Tanmateix, aquest cas és diferent de l'anterior, ja que ens trobem que en aquest exercici, en el X1, les existències que van provocar aquest benefici intern s'han venut a tercers. Per

tant, aquesta operació interna, que a l'efecte de les societats individualment considerades va tenir lloc en l'exercici X0, per a la consolidació ha tingut lloc en l'exercici X1, que és quan s'han venut a tercers. És a dir, el grup **realitza** aquest benefici en l'exercici X1 i, per tant, és en aquest exercici en què ha de figurar aquest benefici.

D'aquesta manera el que hem de fer és **traslladar el benefici**. És a dir, passar-lo de l'any X0 (any en què les societats individualment considerades el van registrar) a l'any X1, que és quan es realitza per al grup consolidat.

Si ens fixem en el primer ajust que hem plantejat, veiem com carreguem reserves de A, és a dir, les disminuïm, els traiem els 150 u. m. i les posem en el PiG de A d'aquest any, que és on han de figurar segons el criteri de la consolidació (disminueixen les reserves i incrementa el resultat en balanç). Acabem de traslladar el benefici en balanç de l'any X0 a l'any X1.

Pel que fa al compte de pèrdues i guanys, també hem d'incrementar el resultat, i això és el que fem en el segon ajust abonant-lo contra la variació d'existències, que és sempre el compte que utilitzem dins del compte de resultats per a reflectir els moviments que afecten les existències.

Però, evidentment, no podem oblidar l'efecte impositiu que es deriva d'aquests ajustos, i per tant tindrem:

Balanç		D	H
	PiG (A)	37,5	
	Reserves (A)		37,5

PiG		D	H
	(630) Impost sobre beneficis	37,5	
	PiG (A)		37,5

De nou l'ajust de vendes i compres aquí no es realitza, perquè les vendes i compres es van registrar l'any passat. No podem eliminar res que no figuri en l'agregació de les societats del grup. El fet que les eliminéssim o no l'any passat no afecta gens ni mica el fet que en l'exercici X1 no les haurem d'eliminar.

A l'efecte de la consolidació, el resultat de l'operació interna es **realitza** l'any en què les existències es venen a tercers i, per tant, és en aquest exercici en què ha de figurar aquest resultat.

3. Eliminacions per operacions internes d'immobilitzat o d'inversions immobiliàries

A continuació veurem quin és el tractament que hem de donar als resultats que es generin com a conseqüència d'operacions internes d'immobilitzat o d'inversions immobiliàries. I per a això el primer que cal fer és definir què entenem per operacions internes d'immobilitzat o inversions immobiliàries.

Es consideren **operacions internes d'immobilitzat o inversions immobiliàries** totes aquelles en què una societat del grup compra aquests elements a una altra també del grup, amb independència que per a la societat que ven constitueixin immobilitzat, inversions immobiliàries o existències.

Com hem comentat en el cas de les existències, el criteri determinant per a classificar l'operació interna és el de la societat compradora.

Quant al tractament dels resultats generats en l'operació (benefici o pèrdua), la normativa de consolidació, en l'article 44, estableix que els resultats produïts en aquestes operacions s'han de diferir, fins a l'exercici en què es realitzin, d'acord amb les regles següents:

- 1) L'import per diferir serà igual a la diferència entre el valor comptable i el preu de venda.
- 2) El resultat s'entén realitzat quan:
 - S'alieni a tercers l'actiu adquirit.
 - S'alieni a tercers un altre actiu, al qual s'hagi incorporat com a cost l'amortització de l'actiu adquirit.
 - En cas que l'amortització no s'hi incorpori com a cost d'un actiu, el resultat s'entén realitzat en proporció a l'amortització, deterioració o baixa en el balanç de cada exercici.
 - Si es tracta de pèrdues, el resultat també s'entén realitzat quan hi hagi una deterioració de valor respecte del valor comptable dels immobilitzats o inversions immobiliàries i fins al límit d'aquesta deterioració. A aquest efecte, s'ha de registrar la pèrdua corresponent per deterioració.

Per tant, aquí ja endevinem que es presenten diferències substancials amb el tractament vist per a les existències, i això és per l'aparició de l'amortització. Per tant, i per a una millor comprensió de les eliminacions de resultats per operacions internes de l'immobilitzat i les inversions immobiliàries, desglosarem el tractament en dues parts substancialment diferents: l'immobilitzat no amortitzable i l'immobilitzat amortitzable.

3.1. Immobilitzat no amortitzable

Les operacions relatives a l'**immobilitzat no amortitzable** es refereixen bàsicament a operacions relacionades amb els terrenys, que són l'únic element, tant en el cas d'immobilitzat material com en el de les inversions immobiliàries, que no s'amortitza.

El tractament que la normativa de consolidació proposa per a l'eliminació de resultats procedents de les operacions internes relatives a l'immobilitzat no amortitzable és molt similar al que hem vist per a les existències, ja que aquí no intervé l'amortització i, per tant, veurem que els ajustos seran molt similars als que hem exposat, encara que, per descomptat, considerant els comptes relatius a operacions de compravenda de terrenys. Els ajustos seran diferents si la transacció ha tingut lloc en el mateix exercici en què estem consolidant o si va tenir lloc en anys anteriors.

3.1.1. Consolidació en el mateix any de la transacció

En primer lloc, plantejarem el cas en què una societat del grup ven a una altra un terreny i aquesta societat, la compradora, no l'ha venut a tercers abans d'efectuar la consolidació.

Exemple d'eliminacions per operacions internes d'immobilitzat no amortitzable quan la transacció es produeix en el mateix exercici de la consolidació i els terrenys romanen en el balanç de la compradora en la data de consolidació

Les societats A i B formen un grup subjecte a consolidació de comptes des de l'1 de gener de X0, en què A va adquirir el 70% del capital i dels drets de vot de B.

El 30.11.X0 la societat B ven a la societat A tres terrenys per un import de venda de 120.000 u. m. cadascun i un benefici per venda de 30.000 u. m. per a cadascun. La data de consolidació, 31.12.X0, la societat A manté en el seu balanç els tres terrenys.

S'ha de tenir en compte que el tipus impositiu és del 25% i que ambdues societats tributen individualment en l'impost de societats.

Els ajustos que s'han de fer en la consolidació el 31.12.X0 són:

Balanç		D	H
	PiG (B)	90.000	
Terrenys			90.000

PiG		D	H
	Benefici venda immobilitzat	90.000	
PiG (B)			90.000

Què volen dir cadascun d'aquests ajustos?

El primer, igual que hem vist per al cas de les existències, elimina en el balanç el resultat obtingut per la venedora (ara és la societat B), ja que és un benefici intern i, per tant, s'ha d'eliminar. El segon elimina aquest resultat en el compte de resultats mitjançant l'eliminació del benefici per venda que haurà reflectit la societat B en els seus comptes individuals.

De nou ens trobem amb l'efecte impositiu (tipus impositiu del 25%) i, per tant, els ajustos que s'hi han de fer són els següents:

Balanç		D	H
	(474) Actiu per impost diferit	22.500	
PiG (B)			22.500

PiG		D	H
	PiG (B)	22.500	
(630) Impost sobre beneficis			22.500

A diferència dels casos que hem vist d'eliminacions d'existències, ara no fem l'ajust de compres i vendes, ja que, quan una empresa compra o ven un immobilitzat, no utilitza els comptes de compres i vendes, del grup 6 i 7 respectivament, sinó que ho reflecteix directament en el compte de l'actiu (inventari permanent), amb la qual cosa no les podem eliminar, perquè simplement no hi són.

Ara vegem què passaria si l'empresa compradora hagués venut a tercers algun dels terrenys abans de l'elaboració dels comptes anuals consolidats.

Exemple d'eliminacions per operacions internes d'immobilitzat no amortitzable quan la transacció es produeix en el mateix exercici de la consolidació i un dels terrenys s'ha venut a tercers en el mateix exercici i la resta romanen en el balanç de la compradora en la data de consolidació

Les societats A i B formen un grup subjecte a consolidació de comptes des de l'1 de gener de X0, en què A va adquirir el 70% del capital i dels drets de vot de B.

El 30.11.X0 la societat B ven a la societat A tres terrenys per un import de venda de 120.000 u. m. cadascun i un benefici per venda de 30.000 u. m. per a cadascun. Amb data de consolidació, 31.12.X0, la societat A manté en el seu balanç dos dels tres terrenys. El tercer l'ha venut fora del grup en els primers dies de desembre de l'exercici X0.

S'ha de tenir en compte que el tipus impositiu és del 25% i que ambdues societats tributen individualment en l'impost de societats.

Els ajustos que s'han de fer en la consolidació el 31.12.X0 són:

Balanç		D	H
	PiG (B)	60.000	
Terrenys			60.000

PiG		D	H
	Benefici venda immobilitzat	60.000	
	PiG (B)		60.000

En aquest cas, només corregim el resultat per als dos terrenys que no s'han venut (30.000 u. m. × 2). El resultat del tercer ja no l'eliminem, perquè es considera un benefici realitzat.

Quant a l'ajust impositiu (tipus impositiu 25%):

Balanz		D	H
	(474) Actiu per impost diferit	15.000	
	PiG (B) (60.000 × 30%)		15.000

PiG		D	H
	PiG (B)	15.000	
	(630) Impost sobre beneficis		15.000

3.1.2. Consolidació en exercicis posteriors al de la transacció

També ens podem trobar en la situació que hàgim d'efectuar la consolidació de comptes i, en exercicis anteriors, hagi tingut lloc una operació interna d'immobilitzat no amortitzable.

Vegem un parell d'exemples amb els diferents casos que ens podem trobar. En el primer, el terreny romandrà en el balanç amb data de consolidació i, en el segon, part de l'actiu s'haurà venut a tercers.

