

**Federación Argentina de Consejos
Profesionales de Ciencias
Económicas**



CENTRO DE ESTUDIOS CIENTIFICOS Y TECNICOS (CECYT)

Resolución Técnica N° 4

**CONSOLIDACION DE
ESTADOS CONTABLES**

FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES

DE CIENCIAS ECONOMICAS

Resolución Técnica Nº 4

CONSOLIDACION DE ESTADOS CONTABLES

PRIMERA PARTE

VISTO:

La sanción de la ley 22.903 de reformas al régimen de sociedades comerciales y, en particular, la modificación introducida en el artículo 62 tercer párrafo; los artículos 6º y 20º del Estatuto de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas; los artículos 1º, 14º, 17º, 21º inc. b), 23º y 25º del Centro de Estudios Científicos y Técnicos (C.E.C.YT.) de dicha Federación y las demás disposiciones legales y reglamentarias del funcionamiento de la Federación y de cada uno de los Consejos que la integran.

Y CONSIDERANDO:

- a) Que es atribución de los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas y de la Federación que los agrupa dictar normas de ejercicio profesional de aplicación general, coordinando de tal forma la acción de las entidades de las diversas jurisdicciones;
- b) Que los Consejos Profesionales son los órganos naturales para canalizar las opiniones de los profesionales matriculados;
- c) Que es necesario que las normas relativas a la información contable sean producto de la participación activa de los profesionales que intervienen en la preparación, examen e interpretación de dicha información, así como de las instituciones que los nuclean, de los organismos estatales de control, de los usuarios de información contable y de otros interesados en ella;
- d) Que los estados contables consolidados constituyen un elemento fundamental para la transmisión de información económica y financiera sobre la situación y la gestión de los denominados grupos o conjuntos económicos y que, en razón de la multiplicidad de interesados en la referida

información consolidada, es necesario que ella sea asequible para la mayoría de los que la utilizan;

e) Que la necesidad de preparar estados contables consolidados ha sido reconocida por la ley 22.903, estableciéndola obligatoriamente como información complementaria para las sociedades controlantes;

f) Que es indispensable lograr una adecuada uniformidad en las normas contables para hacer más comprensible la información contable, incrementar la confianza que la comunidad deposita sobre ésta y servir de eficiente medio para facilitar e incentivar el desarrollo de la profesión;

g) Que las normas contenidas en el Informe N° 8 Area Contabilidad del CECYT, emitido en Diciembre de 1983, proveen de adecuadas soluciones técnicas para la preparación de estados contables consolidados de grupos económicos constituidos por la sociedad controlante y las correspondientes sociedades controladas, de acuerdo con el artículo 33 inciso 1° de la ley 19.550;

h) Que el informe N° 8 ha sido sometido al período de consulta a que se hace referencia en el artículo 25 inciso a) del Reglamento del Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECYT), durante el cual se han recibido comentarios y sugerencias, los que -una vez evaluados- produjeron ciertas modificaciones a su texto original, quedando finalmente redactado en la forma que figura en la segunda parte de esta Resolución.

POR ELLO,

LA JUNTA DE GOBIERNO DE LA FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONOMICAS

RESUELVE:

Artículo 1º: Aprobar las normas sobre Consolidación de Estados Contables que se acompañan como segunda parte de esta Resolución Técnica, las que serán de aplicación obligatoria para los profesionales matriculados en los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

Artículo 2º: Los profesionales matriculados en los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, requerirán que los estados contables correspondientes a ejercicios iniciados a partir del 23 de setiembre de 1983 se presenten de acuerdo con las normas a que se hizo referencia en el artículo anterior.

La obligatoriedad de dicho requerimiento se hará en la forma y con las limitaciones a que se refieren los artículos siguientes.

Artículo 3º: Los estados consolidados se presentarán como anexo integrante de los estados contables de las sociedades controlantes, en los términos del artículo 33, inciso 1º de la ley 19.550.

Artículo 4º: Las normas de los artículos anteriores serán también de aplicación en los casos e informes o dictámenes sobre estados contables de períodos intermedios a presentarse con posterioridad al cierre del primer ejercicio completo, posterior a la fecha de aplicación a que se refiere esta resolución.

Artículo 5º: La Mesa Directiva de la Federación y los Consejos Profesionales miembros realizarán los trámites pertinentes ante los organismos de control de cada jurisdicción, para gestionar las medidas tendientes a adoptar las técnicas indicadas en el artículo 1º.