Exemple d'eliminacions per operacions internes d'immobilitzat no amortitzable quan la transacció es produeix en exercicis anteriors al de la consolidació i els terrenys romanen en el balanç de la compradora en la data de consolidació

Les societats A i B formen un grup subjecte a consolidació de comptes des de l'1 de gener de X0, en què A va adquirir el 70% del capital i dels drets de vot de B.

El 30.11.X0 la societat B ven a la societat A tres terrenys per un import de venda de 120.000 u. m. cadascun i un benefici per venda de 30.000 u. m., per a cadascun. Amb data de consolidació, 31.12.X1, la societat A manté en el seu balanç els tres terrenys.

S'ha de tenir en compte que el tipus impositiu és del 25% i que ambdues societats tributen individualment en l'impost de societats.

Els ajustos que s'han de fer en la consolidació el 31.12.X1 són:

Balanz		D	H
	Reserves (B)	90.000	
	Terrenys		90.000

Com hem comentat anteriorment per al cas de les existències, aquí l'argument de "no cal fer-hi cap ajust, ja que aquest benefici ja es va eliminar l'any passat", no ens serveix per les mateixes raons que s'han exposat anteriorment (subapartat "Consolidacions en exercicis posteriors al de la transacció").

Quant a l'ajust impositiu (tipus impositiu del 25%) seria:

Balanz		D	H
	(474) Actiu per impost diferit	22.500	
Reserves (B)			22.500

Però, si la societat compradora sí que ha venut algun dels terrenys en anys posteriors a l'operació interna, ens trobaríem amb el que exposem en l'exemple següent.

Exemple d'eliminacions per operacions internes d'immobilitzat no amortitzable quan la transacció es produeix en exercicis anteriors al de la consolidació i part de l'actiu s'ha venut a tercers

Les societats A i B formen un grup subjecte a consolidació de comptes des de l'1 de gener de X0, en què A va adquirir el 70% del capital i dels drets de vot de B.

El 30.11.X0, la societat B ven a la societat A tres terrenys per un import de venda de 120.000 u. m. cadascun i un benefici per venda de 30.000 u. m. per a cadascun. El mateix exercici X0 la societat A ven a tercers un dels terrenys. Durant l'exercici X1 ven un altre dels terrenys i amb data de consolidació, 31.12.X1, la societat A manté en el seu balanç l'últim dels tres terrenys.

S'ha de tenir en compte que el tipus impositiu és del 25% i que ambdues societats tributen individualment en l'impost de societats.

En aquest cas, i per a la consolidació de l'exercici X1, els ajustos que s'hi han de plantejar són els següents:

1) En primer lloc, sabem que respecte del benefici de 30.000 u. m. del terreny que es va vendre l'any X0, no haurem de fer cap eliminació, ja que aquest benefici s'ha realitzat i, per tant, no cal fer cap ajust.

2) Quant al terreny que s'ha venut a tercers en l'exercici X1, haurem de fer un trasllat del benefici en els mateixos termes que hem vist per a les existències (subapartat "Consolidacions en exercicis posteriors al de la transacció").

Per tant, els que s'hi han de fer són:

Balanz		D	H
	Reserves (B)	30.000	
PiG (B)			30.000

PiG		D	H
	PiG (B)	30.000	
Benefici per venda d'immobilitzat			30.000

Acabem de **traslladar** el benefici de l'any X0, que és quan el va comptabilitzar la societat individual B (venedora), a l'exercici X1, que és quan s'ha realitzat a l'efecte del grup i, per tant, de la consolidació, i és llavors quan hi ha de figurar.

L'efecte impositiu corresponent és:

Balanz		D	H
	PiG (B)	7.500	
Reserves (B)			7.500

PiG		D	H
	(630) Impost sobre beneficis	7.500	
PiG (B)			7.500

Pel que fa al tercer terreny, que encara no s'ha venut amb data de 31.12.X1, els ajustos que s'hi han de fer són els mateixos que en l'exemple precedent:

Balanz		D	H
	Reserves (B)	30.000	
Terrenys			30.000

Quant a l'ajust impositiu (tipus impositiu 25%), és:

Balanz		D	H
	(474) Actiu per impost diferit	7.500	
Reserves (B)			7.500

3.2. Immobilitzat amortitzable

En el cas de l'immobilitzat amortitzable, ens trobem amb una nova variable que ens afecta, que és l'amortització **acumulada**. Els raonaments que hem vist fins ara són perfectament vàlids, però hem de tenir en compte que l'amortització també s'haurà vist afectada i, per tant, haurem de corregir, si escau, els canvis que s'hagin provocat en aquesta fruit de les operacions internes.

Cal dir, per a introduir el tema, en què en el cas d'una operació interna amb benefici, la societat compradora haurà pagat un preu més alt per aquest actiu (en comparació del preu que la societat venedora va pagar al seu proveïdor), però també, en pagar, i per tant, comptabilitzar aquest actiu per un preu més alt, amortitzarà de més aquest actiu (en relació amb l'amortització que s'hi hauria practicat si no hagués tingut lloc aquesta operació interna).

3.2.1. Consolidació en el mateix exercici de la transacció

En primer lloc, tractem les eliminacions per operacions internes d'immobilitzat amortitzable que tenen lloc en l'exercici de la consolidació.

Exemple d'eliminacions per operacions internes d'immobilitzat amortitzable quan la transacció es produeix en el mateix exercici de la consolidació i l'actiu roman en el balanç de l'empresa compradora en la data de consolidació

Les societats A i B formen un grup subjecte a consolidació de comptes des de l'1 de gener de X0, en què A va adquirir el 70% del capital i dels drets de vot de B.

L'1.1.X0, la societat A ven a la societat B una màquina valorada en 40.000 u. m., amb un benefici de 10.000 u. m. La data de consolidació, 31.12.X0, la societat B manté en el seu balanç aquesta màquina. La vida útil restant de la màquina en el moment de la transacció interna és de 5 anys.

S'ha de tenir en compte que el tipus impositiu és del 25% i que ambdues societats tributen individualment en l'impost de societats.

En aquest cas, i per a la consolidació de l'exercici X0, els ajustos que s'han de plantejar en la consolidació el 31.12.X0 són:

Balanç		D	H
	PiG (A)	8.000	
	Amortització acumulada	2.000	
	Maquinària		10.000

PiG		D	H
	Benefici venda immobilitzat	10.000	
	PiG (A)		8.000
	Amortització		2.000

Què volen dir cadascun d'aquests ajustos?

En el primer, igual que hem vist per al cas de les existències i l'immobilitzat no amortitzable, s'elimina en el balanç el resultat obtingut per la venedora (ara és la societat A), ja que és un benefici intern i per tant ha de ser eliminat. La diferència és que aquí, a més d'eliminar el benefici, hem d'eliminar l'excés d'amortització practicat per la societat compradora. És a dir, si B ha pagat un sobrepreu de 10.000 u. m. i la vida útil restant de la maquinària és de 5 anys, vol dir que la societat B amortitzarà cada any 2.000 u. m. de més que s'han d'eliminar. Per tant, en aquest primer ajust de balanç, eliminem l'amortització acumulada per 2.000 u. m.

En el segon ajust, corresponent al compte de resultats, de nou eliminem el benefici per venda, però també hem d'eliminar l'amortització, amb la qual cosa la correcció final del benefici és de 8.000 u. m.

De nou ens trobem amb l'efecte impositiu (tipus impositiu del 25%) i, per tant, els ajustos que s'hi han de fer són els següents:

Balanz		D	H
	(474) Actiu per impost diferit	2.000	
PiG (B)			2.000

PiG		D	H
	PiG (B)	2.000	
(630) Impost sobre beneficis			2.000

Igual que hem comentat per al cas de l'immobilitzat no amortitzable, no fem l'ajust de compres i vendes, ja que quan una empresa compra o ven un immobilitzat no utilitza els comptes de compres i vendes del grup 6 i 7, respectivament, sinó que ho reflecteix directament en el compte de l'actiu (inventari permanent), amb la qual cosa no les podem eliminar, perquè simplement no hi són.

Si l'operació interna ha donat com a resultat una pèrdua, els ajustos són els mateixos, però eliminant la pèrdua en lloc del benefici, tal com hem vist en l'apartat d'existències.

3.2.2. Consolidació en exercicis posteriors al de la transacció

I ara ens preguntem què passaria si, en l'exercici següent, tampoc no s'ha venut aquest actiu a tercers. Vegem-ho mitjançant un exemple.

Exemple d'eliminacions per operacions internes d'immobilitzat amortitzable quan la transacció es produeix en exercicis anteriors al de la consolidació i l'actiu roman en el balanç de l'empresa compradora en la data de consolidació

Les societats A i B formen un grup subjecte a consolidació de comptes des de l'1 de gener de X0, en què A va adquirir el 70% del capital i dels drets de vot de B.

L'1.1.X0 la societat A ven a la societat B una màquina valorada en 40.000 u. m., amb un benefici de 10.000 u. m. La data de consolidació, 31.12.X1, la societat B manté en el seu balanç aquesta màquina. La vida útil restant de la màquina en el moment de la transacció interna és de 5 anys.

S'ha de tenir en compte que el tipus impositiu és del 25% i que ambdues societats tributen individualment en l'impost de societats.

En aquest cas, i per a la consolidació de l'exercici X1, els ajustos que s'han de plantejar són els següents:

Balanz		D	H
	Reserves (A)	8.000	
	Amortització acumulada	4.000	
	Maquinària		10.000
PiG (A)			2.000

Aquest ajust pot semblar difícil d'entendre però no ho és. Teòricament, i segons el que hem estat veient fins ara, el benefici de 10.000 u. m. corresponent a l'operació interna s'ha d'eliminar. Ara bé, com que es tracta d'un immobilitzat amortitzable sabem que

de les 10.000 u. m., 2.000 es realitzaran el primer any (amb la cancel·lació de l'excés d'amortització). Per tant, són 8.000 u. m. els beneficis d'exercicis anteriors que hem d'eliminar.

Al seu torn, carreguem el compte d'amortització acumulada per 4.000 u. m., corresponent als dos anys d'excés d'amortització que ha practicat la societat compradora. Recordeu que no ens serveix mai en consolidació l'argument que ja ho va eliminar l'any passat.

En l'haver eliminem la sobrevaloració de la màquina de 10.000 u. m. i reconeixem un benefici de 2.000 u. m. Per què? Doncs la raó és que la societat compradora de nou en aquest exercici ha amortitzat 2.000 u. m. de més i s'ha d'eliminar, ja que no correspon fer aquest excés d'amortització (si l'operació interna no s'ha fet, aquesta amortització de 2.000 u. m. que la compradora fa cada any tampoc no hauria tingut lloc). És a dir, d'una banda va eliminar 8.000 u. m. de benefici via reserves, però de l'altra va fer 2.000 u. m. via resultat, amb la qual cosa al final està fent una correcció de benefici de 6.000 u. m. (perquè 2.000 u. m. es consideren realitzats).

De les 10.000 u. m. de benefici inicials, 2.000 u. m. es van realitzant cada any (mitjançant la correcció de l'amortització).

Quant al compte de resultats, l'ajust que s'hi ha de practicar és el següent:

		D	H
PiG	PiG (A)	2.000	
	Amortització		2.000

El que fem és eliminar en el compte de resultats l'excés d'amortització de 2.000 u. m. Fixeu-vos que sempre que eliminem el resultat en el balanç l'eliminem també en el compte de resultats (l'empresa té un sol resultat i no podríem modificar el del balanç sense modificar el del compte de resultats).

Quant a l'efecte impositiu (tipus impositiu del 25%), seria:

		D	H
Balanç	PiG (A)	500	
	(474) Actiu per impost diferit	1.500	
	Reserves (A)		2.000

		D	H
PiG	(630) Impost sobre beneficis	500	
	PiG (A)		500

3.3. Eliminacions que incorporen canvis d'afectació

Segons el que estableix la normativa de consolidació, en l'article 43 i 44, quan com a conseqüència d'una operació interna quedin afectades les existències com un element de l'immobilitzat o inversió immobiliària, aquest canvi d'afectació (entenem per canvi d'afectació quan en passar d'una empresa a

una altra, canvia de categoria, d'existències a immobilitzat o al revés) haurà de figurar en el compte de pèrdues i guanys consolidat en la partida "Treballs realitzats pel grup per al seu actiu" per l'import del cost net dels resultats interns.

Vegem-ne un exemple que ens ajudi a comprendre-ho.

Exemple d'eliminacions per operacions internes d'immobilitzat quan es produeix un canvi d'afectació

Les societats A i B formen un grup subjecte a consolidació de comptes des de l'1 de gener de X0, en què A va adquirir el 70% del capital i dels drets de vot de B.

Entre totes dues societats s'ha fet l'operació interna següent en l'exercici X1: la societat A, que es dedica a la compravenda de maquinària industrial, va adquirir a tercers aliens al grup una màquina l'1 de juliol de l'any X1 per un import de 3.000 u. m.; la va registrar per mitjà del compte 600 ("Compra de mercaderies"), i la va pagar al comptat mitjançant bancs.

Al seu torn, la societat A va vendre aquesta màquina el 31.12.X1 a la societat B, que es dedica a la fabricació de cartró, per 4.000 u. m. La societat B incorpora aquesta màquina en el seu immobilitzat. La vida útil restant d'aquesta màquina en el moment de la transacció és de 10 anys i el preu de l'operació serà satisfet el març de l'any X2.

S'ha de tenir en compte que el tipus impositiu és del 25% i que ambdues societats tributen individualment en l'impost de societats.

I el que se sol·licita són els ajustos corresponents a la consolidació amb data 31.12.X1.

Balanz		D	H
	PiG (A)	1.000	
Màquina			1.000

Eliminem el benefici intern per 1.000 u. m. com hem anat fent fins ara, i pel que fa al compte de resultats.

PiG		D	H
	Vendes de mercaderies	4.000	
PiG (A)			1.000
Treballs efectuats pel grup per al seu immobilitzat			3.000

Tal com estableix la normativa, eliminem d'una banda el compte de vendes comptabilitzat per la societat venedora (en aquest cas A) i, en canvi, registrem en l'haver un compte d'ingrés (compte específic de la consolidació), en què figura l'import que s'ha incorporat al grup com a cost d'aquesta operació d'immobilitzat.

A més, en aquest exemple, ens especifiquen que el pagament entre les societats del grup ha quedat pendent el 31.12.X1, amb la qual cosa haurem d'eliminar les partides intragrup corresponents, de manera que:

Balanz		D	H
	Proveïdors empreses del grup	4.000	
Clients empreses del grup			4.000

Quant a l'efecte impositiu (tipus impositiu del 25%):

Balanç		D	H
	(474) Actiu per impost diferit	250	
	PiG (A)		250

PiG		D	H
	PiG (A)	250	
	(630) Impost sobre beneficis		250

4. Eliminacions per operacions internes de dividends

Paral·lelament a l'adquisició d'una participació financera en el capital d'una societat, s'adquireix també el dret a rebre els dividends corresponents al percentatge del capital posseït.

Des del punt de vista de l'entitat consolidada, els **dividends** repartits per una societat dependent i que són cobrats per la societat dominant són traspassos de fons interns i, per tant, s'han d'eliminar.

És necessari distingir si els dividends corresponen a beneficis obtinguts per la societat dependent en exercicis anteriors al de l'adquisició de la participació, o bé corresponen a beneficis procedents d'exercicis posteriors al de la formació del grup.

Si els dividends corresponen a beneficis obtinguts per la societat dependent en períodes anteriors al de l'adquisició de la participació financera, aquests dividends no s'han d'eliminar en el procés de consolidació. S'han produït com a conseqüència de la gestió independent feta per la societat filial quan el grup encara no s'havia format, per la qual cosa tenen la mateixa naturalesa que qualsevol altre ingrés financer rebut per la societat dominant.

En canvi, si els dividends repartits per la societat dependent es basen en beneficis obtinguts una vegada que s'ha format el grup, llavors impliquen per a la societat perceptora un ingrés financer (en els seus comptes individuals), però no ho hauria de ser per al grup, amb la qual cosa s'ha d'eliminar. Sobre aquest tema, la normativa de consolidació, en l'article 49, estableix que aquests dividends s'han d'eliminar i s'han de considerar reserves de la societat perceptora. En cas que es tracti de dividends a compte, s'han d'eliminar contra la partida de patrimoni representativa d'aquests en la societat que els va distribuir.

Vegem-ne alguns exemples que ens ajudin a comprendre el que hem comentat fins ara.

Exemple d'eliminacions per operacions internes de dividends quan aquest dividend forma part de la distribució de beneficis de l'exercici posterior a l'adquisició de la participació financera per part de la societat dominant

Les societats A i B formen un grup subjecte a consolidació de comptes des de l'1 de gener de X0, en què A va adquirir el 60% del capital i dels drets de vot de B.

Durant l'exercici X2, any de la consolidació, la societat B ha repartit un dividend total de 100 u. m., procedents de la distribució de beneficis de l'exercici X1.

Els ajustos que s'han de fer en la consolidació de l'exercici X1 són:

Balanz		D	H
	PiG (A)	60	
	Reserves (A)		60

PiG		D	H
	Ingrés financer	60	
	PiG (A)		60

En l'ajust de balanç eliminem el resultat que ha comptabilitzat la societat perceptora d'aquest dividend (en aquest cas A) per l'import de 60 u. m. (100 u. m. × 60%). La destinació d'aquesta eliminació és el compte de reserves de la societat perceptora, tal com estableix la normativa.

Quant a l'ajust del compte de resultats, eliminem l'ingrés financer comptabilitzat per A, amb la disminució consegüent de resultat.

Aquesta operació no genera cap actiu ni passiu per impost diferit, ja que no té repercussió en exercicis posteriors. És a dir, es tracta d'eliminar un resultat que no serà reconegut en anys posteriors. Per tant, no cal comptabilitzar cap efecte impositiu derivat de l'eliminació.

I què passaria si aquest dividend es reparteix a compte de beneficis futurs? Llavors els ajustos que s'hi han de fer són els que exposem en l'exemple següent.

Exemple d'eliminacions per operacions internes de dividends quan aquests dividends constitueixen una distribució a compte de beneficis

Les societats A i B formen un grup subjecte a consolidació de comptes des de l'1 de gener de X0, en què A va adquirir el 60% del capital i dels drets de vot de B.

Durant l'exercici X1, any de la consolidació, la societat B ha repartit un dividend total de 100 u. m. a compte dels beneficis d'aquest exercici.

Els ajustos que s'han de fer en la consolidació de l'exercici X1 són molt similars als de l'exercici anterior.

Balanz		D	H
	PiG (A)	60	
	Dividend actiu a compte		60

PiG		D	H
	Ingrés financer	60	
	PiG (A)		60

En relació amb aquest efecte impositiu, hem d'actuar igual que en el cas anterior. No s'hi reflecteix cap actiu ni passiu per impost diferit.

5. Eliminacions per operacions internes de serveis

Les societats que componen el grup es poden prestar tot tipus de serveis entre elles, com ara serveis d'assessoria, assistència tècnica, jurídics, financers, només per dir-ne alguns. Alguns poden generar un benefici o una pèrdua per a la societat prestadora, mentre que altres potser no produeixin un resultat, però sí que generen comptes d'ingrés i despesa que, si escau, s'han d'eliminar. És a dir, en el cas dels serveis, seguirem amb el principi general dels ajustos per operacions internes que ens indica que tant els comptes intragrup com els resultats interns s'han d'eliminar en el procés de consolidació.