Artículo 6º: Recomendar a todos los Consejos Profesionales:

a) La debida difusión de esta Resolución Técnica en el ámbito de las respectivas jurisdicciones, especialmente entre sus matriculados, las instituciones educaciones universitarias y secundarias, las organizaciones empresarias, bancos, entidades financieras y organismos oficiales.

b) El control de la aplicación, por parte de los profesionales matriculados, de esta Resolución Técnica en oportunidad de realizar la autenticación de su firma en los informes o dictámenes sobre estados contables.

Artículo 7º: Comuníquese, publíquese y regístrese en el libro de Resoluciones.

RESOLUCION APROBADA POR LA JUNTA DE GOBIERNO EN CAPITAL FEDERAL - EL 30 DE MAYO DE 1984.

FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONOMICAS

Resolución Técnica Nº 4

CONSOLIDACION DE ESTADOS CONTABLES

SEGUNDA PARTE

I. INTRODUCCION

I.A PROPOSITO DE ESTE INFORME

La modificación del artículo 62 de la Ley de Sociedades Comerciales a través de la sanción de la ley 22.903 estableció la obligatoriedad para las sociedades controlantes (en los términos del artículo 33 inciso 1º de la ley 19.550) de presentar estados consolidados como información complementaria de los estados contables principales.

Consecuentemente, surgió la necesidad de establecer normas para el tratamiento de las participaciones en sociedades controladas que deben consolidarse.

I.B. ANTECEDENTES

Se utilizaron como antecedentes principales para la elaboración del presente informe el dictamen Nº 14 del Instituto Técnico de Contadores Públicos, la doctrina contable y los comentarios y sugerencias de usuarios, organismos de control, organismos de la profesión y profesionales, recibidos durante el período en el que este pronunciamiento se expuso para su consideración y que coadyuvaron a su perfeccionamiento.

I.C. ALCANCE DE LAS NORMAS SOBRE CONSOLIDACION

Los criterios técnicos de aplicación usual requieren, para consolidar los estados contables de una sociedad controlada, que la controlante posea más del 50% del capital y de los votos necesarios para formar la voluntad social en las reuniones sociales o asambleas ordinarias. La modificación citada a la ley 19.550 exige que sean consolidados los estados contables de las sociedades controladas con el

solo requisito de que se posean los votos necesarios para formar la voluntad social.

En este informe se sigue el criterio de la ley.

I.D. OBJETIVOS DE LA CONSOLIDACION

Los estados consolidados tienen por finalidad presentar la situación patrimonial y financiera y los resultados de las operaciones de un grupo de sociedades relacionadas en razón de un control común, ejercido por parte de una sociedad, como si el grupo fuera una sola sociedad con una o más sucursales o divisiones. Ello implica presentar información equivalente a la que se expondría si se tratase de un ente único, desde el punto de vista de los socios o accionistas de la sociedad controlante.

De este modo, los estados consolidados suplen una deficiencia de la información disponible sobre los conjuntos económicos, porque permiten apreciar su tamaño, volumen de operaciones, situación patrimonial y financiera y resultados de sus operaciones. Actualmente, esta información es desconocida para la generalidad de los interesados directa o indirectamente en el grupo económico, a pesar de la gran influencia que tal información puede desempeñar en la formación de las decisiones de estos.

A efectos de definir el modo en que los estados contables de un miembro del conjunto económico deben ser considerados en los estados consolidados debe utilizarse la pauta de generar la información más útil para los usuarios de los estados consolidados.

I.E. VALUACION DE LA INVERSION EN LA SOCIEDAD CONTROLANTE

El método de preparación de los estados consolidados es válido cualquiera sea el criterio de valuación de las participaciones en los estados contables de la sociedad controlante.

No obstante, se debe aplicar el método de valor patrimonial proporcional de acuerdo con las normas contenidas en la Resolución Técnica N° 5.

II. NORMAS SOBRE CONSOLIDACION

II.A. ALCANCE

II.A. 1. Estados Consolidados

Se entiende por estados consolidados a los de un grupo económico constituido, en razón de la existencia de un control común, por la sociedad controlante y las sociedades controladas por ella, dando adecuada consideración a los intereses de terceros ajenos a los propietarios de la sociedad controlante.

II.A. 2. Sociedad Controlante

Una sociedad es controlante de otra cuando se cumplen las condiciones del artículo 33 inciso 1º de la ley 19.550, es decir cuando posea participación por cualquier título que otorgue los votos necesarios para formar la voluntad social en las reuniones sociales o asambleas ordinarias.

A los fines de estas normas se entiende que contar con los votos necesarios para formar la voluntad social implica poseer más del 50% de los votos posibles, en forma directa o indirecta, a la fecha de cierre del ejercicio de la sociedad controlante.