Com a mostra del que hem comentat, a continuació exposarem diversos exemples de diferents tipus de serveis, amb els quals podrem exemplificar diferents situacions.

Vegem en primer lloc un cas de prestació de serveis d'assistència tècnica.

Exemple d'eliminacions per operacions de serveis d'assistència tècnica amb activació per part de la societat receptora del servei

Les societats M i F formen un grup de societats consolidable. M és la dominant i F, la dependent. La societat F és una societat d'enginyeria que fa alguns dels seus projectes per a la societat M. En l'exercici X1, la societat F va facturar a la societat M assistència tècnica per un import de 1.000 u. m., per a la construcció d'unes instal·lacions tècniques acabades el desembre de X1. El cost de l'assistència tècnica facilitada per F a M és de 800 u. m. Les instal·lacions tècniques que van entrar en funcionament l'1.1.X2 han d'estar amortitzades en un termini de cinc anys.

S'ha de tenir en compte que el tipus impositiu és del 25% i que ambdues societats tributen individualment en l'impost de societats.

Els pagaments per l'assistència tècnica prestada per F a M durant X1 s'han fet al comptat.

I el que ens demanen és la proposta d'ajustos de consolidació per als exercicis X1 i X2.

1) Quant als ajustos de l'exercici X1, són els següents:

Balanz		D	H
	PiG (F)	200	
Immobilitzat			200

PiG		D	H
	Prestació de serveis	1.000	
PiG (F)			200
Treballs efectuats pel grup per al seu immobilitzat			800

Els dos primers ajustos ens recorden molt als d'eliminacions per operacions internes d'immobilitzat amb canvi d'afectació (subapartat "Eliminacions que incorporen canvis d'afectació").

En el primer ajust, corresponent al balanç, eliminem el benefici que ha obtingut la prestadora del servei (en aquest cas F) i la sobrevaloració de l'immobilitzat que figura en els comptes individuals de M de l'immobilitzat, ja que aquesta ha activat aquest servei com a valor més alt del seu actiu.

En l'ajust del compte de resultats també eliminem aquest benefici, però, tal com hem comentat en el tema d'afectació, i com que s'hi ha incorporat un servei com a valor més alt de l'immobilitzat, hem d'eliminar d'una banda el compte d'ingrés, en aquest cas la prestació de serveis que ha registrat F per 1.000 u. m. i, d'altra banda, hi reflectim com a ingrés la part de cost d'aquesta prestació que s'ha incorporat a l'actiu del grup, ja que així ho especifica la normativa de consolidació.

Quant a l'efecte impositiu (tipus impositiu del 25%), tindriem el següent:

Balanz		D	H
	(474) Actiu per impost diferit	50	
PiG (F)			50

PiG		D	H
	PiG (F)	50	
(630) Impost sobre beneficis			50

2) En l'exercici X2 els ajustos que s'hi han de fer són els següents:

Balanz		D	H	
	Reserves (F)	200		
	Amortització acumulada	40		
	Maquinària			200
PiG (F)			40	

PiG		D	H
	PiG (F)	40	
Amortització de l'immobilitzat			40

Les explicacions corresponents als ajustos que hem plantejat les hem vist ja en l'apartat d'eliminacions per operacions internes d'immobilitzat amortitzable (subapartat "Consolidació en exercicis posteriors al de la transacció").

Amb els seus ajustos corresponents per efecte impositiu (tipus impositiu del 25%):

Balanz		D	H
	PiG (F)	10	
	(474) Actiu per impost diferit	40	
	Reserves (F)		50

PiG		D	H
	(630) Despesa per impost	10	
	PiG (F)		10

Vegem a continuació un altre exemple de prestació de serveis d'assessoria.

Exemple d'eliminacions per operacions de prestació d'un servei continuat d'assessoria legal i fiscal en temes relacionats amb l'esport

Les societats M i F formen un grup de societats consolidable. M és la dominant i F, la dependent. La societat F és una societat d'assessoria legal i fiscal que presta serveis a la seva societat matriu M dedicada a la representació de jugadors de futbol. La prestació consisteix en la preparació de contractes, i la resolució de dubtes i temes fiscals. La societat F factura a la societat M 1.000 u. m. mensuals, que la societat F paga cada dia 5 del mes següent.

Quins serien els ajustos corresponents a la consolidació de l'exercici X1?

PiG		D	H
	Ingressos per prestació de serveis	12.000	
	Serveis professionals independents		12.000

Balanz		D	H
	Creditors grup prestació de serveis	1.000	
	Deutors grup prestació de serveis		1.000

En el primer ajust eliminem l'ingrés i la despesa que cada empresa ha registrat en tot l'exercici i, en el segon, eliminem la part corresponent a desembre que ha quedat pendent de pagament el 31.12.X1.

I, finalment, vegem un cas de prestació de serveis financers.

Exemple d'eliminacions per prestació de serveis financers

Les societats A i B formen grup des de l'1 de gener de X0, data en què A va adquirir el 75% de B.

Amb data 1 de febrer de X2, la societat B concedeix un préstec de 20.000 u. m. a la societat A en les condicions següents:

- Tipus d'interès: 6,5% anual pagador per semestres vençuts els dies 1 de gener i 1 de juliol, respectivament.

- Amortització única de capital l'1 de febrer de X7.

Es demana efectuar els ajustos necessaris per a la consolidació de cadascun dels exercicis de vida del préstec.

1) Els ajustos de consolidació per a l'exercici X2 són els següents:

Balanz		D	H
	Préstecs a llarg termini a empreses del grup	20.000	
Crèdits a llarg termini a empreses del grup			20.000

PIG		D	H
	Ingressos financers	1.192	
Despeses financeres			1.192

Balanz		D	H
	Interessos per pagar	650	
Interessos per cobrar			650

En el primer ajust eliminem en balanç els saldos deutors i creditors que consten en cada empresa corresponents al préstec. En el segon, eliminem les despeses i els ingressos corresponents als 11 mesos que s'han meritat entre febrer i desembre ($20.000 \times 0,065 \times 11/12 = 1.192$) i, en el tercer, eliminem els comptes que han quedat intragrup corresponents al pagament del segon semestre, ja que es liquidarà l'1 de gener de X3 ($20.000 \times 0,065 \times 6/12 = 650$).

2) Pel que fa a la consolidació de l'exercici X3, queda de la manera següent:

Balanz		D	H
	Préstecs a llarg termini a empreses del grup	20.000	
Crèdits a llarg termini a empreses del grup			20.000

PIG		D	H
	Ingressos financers	1.300	
Despeses financeres			1.300

Balanz		D	H
	Interessos per pagar	650	
Interessos per cobrar			650

Com podem observar, els ajustos són idèntics als que ja hem vist, a excepció de l'eliminació dels ingressos i les despeses financeres, que ara són de 1.300 u. m. ($20.000 \times 0,065$), ja que correspon a tot un exercici.

3) La consolidació dels exercicis X4, X5 i X6 és idèntica a l'exposada per a l'exercici X3.

4) Finalment, en la consolidació de l'exercici X7, els ajustos són:

PIG		D	H
	Ingressos financers	108,33	
Despeses financeres		108,33	

En l'exercici X7 només caldria eliminar els ingressos i les despeses financeres del mes de gener ($20.000 \times 0,065 \times 1/12 = 108,33$).

6. Eliminacions per operacions internes d'instruments financers i transmissió de participacions entre societats del grup

En aquest apartat veurem quin és el tractament que es preveu per a l'eliminació de les operacions vinculades amb instruments financers. Així mateix, analitzarem les transmissions de participacions entre societats del grup.

Es consideren **operacions internes d'actius financers** totes les operacions en què una societat del grup adquireix actius financers a una altra també del grup. Se n'exclouen les participacions en el capital de societats del grup.

En aquest apartat analitzarem totes dues situacions per a poder diferenciar-les i conèixer-ne el funcionament. Així, tractarem:

- 1) L'adquisició d'actius financers d'una altra entitat del grup (excloent-ne les participacions en el capital).
- 2) Operacions entre empreses del grup amb participacions del capital de societats del grup.

6.1. Operacions amb actius financers d'empreses del grup

Quan parlem d'operacions amb actius financers d'empreses del grup, ens referim a operacions en què alguna empresa del grup adquireix un actiu financer que fins a la data figurava en l'actiu de l'altra societat (per exemple, unes accions d'una empresa que no és del grup).

Davant aquesta situació hem de tenir en compte, a l'efecte de la consolidació, que els resultats produïts en aquestes operacions s'han de diferir, si escau, fins a l'exercici en què es realitzin, d'acord amb els criteris següents:

- 1) L'import que s'ha de diferir ha de ser igual a la diferència entre el valor comptable i el preu de venda.
- 2) El resultat s'entén realitzat quan els actius financers esmentats s'alienin a tercers.

3) Quan l'operació interna generi pèrdues, el resultat també s'entén realitzat quan hi hagi una deterioració de valor respecte del valor comptable dels actius i fins al límit d'aquesta deterioració.

Exemple d'operacions amb actius financers d'empreses del grup

Les societats M i F formen grup de societats des del 2.1.X1, en què la societat M va adquirir el 80% de les accions de F.

La societat F posseeix en el seu actiu unes participacions en el capital de la societat A (aliena al grup), amb un valor comptable de 1.000 u. m.

A la fi de l'exercici X1, la societat F ven les accions de A la societat dominant M per un preu de 1.050 u. m. (aquestes accions es qualifiquen com a cartera de negociació).

La societat M ven les accions de A a una empresa aliena al grup durant l'exercici X2 (tipus impositiu del 25%).

Quins seran els ajustos necessaris per a la consolidació el 31.12.X1 i el 31.12.X2?