II.A. 3. Los estados consolidados integran los estados contables

Los estados contables de una sociedad controlante deben incorporar como información complementaria de ellos a los estados consolidados a la misma fecha, preparados según estas normas.

II.A. 4. Actividades no homogéneas

II.A. 4.a. Como regla general, los estados contables de todas las sociedades integrantes del conjunto económico citado deben ser consolidados.

El hecho que algunas de estas desarrollen actividades no homogéneas no se considera razón suficiente para omitirlas de la consolidación, sin perjuicio de la información adicional que sobre ellas debe brindarse, según II.D.3.

II.A. 4.b. No obstante, es preciso considerar la necesidad de incluir en una sola línea de los estados contables consolidados la inversión en sociedades con actividades muy heterogéneas (por ejemplo, entidades financieras o compañías de seguros en tanto el resto de las sociedades del ente consolidado desarrolla principalmente actividades de otra naturaleza) cuando haciéndolo se brinda mejor información para los usuarios de los estados consolidados. En este caso, en los estados contables consolidados la inversión debe valuarse por el método del valor patrimonial proporcional y brindarse información complementaria de acuerdo con lo requerido en II.D.4.

II.B. REQUISITOS PARA LA APLICACION DEL METODO

II.B. 1. Fecha de cierre y período de los estados que se consolidan

II.B. 1.a Los estados contables de todas las sociedades integrantes del ente consolidado deben ser preparados a la fecha de los estados contables consolidados y abarcando igual período de tiempo.

No es necesario que se trate de estados contables de cierre de ejercicio, pudiendo prepararse estados contables especiales a efectos de la consolidación.

II.B. 1.b. Excepcionalmente, cuando no existan hechos conocidos que modifiquen sustancialmente la situación patrimonial y financiera y los resultados de la sociedad consolidada, podrán utilizarse estados contables cuyo cierre no exceda los tres meses de la fecha de cierre de la consolidante, si los estados contables de las sociedades a consolidar referidos a una fecha anterior pueden ser considerados como una aproximación razonable de los estados contables de las sociedades a consolidar a la fecha de cierre de la consolidante.

II.B. 2. Moneda constante

Los estados contables de todas las sociedades integrantes del ente consolidado deben estar expresados en moneda del mismo poder adquisitivo, correspondiente a la fecha de cierre de los estados contables consolidados, de acuerdo con la Resolución Técnica N° 6.

II.B. 3. Normas contables vigentes utilizadas

Los estados contables de todos los integrantes del ente consolidado deben ser preparados aplicando similares criterios en cuanto a:

II.B. 3.a. Valuación de activos y pasivos

II.B. 3.b. Medición de resultados

II.B. 3.c. Procedimiento de reexpresión a moneda constante de fecha de cierre (ajuste por inflación)

II.B. 3.d. Procedimiento de conversión originalmente expresados en otras monedas

II.B. 3.e. Clasificación de partidas en los estados contables

II.C. METODO DE CONSOLIDACION

II.C. 1. Estado de situación patrimonial

Las inversiones en sociedades controladas son sustituidas por los activos y pasivos de estas, los que se agrupan con los de la sociedad controlante.

Además, debe segregarse la porción del patrimonio neto total perteneciente a los otros propietarios (participación minoritaria), computada antes de las eliminaciones y de los ajustes de consolidación (salvo que se trate de los ajustes mencionados en II.C.3.a. o II.C.3.b.)

En el caso que los terceros propietarios posean acciones preferidas de las sociedades controladas deberán tenerse en cuenta las condiciones de emisión de estas para el cálculo de la participación minoritaria.

II.C. 2. Estado de resultados

El resultado por las inversiones en empresas controladas debe sustituirse por las partidas de los estados de resultados de estas, los que se agrupan con los de la sociedad controlante.

En el estado de resultados consolidado debe segregarse la porción del resultado del ejercicio atribuible a la participación minoritaria, neta de su efecto impositivo, computada antes de las eliminaciones y de los ajustes de consolidación, salvo que se trate de los ajustes mencionados en II.C.3.a. o II.C.3.b.

II.C. 3. Ajustes de consolidación

a. En caso que existieran errores contables significativos en los estados contables a consolidar, estos deberán ser ajustados previamente a las eliminaciones, para evitar su traslado a los estados consolidados.

b. Si las normas contables aplicadas por las sociedades del grupo difieren entre sí, la controlante podrá corregir las utilizadas por las controladas para uniformarlas con las propias. Los ajustes deberían ser hechos antes de las eliminaciones.

c. Pueden existir, además, otros ajustes de consolidación, como, por ejemplo, los mencionados en II.C.6.c.