1) Ajustos que s'han de fer el 31.12.X1

En l'exercici X1 es produeix la venda de les accions de F a M. D'acord amb les normes de consolidació, el resultat obtingut per l'operació intragrup s'ha de diferir. Com que es tracta d'una operació efectuada en l'exercici de la consolidació diferim el resultat utilitzant PiG (de l'entitat F, venedora).

El resultat de l'operació ha estat d'un benefici de 50 u. m. (preu de venda de 1.050 u. m. menys el valor de cost de 1.000 u. m.).

Balanz		D	H
	PiG (F)	50	
	Inversions financeres (grup 5)		50

Amb aquest ajust diferim el benefici obtingut per F i ajustem el valor de les inversions financeres al valor comptable en el moment de la transacció.

PiG		D	H
	Beneficis en participacions i valors representatius de deute (766)	50	
	PiG (F)		50

I, finalment, cal tenir en compte l'efecte impositiu (tipus del 25%). En aquest cas, s'ha de registrar l'actiu per impost diferit derivat de la tributació que F haurà fet pel benefici obtingut.

$$25\% \text{ de } 50 \text{ u. m.} = 12,5 \text{ u. m.}$$

Balanz		D	H
	Actiu per impost diferit	12,5	
	PiG (F)		12,5

PiG		D	H
	PiG (F)	12,5	
Impost de societats			12,5

2) Ajustos que s'han de fer el 31.12.X2

El X2 es produeix la venda a tercers aliens al grup de les accions esmentades. És a dir, l'empresa M ven a una altra empresa aliena al grup les accions de A.

Per tant, hem de reconèixer en aquest any el benefici intragrup que s'ha diferit el X1. Això implica reconèixer en els comptes consolidats de X2 un benefici brut de 50 u. m., derivat de l'operació efectuada l'any anterior.

Balanz		D	H
	Reserves (F)	50	
PiG (F)			50

PiG		D	H
	PiG (F)	50	
Beneficis en participacions i valors representatius de deute (766)			50

I, finalment, cal tenir en compte l'efecte impositiu. En aquest cas s'ha de registrar l'impost de societats com a despesa del període.

Balanz		D	H
	PiG (F) (25% de 50 u. m.)	12,5	
Reserves (F)			12,5

PiG		D	H
	Impost de societats	12,5	
PiG (F)			12,5

6.2. Operacions entre empreses del grup amb participacions del capital de societats del grup

L'operació objecte d'estudi en aquest apartat és aquella en què es produeix una transacció entre dues empreses del grup de participacions al capital d'una altra societat, que també pertany al mateix grup.

Situació 1

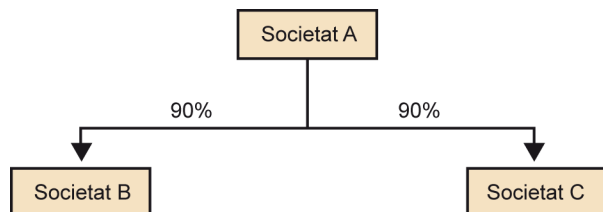
La societat A domina la societat B (amb un percentatge de participacions del 90%). Al mateix temps, la societat B domina la societat C (amb un percentatge de participació del 70%).



La situació que es planteja és què passa si la totalitat o part de les accions que té B de C es venen a la societat A.

Situació 2

La societat A domina les societats B i C (amb un percentatge de participacions o del 90% en totes dues societats).



En aquest cas plantejem la situació en què la societat A ven a B la totalitat o part de les accions que té de C.

En relació amb la situació 1, el primer que heu d'observar és que quan B ven (totalment o parcialment) les accions que té de C a la societat A, el grup de societats A + B + C continua existint. L'única cosa que succeeix és que el control directe que B tenia sobre C el comparteix amb A (cas de venda parcial). La societat dominant del grup continua essent A i les societats B i C continuen essent dependents.

En relació amb la situació 2, observeu que el que passarà és que A cedeix part del control directe que té sobre C a la societat B. Igual que en la situació anterior, continuarà existint el grup format per A + B + C, la societat dominant del grup continuarà essent A i les societats B i C continuaran essent societats dependents.

En aquests casos s'han de tenir en compte els criteris següents, a l'efecte de la consolidació:

- 1) No s'han d'alterar els imports de les valoracions d'elements patrimonials.
- 2) No s'ha de modificar el fons de comerç ni la diferència negativa de consolidació preexistent.
- 3) S'han de diferir els resultats d'aquesta operació fins que es realitzin davant tercers. S'entén realitzat davant tercers quan s'alienin o la societat dependent deixi de formar part del grup.

Per a determinar el resultat per diferir s'ha de tenir en compte la part proporcional de les reserves i el resultat de l'exercici generat per la societat dependent des de la data d'adquisició. En aquest sentit, el resultat que s'obtingui per la venda intragrup s'imputa a reserves per l'import de les RSC generades abans de l'operació de venda intragrup i la resta (resultat no imputat contra reserves) es difereix ajustant el valor de la inversió financera.

El benefici o pèrdua reconeguda en els comptes anuals individuals de la societat que aliena la participació s'ha d'ajustar d'acord amb les regles següents:

- 1) L'import que tingui l'origen en les reserves en societats consolidades (RSC) generades des de la data d'adquisició es reconeix com a reserves de la societat que aliena la participació.
- 2) L'import que tingui l'origen en els ingressos i les despeses generats per la dependent en l'exercici fins a la data en què es produeix la transmissió ha de figurar segons la seva naturalesa.
- 3) L'import que tingui l'origen en els ingressos i les despeses reconeguts directament en el patrimoni net de la societat dependent des de la data d'adquisició, pendents d'imputar al compte de pèrdues i guanys consolidats, ha de figurar en les subagrupacions A-2 i A-3 del balanç consolidat, d'acord amb la seva naturalesa.
- 4) El benefici o la pèrdua que subsisteixi s'ha d'eliminar contra la participació en la societat dependent que ha estat objecte de transmissió.

Exemple d'operacions entre empreses del grup amb participacions del capital de societats del grup

Les societats M (matriu) i F (filial) formen grup de societats des del dia 2.1.X1. La societat M va adquirir el 80% de les accions de F per un import de 1.650 u. m. El PN de la societat F en el moment del control estava format per un capital de 1.500 i reserves de 500 u. m. (en tots els actius i passius de la societat F el seu valor de mercat coincideix amb el seu valor raonable).

Així, en la primera consolidació, apareix un fons de comerç de la inversió en F de 50 u. m.

	Import
Valor comptable de la participació en F	1.650
- Part proporcional de PN 80% de (1.500 + 500)	-1.600
Fons de comerç	50

Al final de l'exercici X1 la societat M adquireix el 90% de les accions de S per un import de 650 u. m. El PN de la societat S en el moment del control estava format per un capital de 600 i reserves de 100 u. m. (en tots els actius i passius de la societat S el seu valor de mercat coincideix amb el seu valor raonable).

També calculem el fons de comerç o diferència negativa per la inversió en S. En aquest cas s'obté un fons de comerç de 20 u. m.

	Import
Valor comptable de la participació en S	650
– Part proporcional de PN 90% de (600 + 100)	–630
Fons de comerç	20

Suposem que la societat M ven a F les accions que té de les accions de S per un import de 700 u. m. (accions que té M de la societat S, del grup), operació que es fa a principis de X4.

La societat S té en aquesta data unes reserves de 120 u. m. (s'ha produït un augment de les reserves per un import de 20 u. m.).

En aquest sentit l'última eliminació I-PN (feta en la consolidació a la fi de X3) de M en relació amb S va ser la següent:

Balanz		D	H
	Capital (S)	600	
	Reserves (S)	120	
	Fons de comerç de consolidació	20	
	Inversió financera en S		650
	RSC (90% de 20 u. m.)		18
	Socis externs de S (10% de 720)		72

L'amortització del fons de comerç: 10% anual (10% de 20 = 2 u.m. per exercici).

Any X2: 2 u. m. (amb càrrec a reserves ja que prové d'anys anteriors).

Any X3: 2 u. m. (amb càrrec a PiG d'M per l'amortització de l'exercici).

Balanz		D	H
	Reserves (M)	2	
	PiG (M)	2	
Amortització acumulada del fons de comerç			4

PiG		D	H
	Dotació amortització del fons de comerç	2	
PiG (M)			2

Treball que s'ha de dur a terme: analitzar l'eliminació del resultat obtingut per M en vendre les accions de S (del grup) a F (una altra societat del grup).

Pas 1. Determinar el resultat obtingut per M per la venda de les accions (operació intra-grup)

- Cost de les accions (valor comptable de la participació): 650 u. m.
- Preu de venda: 700 u. m.
- Benefici de l'operació reflectit en els comptes de M: 50 u. m.

Pas 2. Analitzar el benefici que s'ha de diferir. Determinar el resultat obtingut per M per la venda de les accions

El benefici de 50 u. m. obtingut per la venda de les accions té l'origen parcial en la part d'RSC generades per la societat S des que forma grup amb M i E.

Observeu que l'última RSC tenia una valoració de 18 u. m. (el 90% de 20 u. m. obeïa al percentatge de l'increment de reserves de S des que forma grup).

Per tant, el benefici de 50 u. m. obtingut per M s'ha de diferir:

- 18 u. m. amb ajust a reserves (vinculat a l'import d'RSC generades per la societat S).
- 32 u. m. amb ajust a pèrdues i guanys.

Pas 3. Eliminacions al principi de X4

Per la part del benefici vinculada a l'RSC, l'ajust seria:

Balanz		D	H
	PiG (M)	18	
	Reserves (M)		18

Per la part del benefici que s'ha de diferir i que subsisteix, seria:

Balanz		D	H
	PiG (M)	32	
	Inversió financera en S		32

En el compte de pèrdues i guanys s'ajusta el resultat total de 50 u. m.

PiG		D	H
	Benefici obtingut per la venda de participacions en empreses del grup (766)	50	
	PiG (M)		50

I l'efecte impositiu, si escau (suposem un tipus del 25%). Aquest només es consideraria en el supòsit que la societat M hagi tributat en els seus comptes individuals pel benefici de 50 u. m.

Balanz		D	H
	Actiu per impost diferit (25% de 50 u. m.)	12,5	
	PiG (M)		12,5

PiG		D	H
	PiG (M)	12,5	
	Impost de societats		12,5

I l'eliminació I-PN després de la data de l'operació intragrup (02.01.X4) seria:

Balanz		D	H
	Capital (S)	600	
	Reserves (S)	120	
	Fons de comerç de consolidació	20	
	Inversió financera en S		668
	RSC		0
	Socis externs de S (10% de 720)		72

I l'amortització del fons de comerç de consolidació (anys anteriors X2 i X3).

Balanz		D	H
	Reserves (M)	4	
	Amortització acumulada del fons de comerç		4

Amb aquests ajustos observeu que:

- S'ha diferit el benefici de 50 u. m.
- El valor de la inversió financera en S s'ha eliminat per 668 u. m. (700 de cost – ajust de 32).
- L'RSC ha desaparegut. En el seu lloc tenim les reserves de 18 u. m., com a conseqüència del diferiment del benefici.
- El patrimoni net (excloent-ne el resultat de l'exercici) no ha variat en relació amb la data anterior de la transacció de les participacions.
- S'ha considerat l'efecte impositiu.

7. Casos resolts

7.1. Cas 1. Eliminacions per operacions internes d'existències

Les societats A i B formen un grup subjecte a consolidació de comptes des de l'1 de gener de X0, en què A va adquirir el 80% del capital i dels drets de vot de B.

Durant els exercicis X0 i X1 han tingut lloc les operacions internes d'existències entre les societats A i B (l'efecte impositiu és del 25%) i ambdues societats tributen individualment en l'impost de societats.

1) La societat A ven a la societat B existències per un import de 200 u. m., amb un benefici de 30 u. m. el 31.07.X0. **Es demana:** la consolidació el 31.12.X0, tenint en compte que en aquesta data la totalitat de les existències romanen als magatzems de B.

2) La societat A ven a la societat B existències per un import de 300 u. m., amb una pèrdua de 50 u. m. el 31.07.X0. Aquesta pèrdua no obeeix a cap deteriorament de les existències venudes. **Es demana:** la consolidació el 31.12.X0, tenint en compte que en aquesta data la totalitat de les existències romanen als magatzems de B.

3) La societat A ven a la societat B existències per un import de 360 u. m., amb un benefici de 30 u. m. el 31.12.X0. El novembre d'X1 la societat B en ven un 25% a tercers aliens al grup a un preu de 420 u. m. La resta d'existències es ven a tercers aliens al grup al llarg de l'exercici X1. **Es demana:** la consolidació el 31.12.X0 i el 31.12.X1.

4) La societat A ven a la societat B existències per un import de 200 u. m., amb un benefici de 40 u. m. el 31.12.X0. Un 50% d'aquestes existències es venen a tercers aliens al grup a un preu de 270 u. m. al llarg de l'any X1, mentre que la resta roman als magatzems de B el 31.12.X1. **Es demana:** la consolidació el 31.12.X0 i el 31.12.X1.

Solució

1)

a) Efectuem l'eliminació en el balanç i el compte de resultats pel benefici net no realitzat.

Balanç		D	H
	PiG (A)	30	
	Existències		30

PiG		D	H
	Variació d'existències	30	
	PiG (A)		30

I a continuació els ajustos per l'efecte impositiu:

Balanç		D	H
	(474) Actiu per impost diferit	7,5	
	PiG (A)		7,5

PiG		D	H
	PiG (A)	7,5	
	(630) Impost sobre beneficis		7,5

b) Eliminem també la compra i la venda, ja que la transacció s'ha produït en el mateix exercici de la consolidació.

PiG		D	H
	Vendes	200	
	Compres		200

2)

a) Eliminem la pèrdua tant de balanç com del compte de resultats:

Balanç		D	H
	Existències	50	
	PiG (A)		50

PiG		D	H
	PiG (A)	50	
	Variació d'existències		50

I fem els ajustos corresponents per efecte impositiu:

Balanç		D	H
	PiG (A)	12,5	
	(479) Passiu per impost diferit		12,5

PiG		D	H
	(630) Impost sobre beneficis	12,5	
	PiG (A)		12,5

b) Eliminem la compra i la venda, ja que la consolidació s'efectua en el mateix exercici de la transacció.

PiG		D	H
	Vendes	300	
	Compres		300

3)

a) Ajustos de consolidació el 31.12.X0

- Efectuem l'eliminació en el balanç i el compte de resultats pel benefici no realitzat:

Balanç		D	H
	PiG (A)	30	
	Existències		30

PiG		D	H
	Variació d'existències	30	
PiG (A)			30

I hi fem els ajustos corresponents per l'efecte impositiu:

Balanç		D	H
	(474) Actiu per impost diferit	7,5	
PiG (A)			7,5

PiG		D	H
	PiG (A)	7,5	
(630) Impost sobre beneficis			7,5

- Eliminem la compra i la venda, ja que la consolidació s'efectua en el mateix exercici de la transacció.

PiG		D	H
	Vendes	360	
Compres			360

b) Ajustos de consolidació el 31.12.X1

En aquest cas el benefici que no es va fer en l'exercici anterior i que vam eliminar, aquest any sí que s'ha fet. Però el que passa és que a l'efecte de la consolidació es realitza el X1 mentre que, en comptabilitat individual, es va comptabilitzar el X0, amb la qual cosa s'ha de **traslladar** del X0 al X1. I com es trasllada? Doncs carregant "Reserves" i abonant "Resultats" (és com si es "tragués" de reserves i s'"inclogués" en el resultat d'aquest any).

Balanç		D	H
	Reserves (A)	30	
PiG (A)			30

I fem l'ajust corresponent en el compte de resultats:

		D	H
PiG			
	PiG (A)	30	
	Variació d'existències		30

Ajustem l'efecte impositiu tant en el balanç com en el compte de resultats:

		D	H
Balanç			
	PiG (A)	7,5	
	Reserves (A)		7,5

		D	H
PiG			
	(630) Impost sobre beneficis	7,5	
	PiG (A)		7,5

4)

a) Ajustos de consolidació el 31.12.X0

- Eliminem el resultat del balanç i del compte de resultats:

		D	H
Balanç			
	PiG (A)	40	
	Existències		40

		D	H
PiG			
	Variació d'existències	40	
	PiG (A)		40

I hi fem l'ajust per l'efecte impositiu:

Balanz		D	H
	(474) Actiu per impost diferit	10	
PiG (A)			10

PiG		D	H
	PiG (A)	10	
(630) Impost sobre beneficis			10

- Eliminem la compra i la venda:

PiG		D	H
	Vendes	200	
Compres			200

b) Ajustos de consolidació el 31.12.X1

Tornem a traslladar en els mateixos termes que hem explicat en el punt 3):

Balanz		D	H
	Reserves (A)	20	
PiG (A)			20

PiG		D	H
	PiG (A)	20	
Variació d'existències			20

Balanz		D	H
	PiG (A)	5	
Reserves (A)			5

PiG		D	H
	(630) Impost sobre beneficis	5	
PiG (A)			5

Per la part de benefici no realitzat haurem de fer l'eliminació corresponent en el balanç. El primer que cal recordar és que podem pensar que no cal eliminar el benefici, perquè ja el vam eliminar l'any passat. És important recordar que el grup no té entitat legal i que, per tant, no "arrossega" ajustos d'anys anteriors. Hem de pensar que cada exercici consolidem com si en realitat no haguéssim consolidat mai abans (encara que en realitat sí que ho hem fet).

Balanç		D	H
	Reserves (A)	20	
Existències			20

Balanç		D	H
	(474) Actiu per impost diferit	5	
Reserves (A)			5

7.2. Cas 2. Eliminacions per operacions internes d'existències

A i B formen un grup des de l'1 de gener de X0, data en què la societat A va comprar el 75% del capital i drets de vot de B.

1) L'1.12.X0 A va vendre a B unes existències per 50.000 u. m. al comptat. A va perdre 10.000 u. m. El preu es va fixar obeint una decisió estratègica de la direcció del grup, sense que s'hagi produït una depreciació efectiva de les mercaderies esmentades. El 31.12.X0 B havia alienat a tercers el 25% de les mercaderies comprades a A. Al seu torn, el 31.12.X1, B encara tenia als seus magatzems la meitat de les mercaderies adquirides a A.

2) L'1.7.X1 B va vendre a A unes matèries primeres al comptat per 25.000 u. m. Això va comportar a B una pèrdua de 15.000 u. m. Aquesta pèrdua era per depreciació (reversible) de les matèries primeres. El 31.12.X1, A havia incorporat íntegrament als productes acabats les matèries primeres comprades.

Es demana: la consolidació per als exercicis X0 i X1. El tipus impositiu aplicable és del 25% i ambdues societats tributen individualment en l'impost de societats.

Solució

1)

a) Els ajustos que s'han de fer en la consolidació el 31.12.X0 són:

- Eliminem la pèrdua en el balanç i el compte de resultats i hi reflectim l'efecte impositiu.

Balanz		D	H
	Existències	7.500	
PiG (A)			7.500

PiG		D	H
	PiG (A)	7.500	
Variació d'existències			7.500

Balanz		D	H
	PiG (A)	1.875	
(479) Passiu per impost diferit			1.875

PiG		D	H
	(630) Impost sobre beneficis	1.875	
PiG (A)			1.875

- Eliminem la compra i la venda:

PiG		D	H
	Vendes	50.000	
Compres			50.000

b) Els ajustos que s'han de fer en la consolidació el 31.12.X1 són:

- Durant X1 B ha venut a tercers un altre 25% de les existències i el 50% encara es troba al magatzem. Traslладem la pèrdua realitzada en l'exercici X1 pel 25% de les existències venudes a tercers.