II.C. 4. Eliminaciones

II.C. 4.a. Los créditos y deudas entre miembros del ente consolidado deben eliminarse totalmente previa su adecuada conciliación.

II.C. 4.b. Las operaciones entre miembros del ente consolidado deben eliminarse totalmente, teniendo en cuenta lo indicado en el inciso siguiente.

II.C. 4.c. Los resultados no trascendidos a terceros y originados por operaciones entre miembros del ente consolidado, que estén contenidos en los saldos finales de activos, se eliminan en la proporción atribuible a la participación mayoritaria, pues la porción atribuible a la participación minoritaria se considera resultado trascendido a terceros. Debe siempre tenerse en cuenta el efecto impositivo que corresponda en la circunstancia. Cuando tales resultados se originen en operaciones efectuadas en condiciones distintas a las que pudieran pactarse entre partes independientes, teniendo en cuenta las prácticas normales del mercado, la eliminación de los mismos será total.

II.C. 5. Otras consideraciones

II.C. 5.a. En los casos en que se prevean transferencias efectivas de ganancias de la sociedad controlada a la controlante deberá computarse el efecto impositivo que pudiera corresponderle. Del mismo modo deberá procederse con cualquier impuesto sobre los beneficios impositivos no distribuidos, en caso que existiere.

II.C. 5.b. Las operaciones de la sociedad controlada u otros hechos que afectaren el total de su patrimonio neto sin incidir en resultados, como ser un revalúo técnico, deben considerarse en los estados consolidados del mismo modo.

II.C. 6. Obtención del control en una sola compra

Cuando el precio pagado por la inversión difiera de la proporción adquirida del patrimonio neto contable de la emisora, luego de calcular el valor de la participación minoritaria según la norma II.C.1., se procederá así:

II.C. 6.a. La porción de la diferencia imputable al valor de los activos o pasivos se incluirá en estos, sea que se origine en errores contables de la emisora o en diferencias entre su valor corriente y su valor contable.

II.C. 6.b. Con la porción subsistente de la diferencia, luego de realizados los ajustes indicados en el párrafo anterior, se procederá como sigue:

- Los excesos no imputados del costo sobre el valor patrimonial proporcional se computarán como una llave o como una pérdida, según resulte de las circunstancias específicas de la operación que le ha dado origen;

- Los defectos no imputados del costo sobre el valor patrimonial proporcional se tomarán como una ganancia del período o serán diferidos (llave negativa), según resulte de las circunstancias específicas de la operación que le ha dado origen.

II.C. 6.c. Con posterioridad a la adquisición, pueden existir ajustes de consolidación originados en:

- Imputación parcial o total a resultados o a otros activos de la diferencia incluida en el momento de la compra en activos o pasivos de la sociedad emisora, por hechos tales como venta, amortización o cancelación.

- Absorción del valor llave registrado (positivo o negativo).

II.C. 7. Obtención del control por compras sucesivas

Los procedimientos descritos en el párrafo anterior son, en sustancia, también aplicables cuando la obtención del control se realiza en etapas sucesivas.

Además, el mayor o menor valor originado en los resultados de la sociedad controlada generados desde la fecha de la primera adquisición debe tener como contrapartida un resultado del ejercicio o un ajuste de resultados anteriores, según corresponda.

II.C. 8. Pérdida de control

La pérdida del control de una sociedad implica la no consolidación de los estados contables de esta desde ese momento.

Si la pérdida de control se produce por venta, el resultado por esta venta en los estados consolidados se determinará deduciendo del precio de venta el costo neto. Este, a su vez, es el resultado de la suma algebraica de los valores para el consolidado de los activos y pasivos de la controlada, la llave si existiese y, en su caso, los saldos de las cuentas de patrimonio neto vinculadas.

II.C. 9. Tratamiento de compras o ventas que no cambian la situación de control

II.C. 9.a. Si una vez obtenido el control se producen nuevas compras ellas se tratan con los mismos criterios de la norma II.C.6.

II.C. 9.b. Si una vez obtenido el control se producen ventas que no cambian la situación de control, en los estados consolidados el resultado de la venta de participación en el capital de una sociedad del grupo determinará deduciendo del precio de venta el costo neto. Este, a su vez, es el resultado de la suma algebraica de los valores para el consolidado de los activos y pasivos de la controlada, la

llave si existiese y, en su caso, los saldos de las cuentas de patrimonio neto vinculadas.

II.C. 10. Particiones indirectas

En este caso, es conveniente primero consolidar los estados contables de las controladas indirectamente con los de las controladas directamente y, luego, los de estas son los de la controlante.