Balanz		D	H
	PiG (A)	2.500	
Reserves (A)			2.500

PiG		D	H
	Variació d'existències	2.500	
PiG (A)			2.500

Balanz		D	H
	Reserves (A)	625	
PiG (A)			625

PiG		D	H
	PiG (A)	625	
(630) Impost sobre beneficis			625

- Eliminació de la pèrdua no realitzada en l'exercici X1 per la part no venuda. De nou no podem pensar que aquest ajust ja es va fer l'any passat. També hi reflectim l'efecte impositiu.

Balanz		D	H
	Existències	5.000	
Reserves A			5.000

Balanz		D	H
	Reserves (A)	1.250	
(479) Passiu per impost diferit			1.250

2)

a) Els ajustos que s'han de fer en la consolidació el 31.12.X1 són:

- Eliminació de la pèrdua i reconeixement de la deterioració:

Balanz		D	H
	Existències	15.000	
PiG (A)			15.000

PiG		D	H
	PiG (A)	15.000	
Variació d'existències			15.000

Balanz		D	H
	PiG (A)	15.000	
(3xx) Deterioració d'existències			15.000

PiG		D	H
	(6xx) Deterioració d'existències	15.000	
PiG			15.000

- Eliminació de la compra i venda:

PiG		D	H
	Vendes	25.000	
Compres			25.000

7.3. Cas 3. Immobilitzat amortitzable

Les societats A i B formen un grup des de l'1 de gener de X0, data en què la societat A va adquirir el 80% de les accions representatives del capital social de la societat B, la qual cosa li atorga un percentatge equivalent dels drets de vot.

Les operacions internes efectuades des de la formació del grup han estat:

1) L'1 de gener de X1, B va vendre a A unes instal·lacions tècniques per un import de 120.000 u. m., amb un benefici per a la venedora de 60.000 u. m. La societat A amortitza l'element adquirit en cinc anys. El 31.12.X2 l'empresa manté les instal·lacions en l'empresa.

2) L'1 de juliol de X2, la societat A va vendre a la societat B una màquina per un preu de 100.000 u. m., cosa que li va representar una pèrdua de 10.000 u. m. La societat B estima una vida útil per a la màquina de deu anys. La pèrdua intragrup respon a una depreciació duradora però reversible de la màquina.

Es demana: fer els ajustos de consolidació el 31.12.X1 i 31.12.X2, sabent que el tipus impositiu és del 25% i ambdues societats tributen individualment en l'impost de societats.

Solució

1)

a) Els ajustos que s'han de fer en la consolidació el 31.12.X1 són: el benefici per venda ha estat de 60.000 u. m., però com que al seu torn la compradora està amortitzant de més en 12.000 u. m., hem d'eliminar també l'excés d'amortització per 12.000 u. m., amb la qual cosa la correcció final queda per 48.000 u. m. de menys benefici en balanç.

		D	H
Balanç	PiG (B)	48.000	
	Amortització acumulada	12.000	
	Maquinària		60.000

		D	H
PiG	Benefici venda immobilitzat	60.000	
	PiG (B)		48.000
	Amortització		12.000

Balanz		D	H
	(474) Actiu per impost diferit	12.000	
PiG (B)			12.000

PiG		D	H
	PiG (B)	12.000	
(630) Impost sobre beneficis			12.000

b) Els ajustos que s'han de fer en la consolidació el 31.12.X2 són: l'any següent, com que la societat A encara manté les instal·lacions a l'empresa, eliminem de nou el benefici no realitzat de 60.000 u. m. i l'excés de dotació en 24.000 u. m. El càrrec en reserves de 48.000 u. m. correspon a 36.000 u. m. de benefici no realitzat (excés d'amortització dels exercicis X3, X4 i X5) més l'excés de dotació de X2, que hem de "traslladar" a aquest exercici (corresponen a l'abonament de 12.000 u. m. que trobeu en PiG).

Balanz		D	H	
	Reserves (B)	48.000		
	Amortització acumulada	24.000		
	Maquinària			60.000
PiG (B)			12.000	

PiG		D	H
	PiG (B)	12.000	
Amortització			12.000

Amb el seu efecte impositiu corresponent:

Balanz		D	H	
	PiG (B)	3.000		
	(474) Actiu per impost diferit	9.000		
Reserves (B)			12.000	

PiG		D	H
	(630) Impost sobre beneficis	3.000	
PiG (A)			3.000

2)

a) Els ajustos que s'han de fer en la consolidació el 31.12.X2 són:

- En aquest cas, eliminem la pèrdua que s'ha produït en la venda:

Balanz		D	H
	Maquinària	10.000	
PiG (A)			9.500
Amortització acumulada			500

PiG		D	H
	PiG (A)	9.500	
Amortització	500		
Pèrdues venda immobilitzat			10.000

- Dotem la deterioració:

Balanz		D	H
	PiG (A)	10.000	
Deterioració immobilitzada			10.000

PiG		D	H
	Despesa deterioració immobilitzada	10.000	
PiG (A)			10.000

- I reflectim l'efecte impositiu de l'amortització:

Balanz		D	H
	(474) Actiu per impost diferit	125	
	PiG (A)		125

PiG		D	H
	PiG (A)	125	
	(630) Despesa impost de societats		125

Únicament hi reflectim l'efecte impositiu de l'amortització, ja que l'eliminació del resultat per l'operació de l'immobilitzat es veu compensada amb la pèrdua per deterioració, amb la qual cosa l'efecte impositiu queda compensat.

7.4. Cas 4. Eliminacions per operacions internes de serveis financers

Les societats A i B formen grup des de l'1 de gener de X0, data en què A va adquirir el 65% de B.

Amb data 1 de maig de X0, la societat B concedeix un préstec de 60.000 u. m. a la societat A en les condicions següents:

- Tipus d'interès: 4% anual pagador per semestres vençuts els dies 31 de juliol i desembre.
- Amortització única de capital l'1 de febrer de X3.

Es demana: efectuar els ajustos necessaris per a la consolidació de 31.12.X0, 31.12.X1, 31.12.X2 i 31.12.X3.

Solució

Ajustos de consolidació el 31.12.X0 per l'import del préstec i pels interessos generats durant l'any (només 8 mesos):

Balanz		D	H
	Préstec a llarg termini a empreses del grup	60.000	
	Crèdits a llarg termini a empreses del grup		60.000

PIG		D	H
	Ingressos financers ($60.000 \times 0,04 \times 8/12$)	1.600	
Despeses financeres		1.600	

Ajustos de consolidació el 31.12.X1:

Balanz		D	H
	Préstecs a llarg termini a empreses del grup	60.000	
Crèdits a llarg termini a empreses del grup		60.000	

PIG		D	H
	Ingressos financers ($60.000 \times 0,4$)	2.400	
Despeses financeres		2.400	

Ajustos de consolidació el 31.12.X2:

Balanz		D	H
	Préstecs a llarg termini a empreses del grup	60.000	
Crèdits a llarg termini a empreses del grup		60.000	

PIG		D	H
	Ingressos financers ($60.000 \times 0,4$)	2.400	
Despeses financeres		2.400	

Ajustos de consolidació el 31.12.X3. Aquest any es liquida el préstec i, per tant, només s'han d'eliminar els interessos generats (4 mesos):

PIG		D	H
	Ingressos financers ($60.000 \times 0,04 \times 4/12$)	800	
Despeses financeres		800	

7.5. Cas 5. Eliminacions per operacions amb actius financers d'empreses del grup

Les societats X i Z formen grup de societats des del 2.1.X1. La societat X va adquirir el 80% de les accions de Z.

La societat Z té en el seu actiu unes participacions en el capital de la societat A (aliena al grup), amb un valor comptable de 3.000 u. m.

A la fi de l'exercici X1 la societat Z ven les accions de A a la societat dominant X per un preu de 3.100 u. m. (aquestes accions es qualifiquen com a cartera de negociació).

La societat X ven les accions de A a una empresa aliena al grup durant l'exercici X2. El tipus impositiu és del 25% i ambdues societats (X i Z) tributen individualment en l'impost de societats.

Es **demana**: efectuar els ajustos necessaris per a la consolidació el 31.12.X1 i el 31.12.X2.

Solució

1) Ajustos de consolidació que s'han de fer el 31.12.X1

En l'exercici X1 es produeix la venda de les accions de Z a X. D'acord amb les normes de consolidació, el resultat obtingut per l'operació intragrup s'ha de diferir. Com que es tracta d'una operació efectuada en l'exercici de la consolidació diferim el resultat utilitzant PiG (de l'entitat Z, venedora).

El resultat de l'operació ha estat d'un benefici de 100 u. m. (preu de venda de 3.100 u. m. menys el valor de comptable de 3.000 u. m.).

Balanz		D	H
	PiG (Z)	100	
	Inversions financeres (grup 5)		100

Amb aquest ajust, diferim el benefici obtingut per Z i ajustem el valor de les inversions financeres al valor comptable en el moment de la transacció.

PiG		D	H
	Beneficis en participacions i valors representatius de deute (766)	100	
	PiG (Z)		100

I, finalment, cal tenir en compte l'efecte impositiu. En aquest cas, s'ha de registrar l'actiu per impost diferit derivat de la tributació que F haurà fet pel benefici obtingut.

Balanz		D	H
	Actiu per impost diferit (25% de 100 u. m.)	25	
PiG (Z)			25

PiG		D	H
	PiG (Z)	25	
Impost de societats			25

2) Ajustos de consolidació que s'han de fer el 31.12.X2

El X2 es produeix la venda a tercers aliens al grup de les accions esmentades. És a dir, l'empresa X ven a una altra empresa aliena al grup les accions que disposa de A.

Per tant, hem de reconèixer en aquest any el benefici intragrup que s'ha diferit el X1. Això implica reconèixer en els comptes consolidats de X2 un benefici brut de 100 u. m., derivat de l'operació efectuada l'any anterior.

Balanz		D	H
	Reserves (Z)	100	
PiG (Z)			100

PiG		D	H
	PiG (Z)	100	
Beneficis en participacions i valors representatius de deute (766)			100

I, finalment, cal tenir en compte l'efecte impositiu. En aquest cas, s'ha de registrar l'impost de societats com a despesa del període.

Balanz		D	H
	PiG (Z) (30% de 100 u. m.)	25	
	Reserves (Z)		25

PiG		D	H
	Impost de societats	25	
	PiG (Z)		25

7.6. Cas 6. Eliminacions per operacions entre empreses del grup amb participacions del capital de societats del grup

Les societats A (matriu) i B (filial) formen grup de societats des del dia 2.1.X1. La societat A va adquirir el 100% de les accions de B per un import de 2.000 u. m. El PN de la societat B en el moment del control estava format per un capital de 1.500 u. m. i reserves de 400 u. m. (el valor de mercat de tots els actius i passius de la societat B coincideix amb el seu valor raonable).

Així, en la primera consolidació, apareix un fons de comerç de la inversió en B de 100 u. m.:

	Import
Valor comptable de la participació en B	2.000
- Part proporcional de PN 100% de (1.500 + 400)	-1.900
Fons de comerç	100

Al final de l'exercici X1 la societat B adquireix el 90% de les accions de C per un import de 500 u. m. El PN de la societat C en el moment del control estava format per un capital de 400 u. m. i reserves de 50 u. m. (el valor de mercat de tots els actius i passius de la societat C coincideix amb el seu valor raonable).

També calculem el fons de comerç o diferència negativa de consolidació per la inversió en C. En aquest cas, s'obté un fons de comerç de 20 u. m.

	Import
Valor comptable de la participació en C	500
- Part proporcional de PN 90% de (400 + 50)	-405

	Import
Fons de comerç	95

Suposem que la societat B ven a A la totalitat de les accions que té de C per un import de 540 u. m. (accions que té B de la societat C, del grup), operació que es fa l'1.1.X4.

La societat C té en aquesta data unes reserves de 90 u. m. (s'ha produït un augment de les reserves per un import de 40 u. m.).

En aquest sentit, l'última eliminació I-PN (realitzada en la consolidació a la fi de X3) de B en relació amb C va ser la següent:

Balanz		D	H
	Capital (C)	400	
	Reserves (C)	90	
	Fons de comerç de consolidació	95	
	Inversió financera en C		500
	RSC (90% de 40 u. m.)		36
	Socis externs de S (10% de 490)		49

L'amortització del fons de comerç: 10% anual (10% de 95 = 9,5 u. m. per exercici).

Any X2: 9,5 u. m. (amb càrrec a reserves ja que prové d'anys anteriors).

Any X3: 9,5 u.m. (amb càrrec a PiG d'M per l'amortització de l'exercici).

Balanz		D	H
	Reserves (M)	9,5	
	PiG (M)	9,5	
	Amortització acumulada del fons de comerç		19

PiG		D	H
	Dotació amortització del fons de comerç	9,5	
	PiG (M)		9,5

Es demana: analitzar l'eliminació del resultat obtingut per B en vendre les accions de C (del grup) a A (una altra societat del grup) l'1.1.X4.

Solució

Pas 1. Determinar el resultat obtingut per B per la venda de les accions (operació intragrup)

- Cost de les accions: 500 u. m.
- Preu de venda: 540 u. m.
- Benefici de l'operació reflectit en els comptes de B: 40 u. m.

Pas 2. Analitzar el benefici que s'ha de diferir. Determinar el resultat obtingut per B per la venda de les accions

El benefici de 40 u. m. obtingut per la venda de les accions té l'origen parcial en la part d'RSC generades per la societat C des que forma grup amb A i B.

Observeu que l'última RSC tenia una valoració de 36 u. m. (el 90% de 40 u. m. obeeix al percentatge de l'increment de reserves de C des que forma part del grup).

Per tant, el benefici de 40 u. m. obtingut per M s'ha de diferir:

- 36 u. m. amb ajust a reserves (reserves generades des que C forma grup amb A i B)
- 4 u. m. amb ajust a pèrdues i guanys

Pas 3. Eliminacions corresponents a l'1.1.X4

Per la part del benefici vinculada a la RSC:

Balanz		D	H
	PiG (B)	36	
Reserves (B)			36

Per la part del benefici que s'ha de diferir i que subsisteix:

Balanz		D	H
	PiG (B)	4	
	Inversió financera en C		4

En el compte de pèrdues i guanys s'ajusta el resultat total de 40 u. m.:

PiG		D	H
	Benefici obtingut per la venda de participacions en empreses del grup (766)	40	
	PiG (B)		40

I l'efecte impositiu, si escau (suposem el 25%). Aquest només es considera en el supòsit que la societat M hagi tributat en els seus comptes individuals pel benefici de 40 u. m.

25% del benefici total que s'ha de diferir: 25% de 40 u. m. = 10 u. m.

Balanz		D	H
	Actiu per impost diferit	10	
	PiG (B)		10

PiG		D	H
	PiG (B)	10	
	Impost de societats		10

I l'eliminació I-PN després de l'operació intragrup seria (02.01.X4):

Balanz		D	H
	Capital (C)	400	
	Reserves (C)	90	
	Fons de comerç de consolidació	95	
	Inversió financera en C		536
	RSC		0
	Socis externs de C (10% de 490)		49

I l'amortització del fons de comerç de consolidació (anys anteriors X2 i X3).

Balanz		D	H
	Reserves (B)		19
Amortització acumulada del fons de comerç			19

Amb aquests ajustos, observeu que:

- S'ha diferit el benefici de 40 u. m.
- El valor de la inversió financera en C s'ha eliminat (540 de cost comptabilitzat en el balanç de menys ajust de 4 i de 536).
- L'RSC ha desaparegut. En el seu lloc tenim les reserves de 36 u. m. com a conseqüència del diferiment del benefici.
- El patrimoni net (excloent-ne el resultat de l'exercici) no ha variat en relació amb la data anterior de la transacció de les participacions.
- S'ha considerat l'efecte impositiu.

Resum

En aquest mòdul s'exposa el tractament a l'efecte de consolidació que s'ha de dur a terme en cas que les societats del grup hagin efectuat transaccions internes entre elles que donin lloc a eliminacions. Si les societats que conformen el perímetre de consolidació efectuen transaccions internes entre elles, es poden produir resultats per al grup, tant beneficis com pèrdues, que s'han d'eliminar. Al seu torn, ens podem trobar que hem d'eliminar ingressos i despeses o actius i passius que s'han generat amb motiu d'aquestes operacions internes i que, des del moment en què considerem el conjunt de societats com una unitat econòmica i, per tant, com una única entitat, no haurien d'aparèixer en els comptes consolidats.

Les operacions que poden tenir lloc entre empreses del grup donaran lloc a dos tipus diferents d'eliminacions: les que afecten el resultat del grup i les que no afecten el resultat del grup (per exemple, un crèdit entre empreses).

La regla general serà que, a l'hora de procedir a la consolidació, en cas que s'hagin produït operacions internes entre empreses del grup, s'han d'eliminar les partides intragrup i, si escau, el resultat intern que s'hagi produït en aquesta operació.

La normativa de consolidació regula, en els articles 41 i 42, com s'han de dur a terme aquestes eliminacions de partides intragrup i estableix les regles principals següents:

1) S'han d'eliminar íntegrament en els comptes anuals consolidats les partides intragrup. S'entén per partides intragrup, d'una banda, els saldos pendents al tancament de l'exercici en relació amb crèdits i deutes entre empreses del grup que figuren en els balanços individuals i, de l'altra, els ingressos i les despeses entre societats del grup reconeguts en el compte de pèrdues i guanys de cada societat.

2) Quan en l'operació interna s'hagi produït un resultat, aquest s'ha d'eliminar i diferir fins que es realitzi davant tercers aliens al grup. Els resultats que s'han de diferir són tant els de l'exercici com els d'exercicis anteriors produïts des de la data d'adquisició (quan la partida objecte de l'operació intragrup encara no s'ha realitzat a tercers). El diferiment del resultat s'ha de fer reduint/aumentant el valor de la partida objecte de la transacció. Amb això aconseguirem que l'actiu objecte de la transacció figurei en el balanç pel valor comptable que tenia abans de la transacció intragrup i no el valor (import) derivat de la transacció intragrup.

En canvi, si la partida objecte de la transacció intragrup ha estat realitzada (venuda) a tercers en el mateix exercici de la transacció intragrup, el resultat es considera realitzat i no és necessari fer cap ajust i diferiment del resultat. En aquest cas la partida afectada (per exemple, existències) ja no figura en el balanç individual de l'empresa i, per tant, tampoc no figura en el balanç consolidat.

Aquestes normes sobre diferiment de resultats s'han d'aplicar al següent:

- Eliminacions per operacions internes d'existències.
- Eliminacions per operacions internes d'immobilitzat o d'inversions immobiliàries.
- Eliminacions per operacions internes d'instruments financers i transmissió de participacions entre societats del grup.

En canvi, no han de ser objecte d'ajust de resultat les operacions intragrup per operacions internes de serveis. És a dir, operacions que una de les entitats consideri una despesa i l'altra, un ingrés. El mateix tractament tindran els interessos meritats derivats de crèdits concedits intragrup.

Finalment, les operacions per operacions internes de dividends donen lloc a una cancel·lació del resultat de la societat receptora del dividend amb imputació a reserves. És a dir, no es tracta d'un diferiment, sinó d'un ajust del resultat que és traspassat a reserves.