II.D. EXPOSICION DE LOS ESTADOS CONSOLIDADOS

II.D. 1. Participación Minoritaria

II.D. 1.a. La porción del patrimonio neto de sociedades controladas de propiedad de terceros ajenos al grupo económico consolidante debe ser expuesta en el estado de situación patrimonial consolidado como un capítulo adicional entre el Pasivo y el Patrimonio Neto denominado Participación de Terceros en sociedades controladas, salvo que se prevea el pago de dividendos en sociedades controladas u otras circunstancias que conviertan a una parte en pasivo corriente.

II.D. 1.b. Cuando sea el caso, el resultado de la participación minoritaria deberá exponerse separando la porción ordinaria, la extraordinaria y los ajustes de ejercicios anteriores. En todos los casos se mostrará como un último ítem de los respectivos capítulos del estado de resultados consolidado

II.D. 2. Procedimiento de consolidación

Se incluirá una nota con una síntesis del procedimiento de consolidación, indicando como mínimo:

II.D. 2.a. Sociedades consolidadas línea por línea

II.D. 2.b. Sociedades valuadas al valor patrimonial proporcional e incluidas en una sola línea, en cumplimiento de la norma II.A.4.b.

II.D. 2.c. Para cada una de las sociedades indicadas en a) y b) precedentes se detallará:

- Participación en el capital de la controlada, indicando cantidad por clase de acciones y porcentaje poseído del total.
- Porcentaje de votos posibles que se poseen y que permiten formar la voluntad social.

II.D. 2.d. Cuando la fecha de cierre de alguna de las sociedades controladas no coincida con la de los estados consolidados debe dejarse constancia expresa del cumplimiento de la norma II.B.1.b.

II.D. 3. Sociedades consolidadas de actividad no homogénea

Para todas aquellas sociedades consolidadas que desarrollan actividades de características no homogéneas se suministrará adicionalmente a los estados consolidados información discriminada por cada tipo de actividad homogénea, ya sea mediante columnas adicionales en el cuerpo de los estados consolidados o en nota a tales estados.

La información adicional a incluir será la misma que se indica en el apartado siguiente II.D.4.b.

II.D. 4. Sociedades de actividad no homogénea incluidas en una sola línea

En el caso de sociedades incluidas a su valor patrimonial proporcional en cumplimiento de la norma II.A.4.b. se incluirá una nota con la siguiente información:

II.D. 4.a. Motivos que justifican el tratamiento adoptado

II.D. 4.b. Resumen de la situación patrimonial y financiera y de los resultados correspondientes, incluyendo como mínimo:

- Totales de activos y pasivos, discriminados en corrientes y no corrientes.
- Total del patrimonio neto.
- Resultados brutos, ordinarios, extraordinarios, ajustes de ejercicios anteriores y resultados netos.

II.D. 5. Cambios en el conjunto económico

Cuando una sociedad es consolidada por primera vez o deja de serlo, sea por compras o ventas u otras circunstancias, debe exponerse tal situación adecuadamente.

En el caso que ello implique, además, un cambio en las normas contables aplicadas, debe exponerse el cambio y sus efectos, según lo indicado por las normas contables vigentes.

II.D. 6. Control no efectivo

Cuando la sociedad consolidante no ejerza efectivamente el control o el mismo esté restringido, sea por convocatoria de acreedores, por intervención judicial, por convenios, o por otras causas, igualmente procede la consolidación pero debe exponerse en nota a los estados consolidados tal situación.

II.D. 7 Las pautas de exposición precedentes se entienden sin perjuicio de las normas de exposición previstas en la ley 19.550.

II.E. EXPOSICION EN LAS SOCIEDADES CONTROLADAS

Las sociedades controladas que formen parte de un grupo económico en los términos de la norma II.A. deben identificarlo claramente en nota a sus estados contables.

II.F. TRANSCRIPCION DE LOS ESTADOS CONTABLES CONSOLIDADOS EN LOS LIBROS DE LA SOCIEDAD CONTROLANTE

Los estados contables consolidados, deberán ser transcriptos en el libro Inventarios y Balances de la sociedad controlante.

II.G. INFORME DEL AUDITOR

Se requiere opinión profesional independiente específica sobre los estados consolidados. También se requiere que todos los estados contables utilizados para la consolidación cuenten con dictamen de contador público independiente.

III VIGENCIA

Las normas detalladas precedentemente tendrán vigencia para los estados contables de cierre de ejercicio correspondientes a los ejercicios iniciados a partir del 23 de setiembre de 1983 y para todos los estados contables posteriores, incluyendo los de períodos intermedios.